

## Förord

Denna handledning för skattebetalning 2004 ska användas för beskattningsår 2004.

Strukturen på handledningen har till övervägande del anpassats till uppbyggnaden av skattebetalningslagen (1997:483).

Handledningen kommenterar främst bestämmelserna i skattebetalningslagen och socialavgiftslagen (2000:980). Härutöver kommenteras också vissa bestämmelser i angränsande regelverk inom socialförsäkrings- och socialavgiftsområdet t.ex. socialförsäkringslagen (1999:799) och lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, lagar som är grundläggande för skattemyndigheternas arbete med att fastställa pensionsgrundande inkomst. Även vissa bestämmelser rörande skyldigheten att lämna kontrolluppgift kommenteras.

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket, men kan även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om området. Handledningen är också avsedd att användas vid utbildning inom verket. I dessa situationer är författningar om skattebetalning (SKV 406) ett nödvändigt arbetsredskap. Lagtexten har därför återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagstiftningen och därav följande tolkningssvårigheter.

Det finns inte klarläggande rättspraxis inom alla de områden som behandlas i handledningen. SKV:s målsättning har dock varit att så långt det är möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor eller, där så inte kunnat ske, visa på olika tolkningsalternativ.

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skatte- och socialavgiftslagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatte- och socialavgiftsområdet som finns på Skatteverkets webbplats på Internet, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), samt i SKV-NYTT.

Solna i maj 2004

Vilhelm Andersson



# Innehåll

## Förord 1

<b>Förkortningslista</b> .....	<b>21</b>
<b>1 Skattebetalning</b> .....	<b>25</b>
1.1 Allmänt .....	25
1.2 SBL:s uppbyggnad och innehåll .....	27
1.3 Övergångsregler .....	30
1.4 Ändringar i SBL 1998–2004.....	31
1.5 Tillämpningsområde .....	33
1.5.1 SBL:s tillämpningsområde, 1 kap. 1–2 b §§ .....	33
1.5.2 Betalning av preliminär och slutlig skatt.....	36
1.5.3 Skatter som inte omfattas av SBL .....	37
1.5.4 Statliga stöd som krediteras skattekontot.....	37
1.6 Definitioner, 1 kap. 3–6 §§ .....	37
1.7 Valutafrågor, 1 kap. 7 §.....	41
<b>2 Beslutande myndighet</b> .....	<b>43</b>
<b>3 Registrering och skattekonton</b> .....	<b>45</b>
3.1 Registrering.....	45
3.1.1 Allmänt .....	45
3.1.2 Personer som ska registreras .....	46
3.1.3 Anmälan för registrering .....	49
3.1.4 Ändringsanmälan .....	50
3.1.5 Föreläggande.....	51
3.1.6 Registreringsbevis, beslut m.m. ....	51
3.1.7 Avregistrering .....	54
3.2 Skattekonton.....	56
3.2.1 Allmänt om skattekontot.....	56
3.2.2 Konto för varje person som är skattskyldig .....	58
3.2.3 Registrera skatt.....	59
3.2.4 Avdragen skatt och inbetalningar.....	60
3.2.5 Utbetalningar.....	61

## 4 Innehåll

3.2.6	Belopp som lämnats för indrivning.....	62
3.2.7	Avstämning av skattekontot.....	62
<b>4</b>	<b>Skatteformer.....</b>	<b>65</b>
4.1	Allmänt .....	65
4.2	Tilldelning av skattsedlar .....	66
4.2.1	F-skattsedel .....	66
4.2.1.1	Allmänt .....	66
4.2.1.2	Definition av näringsverksamhet .....	68
4.2.1.3	Näringsverksamhet.....	69
4.2.1.4	Särskilt om juridiska personer.....	79
4.2.1.5	Starttidpunkt.....	79
4.2.1.6	Skattskyldighet krävs inte .....	81
4.2.1.7	Avslag när grund för återkallelse föreligger.....	81
4.2.1.8	Karens .....	82
4.2.1.9	Särskilda skäl .....	84
4.2.2	A-skattsedel.....	86
4.2.3	F-skattsedel med villkor.....	87
4.2.4	Beslut om särskild A-skatt .....	89
4.3	Återkallelse av F-skattsedel .....	90
4.3.1	Allmänt .....	90
4.3.2	Återkallelsegrunderna .....	91
4.3.2.1	Egen begäran, 13 § 1 .....	91
4.3.2.2	Upphör att bedriva näringsverksamhet, 13 § 2.....	92
4.3.2.3	Missbruk av F-skattsedeln, 13 § 3.....	92
4.3.2.4	Underlåtelse att lämna självdeklaration, 13 § 4 .....	94
4.3.2.5	Brister i redovisning eller betalning av skatt, 13 § 5 .....	94
4.3.2.6	Näringsförbud, 13 § 6 .....	96
4.3.2.7	Konkurs, 13 § 7.....	97
4.3.2.8	Smitta från företag till företagsledare, 13 § 8.....	97
4.3.2.9	Smitta från företagsledare till företag, 13 § 9.....	98
4.3.3	Särskilda skäl, 14 § .....	99
4.4	Skattsedlarnas rättsverkningar .....	100
4.4.1	F-skattsedelns rättsverkningar.....	100
4.4.1.1	Enbart F-skattsedel.....	100
4.4.1.2	F-skattsedel med villkor (FA-skatt) .....	102
4.4.2	Tidpunkt för skattsedlarnas rättsverkningar, 5 kap. 5 § SBL.....	103
4.4.3	Anmälningsskyldighet i vissa fall, 5 kap. 7 § SBL .....	106
4.4.4	Rätt betalningsmottagare.....	108
4.4.5	A-skattsedelns rättsverkningar .....	109
<b>5</b>	<b>Debitering av preliminär skatt .....</b>	<b>113</b>
5.1	Särskild A-skatt, SA-skatt.....	114
5.2	F-skatt .....	115

5.2.1	Allmänt .....	115
5.2.2	F-skatt i kombination med A-skatt (F-skatt med villkor, s.k. FA-skatt) .....	115
5.3	Debitering av F-skatt och SA-skatt .....	116
5.3.1	Allmänt .....	116
5.3.2	Vad ska ingå i den debiterade preliminära skatten? .....	116
5.3.3	Schablonberäkning .....	118
5.3.3.1	Allmänt .....	118
5.3.3.2	Schablondebiterad F-skatt för handelsbolag .....	121
5.3.4	Beräkning av F-skatt och SA-skatt enligt preliminär taxering .....	121
5.4	Skyldighet att lämna preliminär självdeklaration, 10 kap. SBL .....	122
5.4.1	Allmänt .....	122
5.4.2	Vad en preliminär självdeklaration ska ta upp .....	123
5.4.3	Uppgift om kommande utbetalningar .....	124
5.5	Betalning av F-skatt och SA-skatt .....	124
5.5.1	När F-skatt och SA-skatt ska vara betald .....	124
5.5.2	Säsongdebitering .....	125
5.5.3	Uppskov med betalningen vid nystartad näringsverksamhet .....	125
5.6	Ändrad beräkning av F-skatt och SA-skatt .....	127
5.6.1	Ändrad beräkning av F- och SA-skatt som leder till lägre preliminärskatt .....	128
5.6.2	Ändrad beräkning som leder till högre preliminärskatt .....	128
5.6.3	Återbetalning av preliminär skatt .....	130
5.7	Debiterad preliminärskatt vid konkurs .....	130
5.7.1	Allmänt .....	130
5.7.2	Debiterad preliminär skatt för konkursgäldenär .....	131
5.7.2	Fastighetsskatt .....	131
<b>6</b>	<b>Skatteavdrag .....</b>	<b>133</b>
6.1	Preliminär skatt .....	133
6.1.1	Vem är arbetsgivare .....	134
6.1.1.1	Betalningsförmedling – factoring .....	135
6.1.1.2	Utländska arbetsgivare .....	136
6.2	Ersättning för arbete .....	137
6.2.1	Ersättning för arbete eller köp av vara m.m. ....	138
6.2.2	Ersättning till dödsbo .....	139
6.2.3	Royalty .....	140
6.2.4	Ersättningar som jämställs med ersättning för arbete .....	140
6.2.4.1	Särskilt om skatteavdrag från sjukpenning .....	141
6.3	Undantag från avdragsskyldigheten .....	143
6.3.1	Beloppsgränser .....	143
6.3.1.1	100 kr- och 1 000 kr-gränsen .....	143
6.3.1.2	10 000 kr-gränsen när arbetsgivaren är privatperson .....	144
6.3.1.3	Idrottsutövare .....	145
6.3.2	Handelsbolagsdelägare .....	146
6.3.3	Familjebidrag .....	146

## 6 Innehåll

6.3.4	Sjukpenning m.m. som grundas på näringsverksamhet .....	146
6.3.5	Stat och kommun .....	146
6.3.6	Internationella frågor.....	147
6.3.7	Beslut om befrielse från skatteavdrag .....	147
6.3.8	F-skatt .....	148
6.4	Skatteavdrag från ränta och utdelning.....	149
6.4.1	Vem ska göra skatteavdrag från ränta .....	150
6.4.2	Vem ska göra skatteavdrag från utdelning.....	151
6.4.3	Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning ....	152
6.4.4	Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning av skatteavdrag från ränta m.m. ....	154
6.5	Beräkning av skatteavdrag .....	154
6.5.1	Skatteavdrag för fysiska personer enligt tabell .....	154
6.5.1.1	Tillämplig tabell.....	156
6.5.1.2	Skatteavdrag då skattsedel inte visats upp, förhöjt skatteavdrag .....	157
6.5.1.3	Begreppen huvudinkomst och sidoinkomst .....	158
6.5.2	Skatteavdrag enligt en bestämd procentsats .....	159
6.5.3	Skatteavdrag från engångsbelopp .....	161
6.5.3.1	Vad avses med engångsbelopp.....	162
6.5.4	Skatteavdrag från semesterlön m.m. ....	163
6.5.5	Återbetalning av skatteavdrag.....	164
6.5.6	Ändring av skatteavdrag .....	164
6.5.6.1	Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag .....	165
6.5.6.2	Ändrad beräkning av skatteavdrag, ”jämkning” .....	166
6.5.6.3	Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning avseende juridisk person ....	168
6.5.6.4	Frivillig höjning av skatteavdraget.....	169
6.5.6.5	Skatteavdrag i euro.....	170
6.6	Vissa tidsfrister .....	171
6.7	Lönespecifikation.....	172
6.8	Underlag för skatteavdrag .....	172
6.8.1	Kontant lön – kontantprincipen.....	173
6.8.1.1	Förskott på lön .....	173
6.8.1.2	Lön eller lån .....	174
6.8.1.3	Avräkningskonto.....	175
6.8.1.4	Tantiem .....	175
6.8.1.5	Skatteavdrag från lön till skolungdom .....	176
6.8.1.6	Drickspengar .....	177
6.8.1.7	Återkrav av lön.....	177
6.8.2	Förmåner .....	179
6.8.2.1	Värdering av förmåner .....	180
6.8.2.2	Betalning för förmån .....	183
6.8.2.3	När ska skatteavdrag göras för förmån .....	184
6.8.2.4	Särskilt om frequent flyer-rabatt och liknande rabattförmåner .....	187
6.8.2.5	Förmån eller ersättning från utlandet, personaloptioner m.m. ....	188
6.8.2.6	Vissa reseförmåner och drivmedelsförmån .....	190

6.8.2.7	Fri skatt .....	191
6.8.2.8	Beslut om justerat förmånsvärde .....	192
6.8.3	Kostnadsersättningar .....	193
6.8.3.1	Traktamenten .....	195
6.8.3.2	Vanliga verksamhetsorten – tjänsteställe .....	196
6.8.3.3	Tjänsteresa längre tid än tre månader/två år .....	197
6.8.3.4	Reduktion för kost .....	199
6.8.3.5	Utrikes tjänsteresa .....	202
6.8.3.6	Övriga kostnadsersättningar .....	203
6.8.3.7	Avgifter i samband med tjänsten .....	204
6.8.3.8	Hemresor .....	205
6.8.3.9	Inställelseresor .....	206
6.8.3.10	Intervjuresor .....	207
6.9	Kostnadsavdrag .....	207
6.9.1	Kostnadsavdrag avseende näringsidkare .....	212
6.10	Redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag .....	212
6.10.1	Redovisning och betalning .....	212
6.10.2	Kontrolluppgift – lön m.m. ....	213
6.10.3	Skattereklamationer .....	213
6.10.4	Vägrad gottskrivning .....	214
6.11	Skatteavdrag vid internationellt arbete .....	215
6.11.1	Allmänt .....	215
6.11.2	Bosättning i Sverige – arbete i utlandet .....	217
6.11.2.1	Sexmånaders- och ettårsregeln .....	218
6.11.2.2	Den nordiska uppbördsöverenskommelsen .....	220
6.11.3	Bosättning i utlandet – arbete i Sverige .....	222
6.11.4	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) .....	223
6.11.4.1	Skattskyldighet .....	223
6.11.4.2	Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt .....	225
6.11.4.3	Beskattningsunderlag och skattesats .....	226
6.11.4.4	Beskattningsmyndighet .....	228
6.11.4.5	Beskattningsbeslut och skatteavdrag .....	229
6.11.4.6	Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt .....	230
6.11.4.7	Kontrolluppgift .....	231
6.11.4.8	Övrigt .....	231
6.11.5	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) .....	231
6.11.5.1	Skattskyldighet .....	233
6.11.5.2	Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt .....	233
6.11.5.3	Beskattningsunderlag och skattesats .....	234
6.11.5.4	Beskattningsmyndighet .....	235
6.11.5.5	Beskattningsbeslut och skatteavdrag .....	235
6.11.5.6	Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för artister .....	235
6.11.5.7	Kontrolluppgift .....	236
6.11.5.8	Övrigt .....	236

## 8 Innehåll

<b>7</b>	<b>Socialförsäkring och PGI</b> .....	<b>239</b>
7.1	Socialförsäkringslagstiftningen .....	240
7.2	Socialförsäkringslagen, SofL .....	241
7.2.1	Bosättningsbaserad försäkring .....	242
7.2.2	Arbetsbaserad försäkring .....	243
7.3	Pensionsgrundande inkomst, PGI .....	247
7.3.1	Inkomst av anställning .....	248
7.3.2	Inkomster av annat förvärvsarbete .....	253
7.3.3	Inkomster som inte är pensionsgrundande .....	257
7.3.4	Beräkning av pensionsgrundande inkomst, 2 kap. 18–22 §§ LIP .....	260
7.3.5	Förfarandet .....	263
7.4	Lagen om allmän försäkring, AFL .....	265
7.4.1	Sjukpenning .....	266
7.4.2	Finansiering .....	267
7.4.3	Övriga bestämmelser, 20 kap. AFL .....	267
<b>8</b>	<b>Socialavgifter</b> .....	<b>269</b>
8.1	Allmänt .....	269
8.2	Arbetsgivaravgifter .....	272
8.2.1	Vem ska betala arbetsgivaravgifter? .....	272
8.2.1.1	Betalningsförmedling .....	275
8.2.1.2	Konkurser .....	276
8.2.1.3	Semesterkassor .....	277
8.2.1.4	Rabattförmåner .....	278
8.2.1.5	Ersättningar från utlandet .....	279
8.2.2	Situationer när avgifter ska betalas .....	281
8.2.2.1	Ersättning för arbete .....	281
8.2.2.2	Arbete i Sverige .....	281
8.2.2.3	Sjömän .....	283
8.2.3	Undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter .....	284
8.2.3.1	Mottagaren av ersättningen har F-skattsedel .....	284
8.2.3.2	Mottagaren av ersättningen betalar särskild A-skatt (SA-skatt) .....	286
8.2.3.3	Ersättningar från privatpersoner .....	287
8.2.3.4	Avtal om betalning av socialavgifter .....	289
8.2.3.5	Ersättning från handelsbolag .....	290
8.2.4	Avgiftspliktig ersättning .....	291
8.2.4.1	Ersättning för arbete eller köp av vara .....	291
8.2.4.2	Royalty .....	293
8.2.4.3	Vinster vid lotterier och pristävlingar .....	294
8.2.4.4	Kontant lön .....	296
8.2.4.5	Återbetalning av lön – återkrav .....	299
8.2.4.6	Lön eller pension .....	300
8.2.4.7	Ersättning med anledning av ett avtal om arbete .....	302
8.2.5	Förmåner .....	304



8.2.5.1	Värderingen.....	304
8.2.5.2	Indirekt förmån .....	306
8.2.5.3	Gåvor från arbetsgivare.....	307
8.2.6	Ersättningar som likställs med ersättning för arbete, 2 kap. 11 § SAL .....	309
8.2.6.1	Kostnadsersättningar .....	309
8.2.6.2	Kostnadsavdrag.....	311
8.2.6.3	Lönegaranti .....	311
8.2.6.4	Sjuklön .....	312
8.2.6.5	Marie Curie-stipendium .....	312
8.2.6.6	Semesterkassa .....	313
8.2.7	Avgiftsfri ersättning .....	314
8.2.7.1	Åldersgräns .....	314
8.2.7.2	Skattefria ersättningar .....	315
8.2.7.3	Artister och idrottsmän.....	316
8.2.7.4	Beloppsgränser.....	317
8.2.7.5	Vissa ersättningar vid sjukdom m.m. ....	318
8.2.7.6	Vissa ersättningar för vilka särskild löneskatt betalas.....	318
8.2.7.7	Ersättningar för vilka statlig ålderspensionsavgift ska betalas.....	318
8.2.7.8	Ersättning från vinstandelsstiftelse.....	319
8.2.7.9	Ersättning till idrottsutövare.....	322
8.2.7.10	Ersättning för skiljemannauppdrag .....	326
8.2.7.11	Ersättning till barn och make .....	327
8.2.7.12	Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.....	328
8.2.7.13	Lön som utbetalas efter att arbetstagare avlidit.....	329
8.2.8	Hur avgiftsunderlaget beräknas.....	329
8.2.8.1	Redovisningsperioden.....	329
8.2.8.2	Kontantprincipen.....	330
8.2.8.3	Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen .....	332
8.3	Egenavgifter .....	334
8.3.1	Allmänt .....	334
8.3.2	Avgiftsskyldigheten .....	335
8.3.3	Avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet.....	337
8.3.4	Avgiftspliktig inkomst av tjänst.....	338
8.3.5	Avgiftsfri inkomst.....	340
8.3.5.1	Ersättningar under 1 000 kr.....	340
8.3.5.2	Sjukpenning och rehabiliteringspenning.....	341
8.3.5.3	Ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel.....	341
8.3.6	Avgiftsunderlaget.....	342
8.3.6.1	Avgifter för den som avlidit.....	343
8.3.6.2	Åldersgräns .....	343
8.3.6.3	Sjukförsäkringsavgift för den som har karens.....	343
8.3.6.4	Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen .....	344
8.4	Lag om utvidgning av de särskilda avdragen enligt SAL .....	346
8.4.1	Huvudregel.....	347
8.4.2	Arbetsgivare som inte får göra avdraget .....	347
8.4.3	Verksamheter som inte ger rätt till avdrag .....	347

## 10 Innehåll

8.4.4	Hur avdraget beräknas.....	347
8.4.5	Fast driftställe.....	349
8.4.6	Verksamheter som inte ger rätt till avdrag.....	350
8.4.7	Avdragets beräkning.....	351
8.4.8	Försumbart stöd och kumulationskontrollen.....	351
8.5	Socialavgifter vid internationellt arbete.....	352
8.5.1	Allmänt om regelsystemen.....	352
8.6	Socialavgifter när förordning (EEG) nr 1408/71 är tillämplig.....	354
8.7	Socialavgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig.....	358
8.8	Socialavgifter när varken förordningen eller konvention är tillämpliga.....	362
8.8.1	Lokalanställning i Sverige.....	363
8.8.2	Utsändning från Sverige.....	363
8.8.3	Utsändning till Sverige.....	364
8.8.4	Lokalanställning utomlands för utländsk arbetsgivare.....	364
8.9	Registrering av utländsk arbetsgivare.....	364
8.10	Svensk näringsidkare, verksamhet utomlands.....	365
8.11	Utländsk näringsidkare, verksamhet i Sverige.....	365
8.12	Särskild inkomstkatt för utomlands bosatta.....	365
8.13	Allmän löneavgift.....	366
8.14	Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift (APL).....	367
8.15	Lag (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.....	369
<b>9</b>	<b>Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF.....</b>	<b>371</b>
9.1	Allmänt.....	371
9.2	SLF på löner m.m.....	373
9.3	SLF på vinstandelsmedel.....	374
9.4	SLF på vissa försäkrings- och avgångsersättningar.....	375
9.5	SLF för näringsidkare m.m.....	377
9.6	Bestämmande, redovisning och betalning av SLF.....	378
<b>10</b>	<b>Skyldighet att lämna deklARATION.....</b>	<b>379</b>
10.1	Inledning.....	379
10.2	Skyldighet att lämna SKD.....	382
10.2.1	Allmänt.....	382
10.2.2	Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.....	382
10.2.3	Moms.....	383
10.2.4	Föreläggande.....	385
10.2.5	Begäran eller andra särskilda skäl.....	385
10.2.6	Utländsk arbetsgivare.....	386
10.2.7	Övriga som ska redovisa i skattedeklARATION.....	387
10.2.8	Ansökan om återbetalning.....	387

10.3	Redovisningsperioder.....	388
10.4	Vad en SKD ska ta upp .....	389
10.5	När en SKD ska lämnas .....	392
10.6	Anstånd med att lämna SKD.....	397
10.7	Förenklad SKD .....	398
10.8	Hur en SKD ska lämnas .....	399
10.9	Särskilda bestämmelser om redovisning av moms.....	404
10.9.1	Redovisning i självdeklaration.....	404
10.9.2	Särskild SKD.....	406
10.9.3	Periodisk sammanställning.....	406
10.10	Redovisningsskyldighet vid avveckling.....	408
10.11	Punktskattedeklaration .....	408
10.11.1	Allmänt .....	408
10.11.2	Skyldighet att lämna punktskattedeklaration .....	409
10.11.3	Redovisningsperioder.....	410
10.11.4	Vad en punktskattedeklaration ska innehålla .....	410
10.11.5	När en punktskattedeklaration ska lämnas .....	411
10.11.6	När redovisningsskyldigheten inträder.....	412
10.11.7	Särskild skattedeklaration .....	413
<b>11</b>	<b>Beskattningsbeslut .....</b>	<b>415</b>
11.1	Innebörden av beskattningsbeslut, 11 kap. 1–2 §§.....	416
11.1.1	Tillämpningsområde .....	416
11.1.2	Beskattningsbeslut .....	416
11.1.3	Elektroniskt dokument och beslut genom ADB.....	419
11.2	Beslut om preliminär och slutlig skatt.....	419
11.3	Beslut med anledning av skattedeklaration eller andra uppgifter .....	420
11.3.1	Allmänt .....	420
11.3.2	Skatteavdrag.....	420
11.3.3	Deklaration i rätt tid, 11 kap. 16–17 §§.....	420
11.3.4	Utebliven, försenad eller bristfällig deklaration, 11 kap. 18–18 a §§ .....	421
11.3.5	Skönsbeskattning, 11 kap. 19 § .....	422
11.4	Beslut om vissa debiteringsåtgärder, 11 kap. 20 § .....	425
<b>12</b>	<b>Debitering av slutlig skatt enligt 2004 års taxering .....</b>	<b>427</b>
12.1	Kommunal inkomstskatt .....	428
12.2	Statlig inkomstskatt.....	429
12.2.1	Fysiska personer och svenska dödsbon.....	429
12.2.1.1	Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster .....	429
12.2.1.2	Statlig inkomstskatt på kapitalinkomster .....	430
12.2.2	Andra skattskyldiga än fysiska personer och svenska dödsbon .....	430

## 12 Innehåll

12.3	Statlig förmögenhetsskatt .....	431
12.3.1	Allmänt .....	431
12.3.2	Fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser .....	431
12.3.3	Andra juridiska personer (än dödsbon och familjestiftelser) som är skattskyldiga till förmögenhetsskatt .....	432
12.4	Statlig fastighetsskatt .....	432
12.5	Avkastningsskatt på pensionsmedel .....	434
12.6	Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) .....	435
12.6.1	SLP för anställda .....	435
12.6.2	SLP för egen pensionsförsäkringspremie m.m. ....	435
12.7	Allmän pensionsavgift .....	436
12.8	Expansionsfondsskatt .....	436
12.9	Egenavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) .....	437
12.9.1	Allmänt .....	437
12.9.2	Sjukförsäkringsavgift .....	438
12.9.3	Nedsättning av egenavgifter .....	439
12.9.3.1	Generell nedsättning .....	439
12.9.3.2	Regional nedsättning av egenavgifter inom stödområde .....	440
12.10	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) .....	441
12.11	Begravningsavgift .....	442
12.12	Moms .....	443
12.13	Allmän löneavgift .....	443
12.14	Kyrkoavgift till Svenska kyrkan och avgift till annat registrerat trossamfund. ....	444
12.15	Skattereduktion .....	445
12.15.1	Skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall .....	446
12.15.2	Skattereduktion för bredbandsanslutning .....	447
12.15.3	Skattereduktion för fackföreningsavgift .....	447
12.15.4	Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa .....	447
12.15.5	Skattereduktion för sjöinkomst .....	448
12.15.6	Skattereduktion för allmän pensionsavgift .....	448
12.15.7	Skattereduktion för underskott av kapital .....	448
12.16	Begränsningsregeln .....	448
12.17	Besked om slutlig skatt .....	450
<b>13</b>	<b>Ansvar för skatt .....</b>	<b>451</b>
13.1	Inledning .....	451
13.1.1	Allmänt .....	451
13.1.2	Skattekontosystemets påverkan vad gäller ansvar för annans skatt .....	453
13.2	Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag .....	454
13.2.1	Arbetsgivares och annan utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag .....	454
13.2.2	Regelverket .....	455

13.2.2.1	Äldre bestämmelsers betydelse för tolkningen av nuvarande regelverk .....	455
13.2.2.2	SBL:s bestämmelser .....	457
13.2.3	Rätt betalningsmottagare? .....	462
13.2.4	Mottagarens betalningsskyldighet för ej avdragen preliminärskatt .....	463
13.2.5	Ansvarsbeslutet – innehåll m.m. ....	465
13.2.6	Betalningsmottagarens talerätt .....	465
13.3	Utbetalares betalningsskyldighet för avdragen skatt .....	465
13.4	Ansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL .....	466
13.5	A-skattedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter .....	472
13.6	Företrädare för juridisk person .....	473
13.6.1	Allmänt .....	473
13.6.2	Skatter m.m. som omfattas av ställföreträdaransvaret .....	474
13.6.3	Företrädare för juridisk person .....	474
13.6.4	Förutsättningar för ansvar enligt SBL .....	475
13.6.5	Befrielse från ansvar .....	476
13.6.6	Behörig företrädare för staten .....	476
13.6.7	Förfarandet .....	476
13.6.8	Överenskommelse .....	476
13.6.9	Verkställighet .....	477
13.7	Redares ansvar i vissa fall .....	477
13.8	Ansvar för delägare i handelsbolag .....	477
13.9	Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp .....	478
13.10	Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag .....	479
13.11	Dödsbo .....	480
13.12	Ansvar vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder .....	481
13.13	Representant för enkelt bolag eller partrederi .....	481
13.14	Regress .....	482
<b>14</b>	<b>Befrielse från betalningsskyldighet .....</b>	<b>483</b>
14.1	Allmänt .....	483
14.2	Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag .....	483
14.3	Mervärdesskatt .....	485
14.4	Överklagande .....	485
14.5	Andra bestämmelser om befrielse .....	485
<b>15</b>	<b>Skatte- och avgiftskontroll .....</b>	<b>487</b>
15.1	Inledning .....	487
15.2	Den skattskyldiges rätt att yttra sig .....	488
15.2.1	Kommunikation av tillänkta beslut .....	488
15.2.2	Kommunikation av uppgifter från annan än den skattskyldige .....	489

## 14 Innehåll

15.3	Identitetskontroll .....	490
15.4	Skyldighet att föra anteckningar .....	491
15.4.1	Allmänt .....	491
15.4.2	Särskilda regler om bevarande av fakturor .....	492
15.5	Kontroll .....	493
15.5.1	Allmänt .....	493
15.5.2	Skrivbordskontroll .....	496
15.5.3	Besök .....	501
15.5.4	Skatterevision .....	504
15.5.5	Utlämnande av uppgifter .....	506
15.6	Vite .....	506
<b>16</b>	<b>Särskilda avgifter .....</b>	<b>511</b>
16.1	Allmänt .....	511
16.2	Skattetillägg .....	512
16.2.1	Allmänt .....	512
16.2.2	Förutsättningar för att påföra skattetillägg .....	513
16.2.3	Normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	518
16.2.4	Periodiseringsfel .....	520
16.2.5	Skattetillägg vid skönsbeskattning .....	522
16.2.5.1	Begreppet skönsbeskattning .....	522
16.2.5.2	Skönsmässig avvikelse från SKD .....	523
16.2.5.3	Skönsbeskattning i avsaknad av SKD .....	523
16.2.6	Kvittning .....	527
16.2.7	Situationer där skattetillägg inte ska tas ut .....	531
16.2.7.1	Felräkning eller felskrivning .....	531
16.2.7.2	Oriktigt yrkande .....	532
16.2.7.3	Frivillig rättelse .....	532
16.2.7.4	Obetydligt belopp .....	534
16.3	Förseningsavgift .....	535
16.4	Kontrollavgift .....	536
16.5	Befrielse från särskild avgift .....	537
16.5.1	Ursäktlighetsfall .....	539
16.5.1.1	Ålder, hälsa eller liknande förhållande .....	539
16.5.1.2	Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av faktiska förhållanden .....	540
16.5.2	Oskälighetsfall .....	543
16.5.2.1	Inte rimlig proportion .....	543
16.5.2.2	Lång handläggningstid .....	547
16.5.2.3	Straffad enligt skattebrottslagen .....	549
16.5.3	Kombinationsfall .....	550
16.5.4	Särskilt om kontrollavgift .....	551
16.5.5	Ex officioprövning .....	552
16.6	Ändring av beskattningsbeslut .....	552

16.7	Dödsfall.....	553
16.8	Särskilda bestämmelser i fråga om registrering och moms.....	553
<b>17</b>	<b>Inbetalning av skatt .....</b>	<b>555</b>
17.1	Allmänt .....	555
17.2	När skatten ska vara betald .....	556
17.2.1	Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt .....	556
17.2.2	F-skatt och särskild A-skatt.....	557
17.2.3	Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m.....	557
17.3	Överskjutande ingående moms .....	558
17.4	Arvsskatt och gåvoskatt .....	558
17.5	Särskilda regler för kommuner och landsting .....	558
17.6	Förfallodag på helgdag m.m. ....	558
17.7	Avräkning av inbetalda belopp .....	559
17.8	Fördelning av skatteskuld .....	559
17.8.1	Huvudregel.....	559
17.8.2	Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift.....	560
17.8.3	Om säkerhet ställts för vissa punktskatter.....	561
17.9	Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig.....	561
17.10	Konsekvenser vid sen betalning av skatt.....	561
<b>18</b>	<b>Anstånd med redovisning och inbetalning av skatt.....</b>	<b>563</b>
18.1	Allmänt .....	565
18.2	Anstånd med att lämna SKD och anstånd med att betala skatt enligt SKD i samband med sådant deklarationsanstånd.....	566
18.3	Anstånd vid omprövning eller överklagande av beskattningsbeslut och/eller taxeringsbeslut.....	569
18.3.1	Allmänt .....	569
18.3.2	Förutsättningar för anstånd när det kan antas att den skattskyldige får befrielse helt eller delvis från skatten .....	571
18.3.3	Förutsättningar för anstånd då det är tveksamt om den skattskyldige blir skyldig att betala skatten.....	571
18.3.4	Förutsättningar för anstånd då det medför betydande skadeverkningar eller annars framstår som oskäligt att betala skatten.....	573
18.3.5	Säkerhet enligt 17 kap. 3 § SBL.....	575
18.3.6	Förutsättningar för anstånd när det allmänna ombudet hos SKV ansökt om förhandsbesked.....	579
18.3.7	Anstånd med betalning av skattetillägg .....	579
18.4	Anstånd vid återföring av periodiseringsfonder.....	580
18.5	Anstånd vid avyttring.....	580

## 16 Innehåll

18.5.1	Allmänt .....	580
18.5.2	Förutsättningar för anstånd vid avyttring mot betalning under minst tre år .....	581
18.5.3	Förutsättningar för anstånd vid avyttring när det är osäkert om avyttringen kommer att bestå .....	583
18.6	Anstånd med betalning av punktskatt .....	584
18.7	Anstånd vid totalförsvaretjänstgöring – ”militäranstånd” .....	584
18.8	Anstånd vid handläggning av ärende om undvikande av dubbelbeskattning... ..	585
18.9	Anstånd med betalning av arvsskatt och gåvoskatt.....	586
18.10	Anstånd på grund av synnerliga skäl.....	586
18.11	Ansökan om anstånd .....	590
18.12	Indrivning.....	590
18.13	Omprövning .....	592
18.14	Anstånd vid solidarisk betalningsskyldighet.....	592
18.15	Följder m.m. då anstånd medges i skattekontosystemet .....	593

## **19 Återbetalning av skatt .....597**

19.1	Allmänt .....	598
19.2	Återbetalning av överskott utan begäran.....	599
19.2.1	Överskjutande belopp efter grundläggande beslut om slutlig skatt.....	599
19.2.2	Överskjutande belopp i övriga fall .....	600
19.3	Förtidsåterbetalning .....	603
19.3.1	Inledning .....	603
19.3.2	Allmänt .....	603
19.3.3	Förtidsåterbetalning under inkomståret.....	604
19.3.4	Förtidsåterbetalning efter inkomståret .....	605
19.3.5	Konkurs/Utmätning.....	606
19.3.6	Överskjutande ingående moms/ expansionsfondsskatt .....	606
19.3.7	Skattskyldiga med debiterad preliminär skatt .....	607
19.3.8	Ansökan/Handläggningstider.....	608
19.3.9	Ränta .....	608
19.3.10	Överföring av skatt i samband med förtidsåterbetalning .....	608
19.4	Återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag....	609
19.5	Återbetalning av punktskatt i vissa fall .....	609
19.6	Återbetalning i samband med en överenskommelse om betalningsskyldighet	610
19.7	Överföring av skatt till en annan stat .....	610
19.8	Hinder mot återbetalning.....	611
19.9	Förbud mot överlåtelse.....	614
19.10	Utmätning .....	614
19.11	Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd.....	615
19.12	Misstagsinbetalning .....	615



19.13	Felinbetalning.....	616
19.14	Kvittning, övergångsbestämmelser .....	617
<b>20</b>	<b>Ränta .....</b>	<b>619</b>
20.1	Grunder för ränteberäkning m.m.,.....	620
20.2	Basränta.....	620
20.3	Kostnadsränta.....	621
20.3.1	Påförande av kostnadsränta, 10 §.....	621
20.3.2	Kostnadsränta vid sen betalning och vid indrivning, 8–10 §§ .....	622
20.3.3	Kostnadsränta på preliminär skatt, 2, 4, 10 och 16 §§ .....	623
20.3.4	Kostnadsränta på Slutlig skatt, 2, 5, 10 och 16 §§ .....	623
20.3.5	Kostnadsränta vid anstånd, 6 §.....	624
20.3.6	Kostnadsränta vid omprövning/överklagande, 7–7 a §§ .....	624
20.3.6.1	Slutlig skatt .....	624
20.3.6.2	Annan skatt än slutlig skatt, arvsskatt och gåvoskatt .....	625
20.3.6.3	Arvsskatt och gåvoskatt .....	625
20.3.7	Befrielse från kostnadsränta, 11 § .....	626
20.3.7.1	Allmänt .....	626
20.3.7.2	Hel befrielse .....	627
20.3.7.3	Delvis befrielse .....	630
20.3.7.4	Ambassader.....	631
20.3.7.5	Övriga omständigheter .....	631
20.3.7.6	Omständigheter som inte bör föranleda befrielse.....	631
20.4	Intäktsränta.....	631
20.5	Övrigt .....	633
20.5.1	Avrundning .....	633
20.5.2	Avgifter och räntor enligt UBL, ML och USAL.....	633
20.5.2.1	Dröjsmålsavgift.....	633
20.5.2.2	Kvarskatteavgift och ö-skatteränta.....	634
20.5.2.3	Restitutionsränta, respitränta och anståndsränta .....	634
<b>21</b>	<b>Beslutsförfarandet .....</b>	<b>635</b>
21.1	Grundbeslut.....	636
21.1.1	Beslut enligt skattedeklaration .....	636
21.1.2	Beslut efter ansökan eller begäran .....	636
21.2	Omprövningsbeslut .....	637
21.2.1	Omprövning på initiativ av den skattskyldige.....	638
21.2.2	Omprövning på initiativ av Skatteverket .....	643
21.2.3	Hinder mot omprövning.....	648
21.2.3.1	Res judicata .....	648
21.2.3.2	Undantag från res judicata .....	650
21.2.3.3	Litis pendens .....	651
21.2.3.4	Begäran om omprövning eller ansökan.....	652

## 18 Innehåll

21.2.4	Efterbeskattning .....	654
21.2.4.1	Tidsfrist för efterbeskattning.....	664
21.3	Beslut om vissa debiteringsåtgärder.....	669
21.4	Expediering av beslut.....	669
<b>22</b>	<b>Överklagande .....</b>	<b>671</b>
22.1	Överklagande av Skatteverkets beslut.....	671
22.1.1	Beslut som inte får överklagas .....	673
22.1.2	Den skattskyldiges överklagande.....	674
22.1.3	Förfarandet vid överklagande .....	677
22.1.4	Det allmänna ombudets överklagande .....	683
22.2	Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut.....	686
<b>23</b>	<b>Indrivning .....</b>	<b>695</b>
23.1	Allmänt .....	696
23.2	Överlämnande för indrivning .....	699
23.2.1	Beloppsgränser för begäran om indrivning .....	699
23.2.2	Betalningsuppmaning .....	699
23.2.3	”Snabbrestföring” .....	700
23.2.3.1	Situationer när snabbrestföring kan ske .....	701
23.2.4	Hinder mot snabbrestföring.....	704
23.2.5	Tidigareläggning av förfallodag.....	704
23.3	Särskilda skäl för att avvakta med att begära indrivning .....	705
23.4	Nedsättning av fordran som överlämnats för indrivning.....	707
23.5	Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen.....	708
23.5.1	Allmänt .....	708
23.5.2	Skäl för rättelse .....	709
23.5.2.1	Skatten har betalats innan restföringstillfället.....	709
23.5.2.2	Beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället.....	710
23.5.2.3	Fel skattskyldig har blivit påförd skatten .....	711
23.6	Avräkning av inbetalda belopp .....	711
23.7	Utmätning av överskott på skattekontot.....	712
23.8	Preskription av skattefordringar .....	712
<b>24</b>	<b>Konkurs .....</b>	<b>715</b>
24.1	Allmänt .....	716
24.2	Konkursgäldenärens ställning .....	717
24.3	Konkursboets juridiska status .....	718
24.4	Fordringar vid konkurs.....	719
24.4.1	Allmänt .....	719
24.4.2	Förmånsrätt .....	721

24.4.3	Skattefordringars uppkomst .....	722
24.4.4	Kvittning och återvinning .....	724
24.5	Konkursgäldenärens skattskyldighet.....	725
24.5.1	Inkomstskatt.....	725
24.5.2	Mervärdesskatt.....	728
24.5.3	Preliminär skatt .....	729
24.5.4	Skatteavdrag och arbetsgivaravgift .....	730
24.6	Konkursboets skattskyldighet .....	730
24.6.1	Inkomstskatt.....	730
24.6.2	Mervärdesskatt.....	730
25.6.3	Preliminär skatt .....	731
24.6.4	Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.....	731
24.7	SKV:s åtgärder efter beslut om konkurs .....	733
<b>25</b>	<b>Ackord, Företagsrekonstruktion och Skuldsanering .....</b>	<b>741</b>
25.1	Ackord.....	742
25.1.1	Allmänt .....	742
25.1.2	Förutsättningar för ackord avseende skatter m.m. ....	743
25.1.3	Skatter och avgifter vid ackord .....	743
25.1.4	Skattemässiga konsekvenser .....	745
25.2	Företagsrekonstruktion.....	745
25.2.1	Allmänt .....	745
25.2.2	Gäldenärens skyldigheter.....	746
25.2.3	Skatter och avgifter vid företagsrekonstruktion .....	747
25.2.4	Offentligt ackord.....	749
25.2.5	Preskription .....	749
25.3	Skuldsanering.....	750
25.3.1	Allmänt .....	750
25.3.2	Gäldenärens skyldigheter .....	752
25.3.3	Skatter och avgifter vid skuldsanering .....	752
25.3.4	Preskription .....	753
<b>26</b>	<b>Kontrolluppgifter .....</b>	<b>755</b>
26.1	Allmänt .....	755
26.2	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	757
26.2.1	Allmänt .....	757
26.2.2	Övergångsbestämmelser .....	757
26.2.3	Allmänna bestämmelser, 1 kap. LSK.....	758
26.2.4	Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst, 6 kap. LSK .....	759
26.2.4.1	Skyldighet att lämna kontrolluppgift.....	759
26.2.4.2	Kontrolluppgiftens innehåll .....	762
26.2.4.3	Värdering av ersättningar och förmåner.....	766
26.2.5	Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, 7 kap. LSK....	768

## 20 Innehåll

26.2.6	Kontrolluppgift om ränta, 8 kap. LSK .....	769
26.2.7	Kontrolluppgift om avkastning m.m., 9 kap. LSK.....	770
26.2.8	Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden, 11 kap. LSK .....	771
26.2.9	Kontrolluppgiftsskyldighet vid utlandstransaktioner, 12 kap. LSK.....	771
26.2.10	Gemensamma bestämmelser om kontrolluppgifter, 14 kap. LSK .....	772
26.2.10.1	Tidpunkt och sätt för lämnande av kontrolluppgift.....	772
26.2.10.2	Kontrolluppgifternas innehåll .....	773
26.2.10.3	Sammandrag av kontrolluppgifter.....	774
26.2.11	Annan uppgiftsskyldighet, 15 kap.....	775
26.2.11.1	Uppgifter till den skattskyldige .....	775
26.2.11.2	Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige .....	776
26.2.12	Förelägganden, 17 kap. LSK.....	777
26.2.13	Undantag från uppgiftsskyldighet, 18 kap. LSK .....	779
26.2.14	Övriga bestämmelser, 19 kap. LSK .....	780
26.2.14.1	Behöriga företrädare .....	780
26.2.14.2	Skyldighet att bevara underlag.....	781
26.3	Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter (gul kontrolluppgift).....	782
26.3.1	Svensk arbetsgivare.....	784
26.3.1.1	Utsändning från Sverige.....	784
26.3.1.2	Lokalanställning utomlands. Sverige är behörig stat enligt förordningen.....	785
26.3.1.3	Arbete och beskattning i Sverige, tillhörig annat lands socialförsäkring .....	785
26.3.1.4	Arbete i olika länder under samma år för svensk arbetsgivare .....	786
26.3.2	Utländsk arbetsgivare, allmänt.....	786
26.3.2.1	Utsänd till Sverige, lön från svensk utbetalare.....	787
26.3.2.2	EU:s hjälppersonal .....	787
26.3.2.3	Utländsk beskickning i Sverige.....	787
26.3.3	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ....	788
26.3.4	Förbindelse om ålderspensionsavgift.....	789
26.3.5	Kontrolluppgifter för internationellt informationsutbyte .....	789
26.4	Kontrolluppgift – Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (grön kontrolluppgift) .....	790
26.5	Förfarande .....	792
26.5.1	Inlämnande och rättelse av kontrolluppgift.....	792
26.5.2	Skattebrott .....	793
26.5.3	SKV:s befogenheter .....	794
26.5.4	Kontrolluppgifternas betydelse för olika skattetillägg .....	794
<b>Sökord</b>	.....	<b>797</b>

## Förkortningslista

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
ADB	Automatisk databehandling
AFA	Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AGB	Försäkring om avgångsbidrag
AGE	Avgångsersättning
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AGS	Avtalsgruppsjukförsäkring
anv.	anvisningar till
APL	Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl
AST	Allmänt avlöningsavtal
ATP	Allmän tilläggspension
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
Dnr	Diarienummer
Ds	Departementsserie
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europeiska gemenskapen
EGT	Europeiska gemenskapernas officiella tidning,

## 22 Förkortningslista

ELDA	Elektronisk deklaraionsakt
EU	Europeiska unionen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FiU	Finansutskottet
FKF	Försäkringskassornas förbund
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FRL	Förmånsrättslag (1970:979)
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FÅAB	Fåmansaktiebolag
FÖD	Försäkringsöverdomstolen
GSAL	(gamla) Lag (1981:691) om socialavgifter
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta Domstolen
IF	Indrivningsförfordning (1993:1229)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JO	Justitieombudsmannen
kap.	Kapitel
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndighet
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätten
KU	Kontrolluppgift
LAF	Lag (1976:380) om arbetsskadeförsäkring
LIP	Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LPP	Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LR	Länsrätten
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklaraioner och kontrolluppgifter

ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismålnummer
p.	punkt
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
Ref	Referat
RFFS	Riksförsäkringsverket föreskrifter
RFV	Riksförsäkringsverket
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfallsreferat från Regeringsrätten och Kammar- rätterna
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
SekrL	Sekretesslag (1980:100)
SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,
SFS	Svensk författningssamling
SGI	Sjukpenninggrundande inkomst
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkBrl	Skattebrottslag (1971:69)
SKD	Skattedeklaration
SKM	Skattemyndighet

## 24 Förkortningslista

SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SLF	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SLR	Statslåneränta
SNI	Svensk näringsgrensindelning
SOA	Skatte- och avgiftsanmälan
SofL	Socialförsäkringslag (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
St.	stycke
TFA	Trygghetsförsäkring vid arbetskada
TL	Taxeringslag (1990:324)
TSM	Tillsynsmyndighet
UB	Utsökningsbalk
UBL	Uppbördslag (1953:272)
USAL	Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare



# 1 Skattebetalning

---

1 kap. SBL

Prop. 1996/97:100, s. 256–277 (behovet av en reform, huvud-  
dragen), s. 516–522 (författningskommentar till 1 kap. SBL)

Prop. 1999/2000:23, s. 188–195, 256 (utländsk valuta)

Prop. 2000/01:117, s. 47 ff., 71 (arvs- och gåvoskatt)

Prop. 2001/02:127, s. 126–144 (punktskatter)

---

## 1.1 Allmänt

I detta inledande kapitel redogörs översiktligt för bakgrunden till och innehållet i skattebetalningslagen (1997:483, SBL), och vidare behandlas lagens tillämpningsområde.

SBL gäller helt eller delvis vid bestämmande, debitering, redovisning och inbetalning av flertalet skatter och avgifter som betalas av privatpersoner, företag och organisationer. Begreppet ”skattebetalning” får härigenom ses som ett vidsträckt begrepp som omfattar de flesta skatteslag och socialavgifter m.m. Det tidigare begreppet ”uppbörd” används inte i den nya lagstiftningen. SBL innehåller förfaranderegler som innebär att ifrågavarande skatter och avgifter hanteras på ett enhetligt sätt inom ramen för skattekontosystemet. SBL omfattar även materiella regler, bl.a. för utfärdande av F-skattsedel, beräkning av debiterad preliminär skatt, skyldighet att göra skatteavdrag och ränteberäkning. När det gäller inkomstskatt, punktskatter, moms, socialavgifter, arvsskatt och gåvoskatt finns de materiella reglerna huvudsakligen i annan lagstiftning.

### Bakgrund

Bakgrunden till införandet av SBL och skattekontot 1998 var den bristande enhetlighet i regler för redovisning och inbetalning som tidigare gällde för olika skatter och avgifter. Varje skatteslag hade i princip ett eget regelverk som styrde tidpunkter för redovisning och inbetalning, redovisningshandling, sanktionsavgifter och förfarandet i övrigt. Ett företag med anställd personal behövde regelmässigt göra över 30 inbetalningar till skattemyndigheten under ett år och dessa skulle göras vid olika tidpunkter och till olika konton beroende på skatteslag. Möjligheterna att kvitta inbetalning av en skatt mot återbetalning av en annan var begränsade. Vid försenad skatteinbetalning påfördes dröjsmålsavgift månadsvis efter fasta

procentsatser, vilket stundtals innebar att en redan försenad inbetalning kunde förskjutas några veckor till utan ytterligare påföljd. Samtidigt var det svårhanterligt för myndigheten att ur ett borgenärsperspektiv få en samlad bild av ett företags totala skatte-situation då skatterna hanterades i olika tekniska system.

#### **Skattebetalnings- utredningen**

Skattebetalningsutredningen tillsattes 1993 för att göra en översyn av uppbördslagstiftningen mot bakgrund av den bristande enhetlighet som gällde redovisning och betalning av olika skatter och avgifter. Ett första delbetänkande (SOU 1994:87) behandlade frågan om nya tidpunkter för redovisning och betalning av vissa skatter och avgifter. Ett senare delbetänkande (SOU 1995:12) avsåg nya tidpunkter för redovisning och betalning av moms. Utredningens slutbetänkande, Ett nytt system för skattebetalningar (SOU 1996:100) innehöll förslag om skattekonto, samordnade inbetalningstidpunkter, gemensam deklaration för moms, arbets-givaravgifter och källskatt samt reformerad ränteberäkning. Betänkandet har via prop. 1996/97:100 och skatteutskottets betänkande 1996/97:SkU23 legat till grund för SBL.

Som en sammanfattning kan sägas att bestämmelserna i uppbörds-lagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt huvuddelen av förfarandebestämmelserna i mervärdesskattelagen gjorts enhetliga och sammanförts i SBL. Syftet har varit att skapa ett för alla parter effektivt redovisnings- och betalningssystem för skatter och avgifter. En skattskyldigs alla redovisningar och inbetalningar bokförs på ett och samma konto och antalet inbetalnings-tillfällen har reducerats. Avsikten har även varit att skattekonto-systemet med tiden ska utvidgas till att omfatta allt fler skatter.

#### **Skattebetalnings- förfordningen**

SBL kompletteras av föreskrifter i skattebetalningsförfordningen (1997:750). Förfordningen reglerar bl.a. vad olika besked som Skatteverket (SKV) lämnar ska innehålla, i vilka fall en ansökan ska göras enligt fastställt formulär samt ger i övrigt anvisningar för ärendehantering. I förfordningen anges vidare att SKV får med-dela, och i vissa fall ska meddela, sådana föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL. Exempel på detta är årliga föreskrifter om värde av bostadsförmån, beräkning av s.k. kostnadsavdrag för arbetstagare samt tabeller för skatteavdrag. De allmänna råd som utfärdas av SKV i övrigt meddelas med stöd av förfordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket.

#### **Förvaltningslagen**

Förvaltningsmyndigheternas, dvs. däribland SKV:s, handläggning av ärenden regleras primärt av förvaltningslagen (1986: 223), FL. Lagen behandlar bl.a. myndigheternas serviceskyldighet, sam-verkan mellan myndigheter samt allmänna krav på handläggning av ärenden. Om en annan lag eller en förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL gäller dock den bestämmelsen. I de fall reglerna enligt SBL avviker från FL gäller således SBL.

Exempel på detta är att SBL har generösare tidsfrister för överklagande av beslut.

## **1.2 SBL:s uppbyggnad och innehåll**

SBL är indelad i 24 kapitel, som kan sägas vara kronologiskt ordnade utifrån en skattskyldigs kontakter med SKV och verkets ärendehantering i stort. Till SBL är fogad en utförlig innehållsförteckning. Nedan följer en kortfattad genomgång av kapitlen.

### **1 kap. Tillämpningsområde, definitioner och valuta**

SBL:s tillämpningsområde definieras och här anges vilka skatter och avgifter som omfattas av lagen. Vidare finns definitioner av vissa termer och uttryck som används i SBL.

### **2 kap. Beslutande myndighet**

Beslut enligt SBL fattas av SKV. I vissa fall får ett beskattningsärende enligt SBL avgöras i skattenämnd.

### **3 kap. Registrering och skattekonton**

SKV ska registrera bl.a. arbetsgivare och skattskyldiga till moms. Här regleras vem som är skyldig att göra anmälan för registrering och när sådan ska göras. SKV ska vidare upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt SBL. På kontot registreras skatt som ska betalas in eller betalas tillbaka enligt beskattningsbeslut, avdragen A-skatt liksom gjorda inbetalningar m.m. Avstämning av kontot görs årligen i samband med registreringen av slutlig skatt. Avstämning görs även månatligen om något belopp har tillgodoförts eller påförts samt i övrigt på begäran av den skattskyldige.

### **4 kap. Preliminär skatt och skattsedel på sådan skatt**

Preliminär skatt för en skattskyldig ska betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara beräknad slutlig skatt. Skatten ska betalas genom skatteavdrag (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt). F-skattsedel kan utfärdas efter ansökan för den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. En F-skattsedel kan återkallas i vissa fall, t.ex. om det finns brister i redovisning eller betalning av skatt.

### **5 kap. Skatteavdrag**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning har i normalfallet skyldighet att göra skatteavdrag. Utöver materiella regler för denna skyldighet finns även angivet vilka skyldigheter utbetalare och mottagare har i samband med utbetalningen.

### **6 kap. Beräkning av F-skatt**

F-skatt beräknas normalt enligt schablon med ledning av den slutliga skatten taxeringsåret före inkomståret. I vissa fall ska beräkning ske med ledning av preliminär taxering, t.ex. om den skattskyldige inte har debiterats någon slutlig skatt. SKV får besluta om ändrad beräkning för att uppnå att skatten bättre stämmer överens med beräknad slutlig skatt.

### **7 kap. Beräkning av särskild A-skatt**

De regler som gäller för F-skatt enligt 6 kap. gäller även vid debitering av särskild A-skatt.

### **8 kap. Beräkning av skatteavdrag**

Skatteavdrag ska göras enligt tabell, en bestämd procentsats eller enligt särskild beräkningsgrund. Vidare finns materiella regler avseende underlaget för beräkning av skatteavdrag, t.ex. vid fråga om förmåner, kostnader i arbetet och förskott. SKV kan besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag för att uppnå att skatten bättre stämmer överens med beräknad slutlig skatt.

### **9 kap. Beräkning av arbetsgivaravgifter**

Arbetsgivaravgifter beräknas för varje redovisningsperiod (månad) efter de procentsatser och på det underlag som anges i bl.a. socialavgiftslagen. Som regel används samma beloppsmässiga underlag som vid avdraget för preliminär skatt för arbetstagarna.

### **10 kap. Skyldighet att lämna deklARATION**

I fråga om skyldigheten att lämna preliminär självdeklARATION, skalbolagsdeklARATION, punktskattedeklarATION och skattedeklarATION anges när respektive deklARATION ska lämnas och vad den ska ta upp. I skattedeklarationen redovisas bl.a. moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. I vissa fall får förenklad skattedeklarATION lämnas av privatperson. Vidare finns särskilda bestämmelser om redovisning av moms i särskild skattedeklarATION och om periodisk sammanställning.

### **10 a kap. Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt för elektroniska tjänster**

Kapitlet omfattar regler avseende den särskilda beskattningsordningen för elektroniskt tillhandahållna tjänster. En näringsidkare från ett land utanför EG, som säljer vissa elektroniska tjänster till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land kan använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av moms. Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala moms för all försäljning av sådana elektroniska tjänster till EG.

### **11 kap. Beskattningsbeslut**

Genom beskattningsbeslut bestäms om en skattskyldig ska betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek. Beslut kan avse preliminär skatt (F-skatt eller särskild A-skatt), slutlig skatt eller beslut med anledning av skattedeklaration (moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt m.m.).

### **12 kap. Ansvar för skatt**

Betalningsansvar kan åläggas den som brustit i vissa skyldigheter enligt SBL, t.ex. den som inte gjort föreskrivet skatteavdrag. Vidare kan ansvar i vissa fall åläggas företrädare för juridisk person och delägare i handelsbolag m.fl.

### **13 kap. Befrielse från betalningsskyldighet**

Om det finns synnerliga skäl kan hel eller delvis befrielse från skyldighet att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgift eller moms lämnas.

### **14 kap. Utredning i skatteärenden**

Innan ett ärende avgörs har en skattskyldig rätt att yttra sig. Det finns regler om skyldighet att föra anteckningar och att bevara fakturor och annat bokföringsmaterial. Vid utredning i skatteärende har SKV möjlighet att förelägga deklarationsskyldiga m.fl. att lämna vissa uppgifter, komma överens om personligt sammanträffande eller besluta om skatterevision.

### **15 kap. Särskilda avgifter**

Särskild avgift i form av skattetillägg tas ut om oriktig uppgift lämnats samt vid skönsbeskattning. Förseningsavgift tas ut om skattedeklaration inte lämnats i rätt tid. Kontrollavgift tas ut vid försummad identitetskontroll vid handel med investeringsguld. Befrielse kan ske från skattetillägg och avgift.

### **16 kap. Inbetalning av skatt**

Inbetalning av skatt ska göras genom insättning på skattekontot och skatten anses ha betalats den dag då den har bokförts på kontot. Vidare regleras när olika skatter och avgifter ska vara inbetalda samt hur avräkning av inbetalda belopp och i vissa fall fördelning av skatteskuld ska ske.

### **17 kap. Anstånd med inbetalning av skatt**

Anstånd med inbetalning av skatt kan ges i vissa uppräknade situationer, t.ex. vid överklagande av beslut, men även i övrigt om det finns synnerliga skäl. Anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

### **18 kap. Återbetalning av skatt**

Återbetalning vid överskott på skattekontot sker huvudsakligen i samband med månatlig eller årlig avstämning av skattekontot eller i vissa fall på den skattskyldiges begäran. Olika hinder mot återbetalning finns angivna, t.ex. att beloppet kan komma att behövas för betalning av annan skatt.

### **19 kap. Ränta**

En ränteberäkning görs dag för dag som grundas på den sammanlagda skatteskuld eller skattefordran som den skattskyldige har på skattekontot. Beroende på aktuellt saldo ska den skattskyldige betala ränta (kostnadsränta) eller tillgodoföras ränta (intäktsränta). Kostnadsränta beräknas enligt tre olika nivåer.

### **20 kap. Indrivning**

Om ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid lämnas fordringen, efter beaktande av vissa beloppsgränser, i normalfallet till kronofogdemyndigheten för indrivning. Innan indrivning begärs ska den skattskyldige normalt uppmanas att betala skattebeloppet.

### **21 kap. Omprövning**

SKV ska normalt ompröva ett beslut om den skattskyldige begär det. SKV kan även på eget initiativ besluta om omprövning, som i vissa fall kan ske i form av efterbeskattning. Både för ordinär omprövning och efterbeskattning finns fastställda tidsfrister.

### **22 kap. Överklagande**

Beslut av SKV får i normalfallet överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och det allmänna ombudet hos SKV. Vidare regleras överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut.

### **23 kap. Övriga bestämmelser**

Slutligen finns några allmänna bestämmelser som bl.a. reglerar vitesföreläggande, olika representanter och ombud, behörigheter, verkställighet och gallring.

## **1.3 Övergångsregler**

SBL trädde i kraft den 1 november 1997. Lagen tillämpades första gången när det gäller

- F-skatt och särskild A-skatt: på skatt avseende inkomstår 1998,
- skatt som ska redovisas i en skattedeklaration: på skatt avseende redovisningsperioden januari 1998,
- annan skatt: på skatt avseende det beskattningsår som gått ut

**Vid SBL:s införande**

närmast före den 1 januari 1999,

- uppgiftsskyldighet enligt 10 kap. 33 § (s.k. kvartalsredovisning), på uppgifter avseende första kalenderkvartalet 1998.

Vid utgången av oktober 1997 upphörde uppbördslagen (1953:272) samt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare att gälla. Dessa lagar ska dock fortfarande tillämpas i fråga om

- preliminär skatt för tid före den 1 januari 1998,
- slutlig, kvarstående och tillkommande skatt avseende 1998 eller tidigare års taxeringar,
- arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1997 eller tidigare år, samt
- avgift eller ränta på sådan skatt eller arbetsgivaravgift.

#### **Arvsskatt och gåvoskatt**

När det gäller arvs- och gåvoskatt trädde SBL i kraft den 1 juli 2001. Om en bouppteckning, arvsdeklaration eller gåvodeklaration kommit in till en tingsrätt eller skattemyndigheten före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser. Beskattningsmyndighet för arvsskatt var tidigare den tingsrätt vid vilken arvlåtaren hade att svara i mål som rörde hans person. Beskattningsmyndighet för gåvoskatt var skattemyndigheten i den region där den skattskyldige var folkbokförd. Se i övrigt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

#### **Punktskatter**

I fråga om punktskatter trädde SBL i kraft den 1 januari 2003. Samtidigt upphävdes lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Den upphävda lagen ska dock fortfarande tillämpas i fråga om

- redovisningsperioder som börjar före den 1 januari 2003, och
- skattepliktiga händelser som inte ska hänföras till någon redovisningsperiod och som inträffat före den 1 januari 2003.

### **1.4 Ändringar i SBL 1998–2004**

SBL började tillämpas den 1 januari 1998. Nedan redovisas några av de viktigare ändringarna av lagen i sammandrag.

#### **1 juli 1998**

Svensk arbetsgivare ska redovisa förmån som har sin grund i anställningen men som utges av utländsk utgivare. (Prop. 1997/98:133, SFS 1998:341.)

Redovisning av överskjutande ingående moms jämställs med inbetalning av skatt. Mindre företag får möjlighet att efter begäran redovisa skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms på samma sätt som de större företagen. (Prop. 1997/98:134, SFS 1998:232.)

## 32 Skattebetalning, Kapitel 1

- 1 januari 2000** Begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund införs. (Prop. 1998/99:38, SFS 1999:315–316.)
- Särskilda momsregler för investeringsguld medför regler om identitetskontroll och kontrollavgift. (Prop. 1998/99:69, SFS 1999:641.)
- När det gäller ersättning för arbete mellan privatpersoner införs en möjlighet för parterna att träffa en överenskommelse om att utbetalaren ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter redan då ersättningen uppgår till 1 000 kr under året. Vid utbetalning till god man eller förvaltare ska dock gränsen på 1 000 kr alltid tillämpas. (Prop. 1999/2000:6, SFS 1999:1300 och SFS 2000:1346.)
- 1 januari 2001** Reglering sker av vissa redovisnings- och omräkningsfrågor när lön utbetalas i annan valuta. (Prop. 1999/2000:23, SFS 2000:55.)
- Brister i redovisning och betalning av utländska skatter ska beaktas vid tilldelning och återkallelse av F-skattsedel. (Prop. 2000/01:11, SFS 2000:878.)
- Den nya inkomstskattelagen medför ett antal följdändringar (prop. 1999/2000:2, SFS 1999:1300) liksom den nya socialavgiftslagen (prop. 2000/01:8 SFS 2000:985).
- 1 juli 2001** Arvs- och gåvoskatten infogas i skattekontosystemet. (Prop. 2000/01:117, SFS 2001:328.)
- 1 januari 2002** En förenklad skattedeclaration som kan lämnas av privatpersoner införs. (Prop. 2000/01:7, SFS 2000:1000.)
- Vissa följdändringar görs med anledning av den nya lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. (Prop. 2001/02:25, SFS 2001:1239.)
- Kravet på att utländska företagare som är skattskyldiga till moms i Sverige ska företräddas av skatterepresentant (ombud) slopas för företagare från vissa länder. Registrerings- och deklarationskyldighet införs för näringsidkare som utför varutransaktioner mellan EU-länder, vilka inte medför skattskyldighet till moms. (Prop. 2001/02:28, SFS 2001:970.)
- 1 juli 2002** Ny lagstiftning om skyldighet att i vissa fall lämna skalbolagsdeklaration träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas fr.o.m. den 4 april 2002. (Prop. 2001/02:165, SFS 2002:538.)
- 1 januari 2003** Punktskatterna infogas i skattekontosystemet. (Prop. 2001/02:127, SFS 2002:400.)
- Nystartade företag kan på begäran få uppskov i tre månader med betalningen av preliminär skatt. (Prop. 2002/03:5, SFS 2002:1005)



Förseningsavgiften för skattedeklarationen sänks till 500 kr, men ska dock i vissa fall fortfarande uppgå till 1 000 kr. (Prop. 2001/02:29, SFS 2001:902.)

**1 juli 2003**

I ett nytt kapitel (10 a kap.) införs särskilda bestämmelser för redovisning av moms för elektroniska tjänster i vissa fall. (Prop. 2002/03:77, SFS 2003:222.)

Vid omprövning eller överklagande av skattetillägg ska anstånd med betalning medges efter ansökan. (Prop. 2002/03:106, SFS 2003:212.)

**1 januari 2004**

Skatteverket (SKV) bildas genom hopslagning av RSV och de regionala skattemyndigheterna. Hos SKV inrättas en funktion som allmänt ombud. Reformen medför bl.a. ändrade regler för beslutande myndighet, registrering och överklagande. (Prop. 2002/03:99, SFS 2003:664.)

Reglerna för skattetillägg reformeras, bl.a. sänks vissa procentsatser vid beräkning av skattetillägg. (Prop. 2002/03:106, SFS 2003:212.)

Reglerna för företrädaransvar omformuleras och rekvisiten uppsåtliga eller av grov oaktsamhet återinförs. Beslut om företrädaransvar ska fattas av allmän förvaltningsdomstol. (Prop. 2002/03:128, SFS 2003:747.)

Särskilda regler för bevarande av fakturor införs med anledning av nya faktureringsregler när det gäller moms. (Prop. 2003/04:26, SFS 2003:1136.)

## **1.5 Tillämpningsområde**

### **1.5.1 SBL:s tillämpningsområde, 1 kap. 1–2 b §§**

I 1–2 b §§ görs en uttömmande uppräknade av vilka skatter och avgifter m.m. som faller inom SBL:s tillämpningsområde. I 1 § anges det område inom vilket lagen gäller fullt ut, medan endast vissa bestämmelser i SBL gäller skatt enligt 1 a §–2 §.

SBL gäller vid *bestämmande, debitering, redovisning och betalning* av ett antal uppräknade skatter och avgifter m.m.

**Skatt enligt  
taxeringslagen**

1. Skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § 1 st. taxeringslagen (1990:324, TL), dvs. kommunal och statlig inkomstskatt enligt IL, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader samt allmän pensionsavgift. De materiella reglerna om respektive skatt och avgift finns i de i 1 § uppräknade lagarna. Under punkt 1.5.2 nedan beskrivs översiktligt hur skatterna i fråga betalas.

- Socialavgifter** 2. Avgift enligt socialavgiftslagen (2000:980, SAL). Härigenom omfattas både arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 26 § och egenavgifter enligt 3 kap. 13 § SAL. De materiella reglerna avseende underlag för beräkning av avgifterna finns huvudsakligen i SAL.
- Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster** 3. Skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Sådan löneskatt betalas på lön eller annan arbetsersättning till den som är 65 år eller äldre vid inkomst-årets ingång, vissa försäkrings- och avgångsersättningar samt bidrag som arbetsgivare lämnar till vinstandelsstiftelse. Enskild person och dödsbo betalar sådan löneskatt bl.a. på överskott av passiv näringsverksamhet.
- Begravningsavgift** 4. Begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144). Avgiften betalas av den som den 1 november året före inkomståret var folkbokförd i Sverige, och beräknas på grundval av den avgiftsskyldiges till kommunal inkomstskatt beskattningsbara förvärvsinkomst. För de flesta som tillhör Svenska kyrkan räknas begravningsavgiften in i kyrkoavgiften, jfr punkt 7 nedan.
- Moms** 5. Skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Både moms som redovisas i skattedeklaration respektive i självdeklaration omfattas. Sådan moms som redovisas i självdeklaration upp bärs på samma sätt som annan skatt som omfattas av TL:s bestämmelser, jfr punkt 1.5.2 nedan. De materiella reglerna finns huvudsakligen i ML, som även innehåller vissa förfarandebestämmelser, se vidare i Handledning för mervärdesskatteför- farandet.
- Allmän löneavgift** 6. Avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Bestäm- melserna om arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter tilläm- pas vanligen på allmän löneavgift, dvs. avgiften behandlas i praktiken som en del av arbetsgivaravgifterna respektive egen- avgifterna.
- Avgift till regi- strerat trossam- fund, kyrkoavgift** 7. Avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat tros- samfund. Svenska kyrkan har rätt till hjälp av staten med att ta in avgifter (kyrkoavgift) från dem som den 1 november året före inkomståret tillhörde Svenska kyrkan. Enligt 7–8 §§ lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ska den som tillhör kyrkan betala kyrkoavgift. Även andra registrerade trossamfund bevil- jas motsvarande hjälp av staten.
- Punktskatter** Lagen gäller även, om inte annat särskilt anges, även vid *bestämmande, debitering, redovisning* och *betalning* av nedan uppräknade punktskatter.

1. Skatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.
2. Skatt enligt lagen (1972:820) om skatt på spel.
3. Skatt enligt lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel.
4. Skatt enligt lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel.
5. Skatt enligt 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
6. Skatt enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.
7. Skatt enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt.
8. Skatt enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.
9. Skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt.
10. Skatt enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt.
11. Skatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.
12. Skatt enligt lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus.
13. Skatt enligt lagen (1999:673) om skatt på avfall.
14. Skatt enligt lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftreaktorer.

**Arvsskatt och gåvoskatt**

Lagen gäller vid *debitering* och *betalning* av skatt och förseningsavgift enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, som innehåller de materiella reglerna för skattskyldighet. Skatt betalas för egendom som förvärvas genom arv eller testamente (arvsskatt) eller genom gåva (gåvoskatt). Den som förvärvar egendomen är skattskyldig.

**SINK-skatt**

Lagen gäller vid *redovisning* och *betalning* av skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Den s.k. SINK-skatten är en definitiv skatt som efter beslut av SKV ska innehållas av utbetalaren för person som är bosatt utomlands. De materiella reglerna i fråga om skattskyldighet och skatteavdrag finns i SINK.

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av vissa uppräknade skattetillägg och avgifter.

**Skattetillägg**

1. Skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 och 1 b §§.

**Förseningsavgift**

2. Förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

**Kontrollavgift**

3. Kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §, som avser avgift vid bristande identitetskontroll vid handel med investeringsguld.

4. Kontrollavgift enligt lagen (1998:415) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.
- Ränta** 5. Ränta på skatt eller avgift som avses i 1–1 b §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4 §§.
- Undantag** I 1 kap. 2 a–2 b §§ anges undantag när SBL inte är tillämplig.

Lagen gäller inte, om det inte särskilt anges, när skatt ska tas ut enligt ML vid import av varor eller när det är fråga om punktskatt som ska betalas till Tullverket enligt någon av de lagar som anges i 1 kap. 1 § andra stycket SBL. I sådana fall gäller tullagen (2001:1281). Med import avses att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG.

SBL gäller inte heller för skattepliktiga varor som är omhändertagna med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja-produkter, eller omfattas av ett beslut om skatt enligt samma lag. Om ett sådant beslut upphävs ska dock SBL anses ha varit tillämplig som om beslutet aldrig hade fattats.

### 1.5.2 Betalning av preliminär och slutlig skatt

SBL är även tillämplig vid de preliminära och övriga skattebetalningar som avser skatterna ovan.

**Preliminär A-skatt** Löntagare och pensionärer m.fl. betalar som regel de skatter som är aktuella enligt 1 kap. 1 § under inkomståret i form av preliminär A-skatt som innehålls av utbetalaren. Den innehållna skatten redovisas i skattedeklarationen och betalas in av utbetalaren. Motsvarande gäller för preliminär skatt på ränta och utdelning som utbetalas av bank etc.

**F-skatt och SA-skatt** Enskilda näringsidkare och juridiska personer betalar vanligen en debiterad F-skatt eller SA-skatt löpande under inkomståret. Dessa preliminära skatter beräknas i regel enligt schablon med ledning av senaste debiterade slutliga skatt och kan omfatta alla de i 1 kap. 1 § punkterna 1–7 nämnda skatterna. Om beräkningen i stället sker med ledning av preliminär taxering ska de bestämmelser om debitering av olika skatter och avgifter som gäller när den slutliga skatten bestäms tillämpas.

**Kompletteringsbetalning** Egna kompletterande inbetalningar till skattekontot görs vanligen för att täcka förväntade underskott på kontot. Sådan inbetalning kan göras när som helst och med valfritt belopp. Ofta anpassas inbetalningarna till reglerna om kostnadsränta i 19 kap. SBL.

**Slutlig skatt** SKV fattar varje år beslut om den slutliga skattens storlek enligt den årliga taxeringen (grundläggande beslut om slutlig skatt) och skickar ett slutskattebesked till den skattskyldige. I samband

därmed skickas också ett kontoutdrag till den skattskyldige. Av detta framgår bl.a. slutlig skatt, tillgodoförd preliminär skatt, eventuella egna inbetalningar, räntor samt belopp att få tillbaka eller belopp att betala med uppgift om förfallodag.

### 1.5.3 Skatter som inte omfattas av SBL

Nedan ges exempel på skatter och avgifter som inte omfattas av SBL och således inte hanteras i skattekontosystemet.

#### **Kupongskatt**

Skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) på vissa utdelningar som utbetalas till utlandet. SKV är beskattningsmyndighet för skatten.

#### **Stämpelskatt**

Stämpelskatt enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, som ska betalas för förvärv av fast egendom och tomträtter samt vid beviljande av in-teckningar. Inskrivningsmyndigheten är beskattningsenhet.

#### **Fordonsskatt**

Skatt enligt fordonsskattelagen (1988:327) som betalas av fordons-ägare. SKV är beskattningsmyndighet för skatten.

#### **Ränteskatt på skogskontomedel**

Skatt enligt lag (1990:676) på ränta på skogskontomedel m.m. Lagen omfattar även skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Skatten redovisas och inbetalas till SKV.

#### **A-SINK**

Skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., s.k. A-SINK, som betalas för artister och idrottsmän som tillfälligt vistas och arbetar i landet. SKV är beskattningsmyndighet för skatten som handläggs av Särskilda skattekontoret i Ludvika.

#### **Statlig ålderspensionsavgift**

Avgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift som betalas av staten för vissa skattepliktiga och pensionsgrundande bidrag och ersättningar som enligt 2 kap. 17 § SAL inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter. Riksförsäkringsverket är upp-bördsmyndighet för avgiften.

### 1.5.4 Statliga stöd som krediteras skattekontot

#### **Statliga stöd**

Statliga stöd tillgodoräknas mottagaren i flera fall genom kreditering av dennes skattekonto med motsvarande belopp. Detta gäller olika former av anställningsstöd, arbetsmarknadsstöd, sysselsättningsstöd, stöd för anläggande av telenät, stöd som beviljats för visst bostadsbyggande samt sjöfartsstöd.

## 1.6 Definitioner, 1 kap. 3–6 §§

De termer och uttryck som används i SBL har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som finns uppräknade i 1–2 §§ samt i 1 kap. 1 § TL, om inte annat anges i 3–6 §§ eller framgår av sammanhanget. Vissa begrepp som definierats i 3–6 §§ har getts en

vidare betydelse i SBL än den gängse, varigenom lagtexten inte har behövt tyngas med återkommande förtydliganden och uppräknningar.

**Arbetsgivaravgift**

Med *arbetsgivaravgift* avses även särskild löneskatt på förvärvs-inkomster och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala.

**Juridisk person**

Med *juridisk person* avses också dödsbon och handelsbolag. Detta har angivits då bestämmelserna om juridiska personer enligt 2 kap. 3 § IL inte ska tillämpas på bl.a. dödsbon och svenska handelsbolag.

**Skatt och skattskyldig**

Begreppet *skatt* omfattar primärt alla skatter som omfattas av SBL, t.ex. F-skatt, särskild löneskatt, kommunal inkomstskatt, fastighetsskatt och arvsskatt.

I SBL har det inte ansetts nödvändigt med någon definition av begreppet *skattskyldig*. Det faller sig naturligt att med begreppet avse den som är skyldig att betala sådan skatt som avses i den lag där begreppet används. I SBL används dock begreppen skatt och skattskyldig i en något vidare betydelse.

Vad som sägs i SBL om *skatt* och *skattskyldig* gäller även

- avgift och avgiftsskyldig,
- belopp som ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
- skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt SBL eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt SBL, 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag (enligt vilken bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser), och
2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till SKV.

Begreppet skatt i SBL omfattar således även socialavgifter, t.ex. arbetsgivaravgifter och egenavgifter, samt skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta, liksom andra belopp som betalningsskyldighet finns för enligt SBL. Ett saldo på skattekontot benämns skatteskuld eller skattefordran oavsett hur saldot uppkommit.

Den omständigheten att SBL:s definition av skatt även omfattar socialavgifter påverkar inte den principiella skillnad som i övrigt

görs mellan dessa begrepp, se vidare avsnitt 8.5.1.

Ett antal uppräknade kategorier likställs med *skattskyldig* i SBL.

1. Handelsbolag, även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 kap. 1 §. Ett handelsbolag kan således tilldelas en skattsedel för preliminär skatt även om bolaget inte är skattesubjekt eller skattskyldigt på annan grund.
2. Den som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning avseende s.k. kvalificerade undantag samt nystartade företag i uppbyggnadsskede.
3. Den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 § SBL. Här avses bl.a. utländska näringsidkare och företag som utför arbete i Sverige utan att ha fast driftställe här.
4. Den representant för enkelt bolag eller partrederi som SKV enligt 23 kap. 3 § SBL har beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt.
5. Den som är grupphuvudman enligt 1 kap. 6 § SBL, dvs. den som är huvudman för en mervärdesskattegrupp.
6. Delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag, enligt vilken bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, har ålagts betalningsskyldighet för skatt.
7. Dödsbo som enligt 54 § lagen om arvsskatt och gåvoskatt ska förskjuta arvsskatt. Med förskjuta avses här att dödsboet förskotterar arvsskatt för skattskyldig. Bestämmelsen har ansetts nödvändig eftersom den som slutligen har att svara för arvsskatten, dvs. den skattskyldige, är den som fått egendom genom arv eller testamente.
8. Den som har rätt till återbetalning av vissa punktskatter, nämligen skatt på annonser och reklam, gödselmedel, tobak eller alkohol.
9. Den som har rätt till återbetalning, kompensation eller vissa nedsättningar som avser skatt på energi.
10. Den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL.

Begreppet skattskyldig används således även för den som ska betala arbetsgivaravgifter eller andra avgifter, den som ska göra skatteavdrag liksom den som ska betala skattetillägg eller i övrigt

är betalningsskyldig för belopp enligt SBL. Genom att likställa dessa kategorier med skattskyldiga blir reglerna i SBL i förekommande fall tillämpliga på dem utan att detta särskilt behöver anges.

#### **EEIG**

Vad som sägs i SBL om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), för vilka inkomsterna på motsvarande sätt beskattas hos delägarna. Enligt 11 § lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar är PRV registreringsmyndighet för intressegrupperingar. En EEIG måste vara registrerad hos PRV (EEIG-registret) för att bestämmelserna i SBL ska vara tillämpliga på sådant rättssubjekt.

#### **Centrala begrepp**

I 6 § definieras, i alfabetisk ordning, vad som avses med vissa centrala begrepp som används i SBL.

*Arbetsgivare:* den som betalar ut ersättning för arbete.

*Arbetstagare:* den som tar emot ersättning för arbete.

*Beskattningsår:* i fråga om

a) skatt som avses i IL, lagen om statlig fastighetsskatt, lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel (i fall som avses i 2 § första stycket 1–5), lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader, beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ IL,

b) moms, beskattningsår enligt 1 kap. 14 § ML eller, för förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML, det kalenderår under vilket förvärvet skett,

c) punktskatt, samma beskattningsår som i 1 kap. 14 § ML eller, om skatteredovisningen inte sker för redovisningsperioder, det kalenderår under vilket den skattepliktiga händelsen inträffat,

d) skatt som inte avses i a–c, det kalenderår för vilket skatten ska betalas.

Begreppet beskattningsår används således i SBL även för arbetsgivaravgift och avdragen skatt etc. och avser då det kalenderår för vilket skatten ska betalas. Här kan även nämnas att en skattedeclaration ska lämnas för varje ”redovisningsperiod”, dvs. i normalfallet kalendermånad. De äldre begreppen ”utgiftsår” i fråga om arbetsgivaravgifter respektive ”uppbördsår” och ”uppbörds-månad” för skattebetalningar används inte i SBL.

*Grupphuvudman:* den som enligt 6 a kap. 4 § ML utsetts som huvudman för en mervärdesskattegrupp. Grupphuvudman är den som företräder gruppen och kan t.ex. vara företagsgruppens moderbolag. Även kommittentföretag kan vara grupphuvudman.

*Inkomstår:* kalenderåret före taxeringsåret. Taxeringsåret är enligt 1 kap. 12 § IL det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga



taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas enligt 4 kap. 2 § TL.

*Näringsverksamhet:* verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget. Med näringsverksamhet avses enligt IL primärt förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Någon skattskyldighet för näringsverksamheten behöver dock inte föreligga i Sverige. Ett utländskt företag kan tilldelas F-skattsedel så snart näringsverksamhet kan antas komma att bedrivas här i landet även om någon skattskyldighet inte föreligger här.

*Överskjutande ingående mervärdesskatt:* den del av ingående moms som överstiger utgående moms. Enligt definition i 1 kap. 8 § ML avses med utgående moms skatt som ska redovisas till staten vid omsättning m.m. och med ingående moms skatt som får dras av vid förvärv m.m.

De definitioner som berör redovisning och betalning av moms finns mer utförligt beskrivna i Handledning för mervärdesskatteförfarandet.

## 1.7 Valutafrågor, 1 kap. 7 §

### **Svenska kronor**

Huvudregeln är att samtliga beloppsmässiga uppgifter som ska lämnas enligt SBL ska lämnas i svenska kronor utan öretal. Detta gäller således inte bara de uppgifter som ska lämnas i skattedeklaration eller i annan form till SKV utan även uppgifter som ska lämnas till annan part.

### **Redovisning i euro**

Svenska företag och svenska filialer till utländska företag kan i vissa fall välja att ha sin redovisning i euro i stället för svenska kronor. Detta gäller primärt aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag. Samma redovisningsvaluta ska då användas i alla led av redovisningen. De nya reglerna trädde i kraft den 1 mars 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2000.

### **Moms**

Företag som har euro som redovisningsvaluta ska räkna om momsen till svenska kronor för att få fram uppgifterna för redovisning i skattedeklarationen. Motsvarande gäller även de uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen. Vid omräkningen används den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. För omräkning av gemenskapsinterna förvärv (GIF) gäller särskilda bestämmelser. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 avsnitt 36.3 (SKV 555).

#### 42 Skattebetalning, *Kapitel 1*

##### **Löneredovisning i svenska kronor**

Företag som väljer att ha sin redovisning i euro ska dock i en särskild bokföring redovisa såväl gjorda löneutbetalningar som avdragen skatt i svenska kronor. Från den särskilda bokföringen hämtas sedan de uppgifter som behövs för skattedeklarationen och kontrolluppgiften. Även vid löneutbetalningar i annan valuta än euro gäller att bokföringen ska redovisa lönebeloppet och skatteavdraget i svenska kronor.

##### **Skatteavdrag i annan valuta**

När det gäller reglerna för redovisning av skatteavdrag i annan valuta, se avsnitt 6.5.6.5 nedan.

## 2 Beslutande myndighet

---

2 kap. SBL  
Prop. 1996/97:100 s. 522-527 (författningskommentar till 2 kap. SBL)  
Prop. 2002/03:99 s. 216 ff., 285 (det nya Skatteverket)

---

### **Skatteverket**

Beslut enligt SBL fattas av Skatteverket (SKV).

SKV som inrättats den 1 januari 2004 är förvaltningsmyndighet för frågor inom skatteförvaltningens hela område. Tidigare tio skattemyndigheter och Riksskatteverket har samtidigt avvecklats. SKV är indelat i tio regioner och varje region har skattekontor. Huvudkontoret är placerat i Solna.

Syftet med reformen har varit att öppna möjligheter att ta till vara befintliga resurser på ett bättre sätt än tidigare och undanröja organisatoriska hinder som hämmat verksamhetsutvecklingen. Ett av de tyngst vägande skälen för att bilda SKV har varit den ökade flexibiliteten. Det är nu avsevärt lättare att flytta arbetsuppgifter, material och beslutanderätt över landet, utan de formella hinder som myndighetsgränserna utgjorde.

Vilket skattekontor hos SKV som ska handlägga ett visst ärende eller fatta ett beslut avseende viss skattskyldig regleras inte i lagtext utan i verkets arbetsordning.

### **Äldre regler**

Till och med utgången av 2003 fattades beslut enligt SBL av regional skattemyndighet eller i vissa fall av Riksskatteverket. Det fanns då bestämmelser i främst 2 kap. SBL som reglerade vilken skattemyndighet som var behörig att fatta beslut för viss skattskyldig samt hur beslutsbehörigheten kunde flyttas mellan myndigheterna. Reformen innebar att 2–6 och 7 §§ i 2 kap. SBL upphörde att gälla vid utgången av 2003.

Punktskatterna införlivades i SBL fr.o.m. 2003. Beslut om punktskatt enligt SBL fattades under 2003 av Riksskatteverket. Vad som angavs i SBL om skattemyndighet skulle, när det gäller punktskatt, avse Riksskatteverket.

### **Övergångs- bestämmelser**

SKV trädde fr.o.m. den 1 januari 2004 i alla delar in i stället för de myndigheter som verket ersatte. En särskild författning, lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket, trädde i

#### 44 Beslutande myndighet, *Kapitel 2*

kraft samma datum. Lagen avser att klargöra bl.a. att

- handlingar och upplysningar m.m. som en skattemyndighet begärt, efter utgången av 2003 ska ges in till SKV,
- en åtgärd som en skattemyndighet ska vidta efter anmälan, ansökan eller begäran, eller som i övrigt åvilat en skattemyndighet, efter utgången av 2003 ska vidtas av SKV,
- ett beslut som fattas av en skattemyndighet kan, efter utgången av 2003, omprövas av SKV,
- ett överklagande, som enligt föreskrift i författning ska ges in till skattemyndighet, ska efter utgången av 2003 i stället ges in till SKV, samt att
- en skattemyndighets talan i pågående process i domstol den 1 januari 2004 övertas av SKV.

#### **Beslutsordning**

Normalt är beslutsordningen sådan att SKV fattar sina beslut i enlighet med en fastställd arbetsordning. I denna anges vilka som får besluta i olika grupper av ärenden, vilka beslut som ska fattas efter föredragning samt vilka beslut som en tjänsteman får fatta som enmansbeslut.

#### **Felsända handlingar**

Om den skattskyldige inom föreskriven tid lämnat in en begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol i stället för till SKV, får verket ändå pröva ärendet. Domstolen ska då omedelbart sända över handlingarna till SKV med uppgift om när den kom in till domstolen.

#### **Skattenämnd**

Beslut enligt SBL ska normalt inte avgöras i skattenämnd, men om beslutet har ett nära samband med en taxeringsfråga som ska behandlas i skattenämnd får även beskattningsärendet avgöras i skattenämnden om det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang. Detta kan som exempel gälla beslut om moms eller arbetsgivaravgifter.

## **3 Registrering och skattekonton**

---

1 kap. 2–4 och 6 §§ SBL  
3 kap. SBL  
23 kap. 2–4 §§ SBL  
1 kap. ML  
10 kap. ML  
4, 8 och 64 §§ SBF  
Prop. 1996/97:100 (Nytt system för skattebetalningar)  
Prop. 2001/02:28, (Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige)  
SOU 1996:100 (Nytt system för skattebetalningar)  
Prop. 2001/02:127 (Punktskatternas infogande i skattekontot)

---

### **3.1 Registrering**

#### **3.1.1 Allmänt**

I 3 kap. 1–4 §§ SBL har tagits in bestämmelser om registrering av vissa skattskyldiga.

Av uttalande i författningskommentaren till 3 kap. 1 § SBL (prop. 1996/97:100 s. 527) framgår att regeln om registrering av vissa skattskyldiga tagits med i lagen främst av redaktionella skäl.

Bestämmelserna i 3 kap. 1 § 2–4 st. SBL om hos vilken skattemyndighet registreringen ska ske har i och med sammanläggningen av skattemyndigheterna och Riksskatteverket till en myndighet, Skatteverket, upphört att gälla genom SFS 2003:664.

I 3 kap. 2–3 §§ SBL ges bestämmelser om skyldigheten dels att göra anmälan för registrering, dels att anmäla förändring av förhållanden som tagits upp i en tidigare lämnad anmälan.

4 § behandlar föreläggande att lämna anmälan.

I 4–7 §§ SBF finns bestämmelser om

- fastställande av formulär för registreringsanmälan,
- registreringsnummer,
- registrering av representant för utländsk företagare i vissa fall,

- registreringsbevis samt
- registreringens varaktighet.

De beslut som SKV fattar för de näringsidkare som vill tillämpa den särskilda beskattningsordningen för moms vid e-handel är inte att anse som registreringsbeslut. Dessa beslut är s.k. identifieringsbeslut som SKV fattar om de i 10 a kap. 2 § SBL stadgade förutsättningarna är uppfyllda, se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 31.

### 3.1.2 Personer som ska registreras

#### Den som ska göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter

SKV ska enligt 3 kap. 1 §, 1 st. 1 p. SBL registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag. Skyldigheten att göra skatteavdrag regleras i 5 kap. SBL och omfattar inte endast dem som enligt definitionen i 1 kap. 6 § SBL är arbetsgivare, alltså de som betalar ut ersättning för arbete, utan också dem som ska göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

Eftersom SBL:s bestämmelser också gäller vid redovisning och betalning av skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska även den som är skyldig att göra avdrag för sådan skatt vara registrerad.

SKV ska också enligt samma punkt registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Begreppet arbetsgivaravgifter omfattar också enligt 1 kap. 3 § SBL sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Eftersom även en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet i vissa fall är skyldig att betala arbetsgivaravgifter ska han, när denna skyldighet föreligger, registreras.

#### Den som är skattskyldig för moms

Enligt 3 kap. 1 §, 1 st. 2 p. SBL ska den som är skattskyldig för moms, med visst undantag, registreras. Detta gäller oavsett om momsen ska redovisas i skatte- eller inkomstdeklaration.

I 1 kap. 2 § ML anges vem som är skyldig att betala moms (skattskyldig). Det är i regel säljaren som är skattskyldig, men det kan också i vissa fall vara den som förvärvar varor och tjänster vid EG-handel och vid import. I ML finns i några fall möjligheter att ansöka om skattskyldighet, trots att skattskyldighet normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna. Begreppet skattskyldig beskrivs närmare i Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 4. I 10 kap. ML medges i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt, trots att skattskyldighet inte föreligger. De som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML likställs enligt 1 kap. 4 § SBL med skattskyldig. Se handledning

för mervärdesskatt 2004, kapitel 16. Både de som är skattskyldiga och de som har rätt till återbetalning av ingående moms ska vara registrerade.

Att den som är grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp ska registreras framgår av 3 kap. 1 § 1 st. 3 p. SBL.

Även den som inte är skattskyldig kan registreras enligt punkterna 4 och 5 i första stycket av 1 §. Punkten 4 har ändrats (SFS 2002:400) så att det tydligt framgår att samtliga personer som har rätt till återbetalning av ingående moms med stöd av 10 kap. 9–13 §§ ML också ska registreras till moms. Ändringen av punkten 4 avsågs inte utgöra någon ändring i förhållande till den tidigare tillämpningen av stadgandet. Det gäller i första hand utländska företagare som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Bestämmelsen innebär också att reglerna om periodisk sammanställning blir tillämpliga på den som är skyldig att registrera sig. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 3 och Handledning för mervärdesskatt 2004, avsnitt 6.19.

**Registrering i samband med viss EG-handel m.m.**

Utöver de generella bestämmelserna om skattskyldighet, redovisningsskyldighet och därmed sammanhängande registreringskyldighet finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet i vissa fall för den som förvärvar varor och tjänster från andra EG-länder. Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 34.6.

**Ombud för utländsk företagare**

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare (fysisk eller juridisk person), som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe eller inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet här i landet, ska företagaren företrädas av ett av SKV godkänt ombud. Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/ EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och förordningen 218/92 av den 27 januari 1992. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 27.2.

**Importombud för utländska företagare**

Undantag från skatteplikt föreligger vid import av vara om denna efter importen ska säljas vidare till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett gemenskapsinternt förvärv i ett annat EG-land. Genom stadgandet i 6 § SBF har det skapats en möjlighet för sådan utländsk företagare att registrera sig. Registrering sker i detta fall på så sätt att en sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en

fullmakt från företagaren, registrerar sig i eget namn för dennes räkning. Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 27.3.

### **Punktskatter**

Den i 1 januari 2003 trädde de bestämmelser i kraft genom vilka punktskatterna infogades i skattekontosystemet och SBL:s bestämmelser gjordes tillämpliga även på dessa skatter. Detta medförde att stadgandena i 3 kap. 1 § SBL kompletterades med bestämmelser om vilka skattskyldiga för punktskatter som ska registreras. I punkterna 6 och 7, som motsvarar bestämmelser i respektive punktskattelag, anges vilka dessa är.

Enligt punkten 6 ska den som är skattskyldig och redovisnings-skyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam registreras.

I punkten 7 stadgas att den registreras som är skattskyldig enligt

- lagen (1972:820) om skatt på spel,
- 4 § 1 st. 1 p. lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för gruppliv-försäkring, m.m.,  
lagen (1990:1482) om lotteriskatt,
- 10, 13 eller 15 § eller 16 § 1 st. eller 38 § 1 p. lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- 9, 12, 14 eller 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
- 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 § eller 12 § 1 p. eller 11 kap. 5 § 1 st. 1 p. eller 2 p. lagen (1994:1776) om skatt på energi,
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- lagen (1999:673) om skatt på avfall, eller
- lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkrafts-reaktorer.

### **Representant för enkelt bolag och partrederi**

Enligt 23 kap. 3 § SBL kan SKV efter ansökan från samtliga delägare besluta att en av delägarna i enkelt bolag eller partrederi ska, som representant, tills vidare svara dels för redovisningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms som hänför sig till verksamheten, dels för betalningen av de redovisade beloppen. Enligt 1 kap. 4 § 3 st. 4 p. SBL jämställs sådan representant med skattskyldig. 3 kap. 1 § saknar särskilda bestämmelser om registrering av representanten för enkelt bolag och partrederi. Eftersom representanten likställs med skattskyldig registreras han på denna grund.



**Undantag från registrerings-skyldigheten**

I 3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL regleras undantagen från registrerings-skyldigheten. Sådan momsgrupp som avses i 6 a kap. 1 § ML och den som inte i övrigt är registrerad till moms och förvärvar varor som anges i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. och 2 p. ML, dvs. nya transport-medel och vissa punktskattepliktiga varor, ska inte registreras.

**Registreringens giltighet**

Ett beslut om registrering gäller från och med den dag registre-ringsbeslutet fattas. Det är således inte möjligt att registrera någon retroaktivt. Detta framgår av RÅ 1987 ref 115. Detta gäller naturligtvis även i det fall SKV beslutar om s.k. tvångsregistrering, alltså registrerar någon utan anmälan eller mot den registrerades vilja. Det finns dock inte något hinder mot att meddela beskatt-ningsbeslut för redovisningsperioder före registreringstidpunkten. Eftersom skattskyldighet, för såväl skatteavdrag och arbetsgivar-avgifter som för moms, inträder oavsett om registrering skett eller ej kan skattskyldigheten självfallet inträda före registrerings-tidpunkten.

På samma sätt kan SKV begära att en skattskyldig till moms ska lämna en periodisk sammanställning, om han haft EG-handel, även för tid före registreringstidpunkten

**Retroaktivt över-tagande**

I detta sammanhang kan också nämnas retroaktivt övertagande av verksamhet, främst i samband med företagsombildningar. Sådant retroaktivt övertagande har i praxis (se t.ex. RR 1977 Ba 42, RÅ 1987 ref 115 och FÖD-dom 2440/78) inte godtagits vad gäller arbetsgivaransvaret för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt skattskyldigheten för moms medan det vid inkomsttaxeringen enligt tillämpad praxis godtagits.

RR har i två mål begärt att BFN avger yttranden rörande effekten av retroaktiva företagsöverlåtelser. I de angivna yttrandena har nämnden förklarat vilka redovisningsmässiga effekter sådana avtal kan få. Sammanfattning av yttrandena återges i BFN Informerar nr 3, december 2002.

Enligt 7 § SBF gäller registreringen till dess SKV beslutar att den ska upphöra.

**3.1.3 Anmälan för registrering**

Den som ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § SBL och som avser att bedriva näringsverksamhet ska göra registreringsanmälan enligt 2 §. Om hinder inte möter ska anmälan göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas.

**Upplåtelse av avverkningsrätt m.m.**

Den vars verksamhet är yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § 1 st. 1–2 p. och 2 st. ML, dvs. på grund av viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter och omsättning av vara eller

upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från privatbostadsfastighet eller fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag, och som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa moms i självdeklaration anses ha fullgjort anmälningsplikten genom att lämna deklARATIONEN.

Enligt 6 § SBF kan en utländsk företagare som avser att importera en sådan vara som efter importen ska omsättas i ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § 2 st. ML med stöd av fullmakt registrera sig till moms för omsättningen. Det sker genom att ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL registrerar sig i eget namn för företagarens räkning.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal ska förutom ansökan om skattskyldighet även anmäla sig för registrering. Registrering sker enligt de allmänna bestämmelserna.

#### **Privatpersoner som arbetsgivare**

Av 3 kap. 2 § SBL följer att arbetsgivare som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter men som inte betalar ut ersättningen för arbete i en av honom bedriven näringsverksamhet inte heller är skyldig att lämna en registreringsanmälan. Av praktiska skäl måste han dock, om han inte har för avsikt att lämna en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a och 17 a §§ SBL, på något sätt underrätta SKV om att han ska redovisa och betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter.

#### **Registrerings- anmälan**

Skatteverket fastställer med stöd av 64 § SBF formulär till blankett för registreringsanmälan, Skatte- och avgiftsanmälan (SOA). Den särskilda registreringsanmälan finns i broschyren Så fyller du i ”Skatte- och avgiftsanmälan” (SKV 418).

Registreringsanmälan ska lämnas till Skatteverket.

Den som bedriver flera verksamheter som medför skattskyldighet för moms ska lämna en registreringsanmälan för varje verksamhet enligt 3 kap. 2 § 2 st. SBL. Detta gäller oavsett att alla verksamheterna ska redovisas i en och samma skattedeklaration.

Enligt 10 kap. 31 § ABL och 30 § revisionslagen (1999:1079) ska en revisor anmärka bl.a. om ett bolag eller företag inte anmäler sig för registrering enligt 3 kap. 2 § SBL. Om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning om att bolaget inte har fullgjort ovannämnda skyldighet ska revisorn enligt 10 kap. 33 a § ABL respektive 32 a § revisionslagen sända en kopia av revisionsberättelsen till SKV.

#### **3.1.4 Ändringsanmälan**

Den som anmält sig för registrering är enligt 3 kap. 3 § SBL skyldig att underrätta SKV om ändringar har skett i förhållande till den tidigare lämnade registreringsanmälan. Om inte något hindrar

det ska underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade. Baksidan på det registreringsbevis som SKV utfärdar är utformad så att den kan användas för anmälan om ändring.

Om SKV får vetskap om en ändring i förhållande till lämnad registreringsanmälan och den skattskyldige inte själv lämnar ändringen kan myndigheten på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret. Innan en ändring utan anmälan görs bör kommunikation med den skattskyldige ske.

### **3.1.5 Föreläggande**

I 3 kap. 4 § SBL stadgas att SKV får förelägga den som inte fullgjort sin skyldighet enligt 3 kap. 2 eller 3 §§ SBL, dvs. att anmäla sig för registrering eller att anmäla förändring, att fullgöra sin skyldighet. Även i de fall då det behöver utredas huruvida en person är skyldig att göra en anmälan eller lämna underrättelse får myndigheten förelägga den person som utredningen avser att lämna erforderliga uppgifter. Ett föreläggande får enligt 23 kap. 2 § SBL förenas med vite. Se vidare kapitel 15 i denna handledning.

### **3.1.6 Registreringsbevis, beslut m.m.**

#### **Registreringsbevis**

Bifaller SKV den skattskyldiges begäran om registrering fattas normalt inget formellt beslut om registrering. Alla som registreras får, med ett undantag, ett registreringsbevis i enlighet med 7 § 1 st. SBF.

Undantaget från regeln om att alla som registreras ska ha ett registreringsbevis är en registrering som grundas på en förenklad skattedeklaration. Den som blivit registrerad på grund av att han lämnat en förenklad skattedeklaration får registreringsbevis endast om han begärt det.

Skatteverket fastställer, med stöd av 64 § SBF, formulär till blankett för registreringsbevis. Följande uppgifter framgår av ett registreringsbevis.

- den skattskyldiges namn, adress och registreringsnummer,
- verksamhetens art dels i klartext dels uttryckt som näringsgrenskod enligt svensk SNI-standard,
- bokslutsdatum,
- juridisk form,
- särskild skatteadress om sådan finns

## 52 Registrering och skattekonton, *Kapitel 3*

- besöksadress om sådan finns
- telefon,
- F-skatt (fr.o.m.),
- arbetsgivarregistrering (fr.o.m.),
- momsregistrering (fr.o.m.),
- uppgift om momsredovisning ska ske i skattedeclaration eller självdeklaration,
- redovisningsmetod

### **Formella beslut**

Ett beslut om registrering innebär att myndigheten beslutar att registrera eller att inte registrera en person. Normalt grundas ett registreringsbeslut på uppgifterna i en insänd skatte- och avgifts-anmälan. Myndigheten kan dock även utan registreringsanmälan fatta beslut om registrering, s.k. tvångsregistrering.

Att en registrering för mervärdesskatt är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs har fastslagits i RR dom 2002-02-27, mål nr 8365-1998. Den är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningsskyldighet, vilka åligganden i stället direkt följer av lagbestämmelser. Motsvarande torde även gälla övriga registreringar enligt 3 kap. 1 § SBL.

Normalt meddelas registreringsbeslutet genom ett registreringsbevis. Vid registrering i samband med nedan uppräknade fall meddelas särskilda beslut.

- Tvångsregistrering, 3 kap. 1 § SBL
- Särskilda skäl (uppbyggnadsskede), 10 kap. 9 § ML.
- Frivillig skattskyldighet: Uthyrning av verksamhetslokal, 9 kap. 1 § ML.
- Frivillig skattskyldighet: Uppförandeskede, 9 kap. 2 § ML,
- Frivillig skattskyldighet: Konstnär, 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML.
- Frivillig skattskyldighet: Ej överskriden förvärvströskel, 2 a kap. 3 och 4 §§ ML.
- Mervärdesskattegrupp, 6 a kap 4 § ML.
- Representant för enkelt bolag eller partrederi, 23 kap. 3 § SBL.
- Ombud för utländsk företagare, 23 kap. 4 § ML.

Vid avslag på ansökan om momsregistrering, 3 kap. 1 § SBL, alltså i de fall då myndigheten inte anser att en verksamhet medför

skattskyldighet medan den som gjort anmälan anser det, meddelas ett särskilt beslut om att registrering inte ska ske.

I samband med registreringen måste SKV, utöver frågan om skattskyldighet och rätt till återbetalning, också ta ställning till bl.a. följande frågor.

- På vilket sätt ska momsens redovisas?
- Vid vilken tidpunkt ska skattedeklaration lämnas?
- Vilken redovisningsperiod ska tillämpas?
- Vilken redovisningsmetod ska användas?

Inte heller om dessa frågor meddelar myndigheten normalt något formellt beslut. Besluten framgår av det registreringsbevis som den skattskyldige får. Endast om myndigheten frångår den skattskyldiges önskemål meddelas ett formellt beslut.

I det följande behandlas kortfattat de beslut som myndigheten behöver ta ställning till vid registrering.

**Redovisningsätt**

Moms kan redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. 9, 11 och 31 §§ samt 32 § 1 st. SBL och 19 kap. 13 § ML. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 4 i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004.

**Redovisnings-  
tidpunkt för  
skattedeklaration**

Det finns två redovisningstidpunkter för skattedeklaration. Bestämmelserna om dessa återfinns i 10 kap. 18, 19 och 21 §§ SBL. Bestämmelserna om skattedeklaration behandlas i kapitel 10 i denna handledning.

**Redovisnings-  
period**

Enligt 10 kap. 14 § SBL omfattar en redovisningsperiod en kalendermånad. I vissa fall kan dock redovisningsperioden vad gäller moms vara ett helt beskattningsår (10 kap. 15 § SBL). Redovisningsperioden för moms som ska redovisas i en självdeklaration utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning.

**Redovisnings-  
metod**

Begreppet redovisningsmetod, som används vad gäller redovisning av moms, finns inte i ML, utan är ett sammanfattande uttryck för sätten att redovisa moms. I 13 kap. ML finns bestämmelser om redovisning av utgående och ingående skatt.

I registreringsanmälan ska varje skattskyldig redovisa hur bokföringen är upplagd och ange vilken redovisningsmetod han önskar tillämpa, dvs. faktureringsmetod eller bokslutsmetod.

Se vidare i Handledning för mervärdesskatt 2003, avsnitt 18, om tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde samt de två redovisningsmetoderna.

## **Registreringsnummer**

Alla som registreras för redovisning av moms ska, enligt 5 § SBF, tilldelas ett särskilt momsregistreringsnummer av SKV. Registreringsnumret är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret. Se vidare SKV:s broschyr om organisationsnummer (RSV 709). Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret för moms SE99999999901. I fakturor skrivs numret ofta som person/organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till moms.

Momsregistreringsnumret spelar en viktig roll inom det system som nu tillämpas vid EG-handel. Inom EG-handeln kan en svensk skattskyldig som t.ex. köper varor från ett annat EG-land köpa varorna utan att moms debiteras genom att åberopa sitt svenska momsregistreringsnummer. Leverantören i det andra EG-landet ska då i sin faktura ange den svenske köparens momsregistreringsnummer. Den som bedriver EG-handel och som således vill åberopa sitt momsregistreringsnummer ska då använda detta nummer (Value Added Tax; VAT-nummer). VAT-numret är identiskt med registreringsnumret.

### **3.1.7 Avregistrering**

Enligt bestämmelsen i 7 § SBF ska en registrering enligt 3 kap. 1 § SBL stå kvar till dess SKV beslutar att den ska upphöra.

Detta innebär till exempel att en person som är registrerad som momsskyldig ska lämna redovisning i en skattedeklaration till dess SKV beslutat om avregistrering eller ändring av registreringen.

Följande situationer kan t.ex. vara orsak till avregistrering:

- verksamheten har avvecklats,
- verksamheten fusioneras med annan verksamhet,
- verksamheten läggs ned,
- verksamheten överlåts,
- verksamheten försätts i konkurs,
- den skattskyldige avlider eller
- mervärdesskattegrupp bildas.

Här kommenteras tre av dessa tänkbara avregistreringsorsaker.

## **Avveckling**

Om en verksamhet avvecklas ska skatten redovisas till dess avvecklingen har avslutats (10 kap. 37 § SBL).

Om verksamheten minskar i omfattning kan registreringen ändras så att redovisningen görs i självdeklarationen till dess verk-

samheten upphört. När t.ex. en jordbruksverksamhet upphör och inventarier och lager säljs på auktion erhålls ibland slutredovisning först ett år efter auktionen. Avregistreringen sker då först vid utgången av den redovisningsperiod då slutlikvid erhållits, såvida inte redovisningsskyldighet inträtt dessförinnan.

### **Fusion**

En fusion enligt aktiebolagslagen innebär att ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag mot visst vederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Beträffande redovisning i samband med fusion gäller att det överlåtande bolaget är deklarationskyldigt och därmed skyldigt att redovisa skatt fram till den dag fusionen ägde rum. Därefter kan det överlåtande bolaget avregistreras.

En fusion kan också ske utan vederlag. Detta innebär bl.a. att någon återföringsskyldighet inte kan komma i fråga utan förvärvaren inträder i den tidigare ägarens ställe.

Riksskatteverket har i skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, redovisat verkets uppfattning i frågor som rör behörighet att vid SKM och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion.

### **Nedläggning**

När en verksamhet läggs ned gäller att avregistrering kan ske först då redovisningsskyldighet har inträtt för samtliga kvarvarande affärshändelser i verksamheten. Har varulager och inventarier inte sålts vid tidpunkten för nedläggningen, får avregistrering anstå till dess tillgångarna säljs eller tas ut ur verksamheten. Har moms på utestående fordringar och skulder inte redovisats, får avregistrering också anstå tills de har reglerats. Detta gäller t.ex. företag som redovisar moms enligt bokslutsmetoden.

### **Ej retroaktiv avregistrering**

Tidigare har i avsnitt 3.1.2 redogjorts för att registrering inte kan ske med retroaktiv verkan.

En registrering kvarstår enligt 7 § SBF till dess SKV beslutar att den ska upphöra. En registrerad som upphör med sin verksamhet ska enligt 3 kap. 3 § SBL anmäla detta. Om han inte anmält att han upphört med verksamheten kommer han således att vara registrerad till dess SKV beslutar att registreringen ska upphöra. Någon avregistrering med retroaktiv verkan kan inte ske. Inte heller den omständigheten att en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter i en registreringsanmälan och registreringen således bygger på felaktig grund, medför att myndigheten kan besluta om retroaktiv avregistrering. Myndigheten kan däremot genom beskattningsbeslut t.ex. fastställa skatten till noll kr för redovisningsperioder under vilka någon verksamhet inte bedrivits. Jämför även INZO-domen (C-110/94) där domstolen ansåg att när någon

**Formellt beslut  
om avregistrering**

medgivits status som momsskyldig person med rätt till avdrag/återbetalning kan registreringen inte dras tillbaka retroaktivt utom i fall av bedrägeri eller missbruk.

Om den skattskyldige och SKV är överens om att avregistrering ska ske utfärdas normalt inte något skriftligt beslut om avregistrering. I de fall myndigheten och den skattskyldige inte har samma uppfattning meddelas däremot ett formellt avregistreringsbeslut.

## **3.2 Skattekonton**

### **3.2.1 Allmänt om skattekontot**

#### **Inledning**

Med SBL infördes 1998 ett system med skattekonto för varje skattskyldig.

Huvudbestämmelserna om skattekonto är intagna i 3 kap. 5 och 6 §§ SBL som gäller upprättande av skattekonto, uppgifter som ska registreras på kontot, tidpunkten för registrering samt avstämning av skattekontot.

I 8 § SBF stadgas om kontoutdrag efter avstämning av skattekonto.

Bestämmelserna om inbetalning av skatt och om avräkning återfinns i 16 kap. SBL och de om återbetalning i 18 kap. Reglerna om ränta finns i 19 kap. medan indrivning behandlas i 20 kap.

Huvudprinciperna för skattekontot är att

- skatter som debiteras bokförs på kontot, normalt på förfalldagen
- alla betalningar som den skattskyldige gör bokförs löpande på kontot,
- betalningar och andra belopp som ska räknas skattskyldig till godo behandlas på ett enhetligt sätt och bokförs utan någon avräkningsordning mellan de olika skatterna på skattekontot,
- ett enhetligt ränteinstitut med kostnads- respektive intäktsränta tillämpas,
- avstämning av skattekontot görs varje månad som det förekommit någon transaktion och avstämningen följs normalt av ett kontoutdrag som visar ställningen på kontot samt att
- obetalda belopp, det vill säga underskott på skattekontot, överlämnas efter betalningspåminnelse fortlöpande för indrivning.



### **Skattekonto- systemets funktion**

Skattekontosystemet innebär att skattekonto upprättas hos SKV för varje skattskyldig person, såväl fysisk som juridisk.

På varje skattekonto bokförs debiterade skatter löpande. Det samma gäller sådana skatter och avgifter som den skattskyldige redovisar i en skattedeclaration. Det gäller avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms. En ny beräkning av den slutliga skatten eller annan skatt eller avgift bokförs på kontot den dag skatten eller avgiften förfaller till betalning.

På ett skattekonto bokförs också varje betalning som den skattskyldige gör. Redovisning av överskjutande ingående moms jämföras, enligt 16 kap. 7 § SBL, med betalning. Avdragen skatt, som redovisas i en kontrolluppgift, bokförs i samband med att den slutliga skatten debiteras. Betalningar och andra belopp som räknas kontohavaren till godo hanteras på ett enhetligt sätt. Se vidare om inbetalning av skatt i kapitel 17.

För varje transaktion på skattekontot anges en transaktionsdag som motsvarar den dag då transaktionen registrerades på kontot och en ränteberäkningsdag som anger den första dag som transaktionen kan medföra en ränteberäkning på kontot.

Skattekontosystemets grundprincip är att inbetalda belopp ska bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på skattekontot. Det medför att den skattskyldige inte kan styra en betalning till att avse en viss skatte- eller avgiftsskuld. Bestämmelserna i 11 kap. 14 § SBL innebär dock att de i punkt 1 angivna posterna i första hand ska avräknas mot den slutliga skatten.

Av samordningsskäl har de skatter som ingår i skattekontosystemet så långt som möjligt en gemensam förfalldag i månaden. Av samma skäl ska de skattskyldigas redovisningar, skattedeclarationerna, normalt lämnas endast en gång varje månad.

Varje månad som det har förekommit någon transaktion på skattekontot stäms kontot av. Avstämningen ska normalt följas av ett kontoutdrag som visar ställningen på kontot. Minst en gång per år görs en avstämning av samtliga skattekonton. Den görs i samband med avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. Avstämning görs också på begäran av skattskyldig och när belopp som motsvarar överskjutande ingående moms ska betalas ut.

Om ett skattekonto uppvisar ett underskott efter avstämningen innefattar kontoutdraget även ett betalningskrav. På grund av att gjorda betalningar bokförs utan någon avräkningsordning mellan de olika skatterna på skattekontot blir differenser såväl vid månadsvisa avstämningar som vid den årliga avstämningen att betrakta som över- eller underskott av skatt på skattekontot.

Ett överskott på ett skattekonto blir i regel tillgängligt för kontohavaren. Efter ansökan om återbetalning görs utbetalning, efter nödvändig utredning, när som helst under månaden. Ett överskott som motsvarar antingen belopp att få tillbaka enligt ett omprövningsbeslut eller ett beskattningsbeslut om överskjutande ingående moms återbetalas utan ansökan liksom ett överskott som uppkommer på skattekontot vid den årliga avstämningen sedan slutlig skatt bestämts återbetalas utan ansökan. En återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående moms kan under vissa förutsättningar göras redan före månadens ordinarie förfallodag. Se även kapitel 19 om återbetalning av skatt.

I skattekontosystemet tillämpas, till skillnad mot vad som tidigare gällde enligt UBL, USAL och ML, ett enhetligt system med kostnads- och intäktsränta. Kostnadsräntan beräknas efter tre alternativa räntenivåer beroende på vilken skatt som föranlett ränteberäkningen. Intäktsräntan har bara en nivå.

Ränta, som påförs eller tillgodoförs vid de månatliga och årliga avstämmningarna, beräknas på den sammanlagda skatteskulden eller skattefordran dag för dag under avstämningsperioden. Se även kapitel 20 om ränta.

Obetalda belopp, dvs. underskott på ett skattekonto, ska efter betalningskrav fortlöpande lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning. Begränsade kontounderskott som inte kvarstår under längre tid godtas dock utan att indrivning aktualiseras, se även kapitel 23 om indrivning.

Även belopp som överlämnats för indrivning kvarstår på skattekontot. Detta medför att skattekontot i praktiken blir tredelat. En del består av registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos SKV och saldot för dessa. En andra del består av de belopp som lämnats för indrivning samt registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos kronofogdemyndigheten och saldot för dessa medan den tredje delen består av det totala saldot för skatte- och kronofogdedelarna.

### **3.2.2 Konto för varje person som är skattskyldig**

I 3 kap. 5 § 1 st. SBL stadgas att SKV ska upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt SBL.

Detta innebär att det för varje person som är skattskyldig för sådan skatt eller avgift som omfattas av SBL ska finnas ett skattekonto för redovisningen och betalningen av dessa skatter och avgifter.

Den omständigheten att endast de som är skattskyldiga för skatt enligt SBL ska tilldelas skattekonto medför att den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för

utomlands bosatta normalt inte tilldelas skattekonto. Endast i det fallet att den skattskyldige själv har att betala skatten, enligt 4 § nämnda lag, torde han på grund av bestämmelserna i 1 kap. 2 § SBL omfattas av skattekontosystemet.

#### **Flera skattekonton**

I 3 kap. 5 § 2 st. SBL stadgas att SKV får besluta om att upprätta flera skattekonton för en skattskyldig. Denna möjlighet har tillkommit för att användas i de fall en skattskyldig är ansvarig för inte bara sin egen skatteredovisning och skattebetalning utan också har att fullgöra redovisnings- och betalningsskyldigheten för annan eller andra skattskyldiga.

Detta kan bli aktuellt när SKV beslutat att någon som representant för enkelt bolag eller partrederi tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms som hänför sig till bolagets eller partrederiets verksamhet. Representanten tilldelas då ett särskilt skattekonto för denna redovisning och betalning.

I 5 § 2 st. sägs också att för huvudman för sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ML ska det upprättas ett särskilt skattekonto för mervärdesskattegruppens redovisning och betalning av moms. För denna redovisning tilldelas huvudmannen ett särskilt redovisningsnummer. Huvudmannens egen redovisning och betalning av skatter och avgifter bokförs på det skattekonto som upprättats för honom under hans person- eller organisationsnummer på grund av stadgandet i första stycket.

#### **3.2.3 Registrera skatt**

I 3 kap 5 § 3 st. SBL sägs att SKV på skattekontot ska registrera skatt som ska betalas in eller som ska betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut.

De skatter som det här kan bli frågan om är t.ex.

- F-skatt och särskild A-skatt,
- slutlig skatt,
- moms,
- arbetsgivaravgifter,
- skatteavdrag,
- arvsskatt,
- gåvoskatt,
- annonsskatt
- energiskatt,

- lotteriskatt.

Även sådana beskattningsbeslut som inte medför att skatt ska betalas eller återbetalas får registreras på skattekonto. Någon särskild bestämmelse om detta har dock inte ansetts nödvändig. Se även kapitel 11 om beskattningsbeslut.

Skattebelopp som ska betalas in enligt ett beskattningsbeslut ska registreras på förfallodagen. Vilka förfallodagarna är framgår av bestämmelserna i 16 kap. 4–8 §§ SBL. Bestämmelserna i 16 kap. SBL behandlas i kapitel 17 i denna handledning.

Belopp som ska betalas in förs alltså normalt upp på skattekontot på förfallodagen. I praktiken tas dock beloppen in i skattekontosystemet, i ett bevakningsregister, redan på beslutsdagen. Detta förfarande är en förutsättning för att bestämmelserna i 18 kap. 7 § SBL om hinder mot återbetalning ska kunna beaktas i ett huvudsakligen maskinellt återbetalningsförfarande. Eftersom beslutad men ej förfallen F-skatt och särskild A-skatt inte utgör hinder mot återbetalning tas dessa belopp inte heller in förrän på förfallodagen.

Belopp som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot så snart det finns underlag för registreringen. Detta innebär att beskattningsbeslut som medför sänkning av skatt registreras på skattekontot på beslutsdagen. Beslut som meddelats av domstol förs upp på skattekontot den dag SKV fattat beskattningsbeslut enligt 11 kap. 20 § SBL om beslutet innebär att skatt ska återfås.

### **3.2.4 Avdragen skatt och inbetalningar**

På skattekontot ska vidare enligt 3 kap. 5 § 3 st. SBL registreras avdragen A-skatt. Detta sker med ledning av kontrolluppgifter från utbetalarna i samband med att den slutliga skatten registreras på skattekontot. För avdragen A-skatt är endast utbetalaren betalningsansvarig och det avdragna beloppet ska tillgodoräknas inkomsttagaren oavsett om det betalats in eller ej.

#### **Nekad gottskrivning**

Ett avsteg från denna grundprincip utgör rättsfallet RÅ 1987 ref. 83 där frågan gällde huruvida en anställd hos ett fåmansbolag, som hade ett bestämmande inflytande i bolaget, skulle gottskrivas preliminär skatt från företaget. Bolaget hade varken redovisat eller betalat in preliminär skatt för delägaren utan endast i kontrolluppgift för delägaren lämnat uppgift om avdragen preliminär skatt. Regeringsrätten uttalade i detta mål att, i avsaknad av redovisning och betalning av skatteavdraget från arbetsgivarens sida, kunde under förevarande förhållanden inte enbart den omständigheten att skatteavdraget redovisats i kontrolluppgift till ledning för den anställdes taxering anses utgöra bevis för att skatteavdrag verkligen verkställts.

Detta avgörande är vägledande vid avgörandet av i vad mån icke redovisad och betald avdragen skatt ska tillgodoräknas inkomstagaren. Se vidare kapitel 6 om skatteavdrag.

I detta sammanhang bör det också påpekas att även ett belopp, som en arbetsgivare ålagts betalningsskyldighet för på grund av att han underlåtit att göra skatteavdrag, tillgodoräknas inkomstagaren till den del det betalats av arbetsgivaren. Om även den som tagit emot ersättningen gjorts betalningsskyldig enligt 12 kap. 1 § 2 st. SBL, alltså inkomstagares betalningsansvar i vissa fall när arbetsgivaren underlåtit att göra skatteavdrag, ska beloppet enligt 11 kap. 14 § SBL tillgodoräknas honom oavsett betalning.

Med anledning av de nya bestämmelserna om betalningsansvar för företrädare för juridisk person i 12 kap. 6–7 e §§ SBL, som trädde i kraft den 1 januari 2004, har i 3 kap. 5 § 4 st. samma lag tagits in ett nytt stadgande. Detta anger att ett belopp som en företrädare betalar in med anledning av en överenskommelse som träffats enligt 12 kap. 7 c § SBL ska registreras på den juridiska personens skattekonto. Någon avräkning mot företrädarens egna skattekonto ska således inte göras.

Gjorda inbetalningar registreras på skattekontot så snart underlag för registreringen finns. Inbetalningarna består huvudsakligen av den skattskyldiges egna betalningar av skatt.

Bestämmelserna i förordningen (1997:1275) om anställningsstöd medför dock att även belopp som arbetsgivare uppbär som anställningsstöd tillgodoförs honom genom registrering på hans skattekonto. Det samma gäller också bl.a. det sjöfartsstöd som arbetsgivare uppbär enligt förordningen om sjöfartsstöd (2001:770) och belopp som tillgodoförs kommuns eller landstings skattekonto på grund av lagen (2002:179) om kreditering på skattekonto av tillfälligt sysselsättningsstöd.

### **3.2.5 Utbetalningar**

Belopp som utbetalas registreras på skattekontot när SKV beslutar om utbetalningen. Även belopp som omförs till sådan skatt som inte omfattas av skattekontosystemet eller till annan skattskyldig, t.ex. på grund av att den skattskyldige använt fel inbetalningskort för betalningen, registreras på skattekontot på i huvudsak samma sätt som en utbetalning. Se vidare om återbetalning av skatt i kapitel 19.

### 3.2.6 Belopp som lämnats för indrivning

Skattekontot omfattar, som redan sagts, även belopp som lämnats för indrivning till kronofogdemyndigheten. I 3 kap. 5 § 3 st. SBL sägs att belopp som har överlämnats för indrivning ska registreras på skattekontot.

Överlämnande för indrivning sker normalt i samband med den månatliga avstämningen av skattekontot. Samtidigt registreras överlämnat belopp på skattekontot och ingår herefter i den del av det totala skattekontosaldot som utgörs av belopp som är föremål för indrivning hos kronofogdemyndigheten.

En följd av att skattekontot omfattar även ”indrivningsbelopp” är att även transaktioner hos kronofogdemyndigheten, som inbetalningar och beräkning av ränta, registreras på skattekontot hos SKV. Om det till följd av månadens transaktioner hos SKV uppkommer ett överskott medför detta överskott att SKV sätter ner tidigare indrivningsuppdrag med motsvarande belopp om inte hinder mot återbetalning möter. Som sådant hinder anses inte skattskyldigs egen begäran om att överskott inte ska återbetalas. Även denna nedsättning av tidigare indrivningsuppdrag registreras på skattekontot i samband med den avstämning då nedsättningen görs.

### 3.2.7 Avstämning av skattekontot

3 kap. 6 § SBL innehåller bestämmelserna om avstämning av skattekonto. Vad är då en skattekontoavstämning? Det är när inbetalda eller andra tillgodoförda belopp jämförs med påförda belopp och ett saldo räknas fram per avstämningsdagen.

Avstämning av skattekontot ska ske

- årligen,
- månatligen om det skett annan transaktion än räntetransaktion på kontot samt
- på den skattskyldiges begäran om inte särskilda skäl talar emot det.

#### **Månads- avstämning**

Den årliga avstämningen görs alltid i samband med en månadsavstämning. I samband med månadsavstämningarna görs räntoberäkning som medför att kostnadsränta påförs och intäktsränta tillgodoförs enligt 19 kap. SBL. Normalt sker även överlämnandet för indrivning, enligt 20 kap. SBL, i samband med dessa avstämningar.

Även de månader när det inte inträffat några transaktioner på skattekontot och någon formig avstämning därför inte sker påförs och tillgodoförs ränta. Under dessa månader kan också belopp,

som kvarstår obetalt och för vilket den skattskyldige tidigare fått betalningskrav, överlämnas för indrivning.

Den månatliga avstämningen omfattar inte en kalendermånad. Avstämningen sker vanligtvis första lördagen i varje kalendermånad och omfattar tiden från och med dagen efter föregående avstämning till och med den aktuella avstämningsdagen. Valet av avstämningstidpunkt har styrts av en avvägning mellan önskemålen om en avstämning som följer i nära anslutning till månadens förfallodagar å ena sidan och å andra sidan om att månadens transaktioner ska ha hunnit registreras på skattekontot.

### **Kontoutdrag**

I 8 § SBF sägs att en avstämning av skattekontot ska följas av kontoutdrag till den skattskyldige på det sätt och i den omfattning som Skatteverket föreskriver. Verket har även fastställt formulär för kontoutdrag.

Varje skattskyldig vars skattekonto stämts av erhåller efter månadsavstämningen ett kontoutdrag. Kontoutdraget innehåller alltid, förutom erforderliga identifikationsuppgifter och uppgifter om avstämningsperioden, uppgifter om

- ingående saldo vid avstämningsperiodens början,
  - månadens registreringar (transaktioner) på kontot,
  - saldot för avstämningsperiodens registreringar,
  - påförd och tillgodoförd ränta, inklusive uppgift om korrigeringsav tidigare påförda och tillgodoförda räntor,
  - belopp som överlämnats för indrivning,
  - belopp med vilket tidigare indrivningsuppdrag satts ned samt
  - totalt saldo, inkl. uppgift om periodens över- eller underskott.
- Kontoutdraget kombineras i förekommande fall med besked om återbetalning eller med betalningskrav.

### **Årlig avstämning**

För sådana skattskyldiga som endast har att betala inkomstskatt och vilkas preliminära skatt betalas genom skatteavdrag kommer skattekontot att stämmas av endast en gång per år i samband med den årliga debiteringen av slutlig skatt. Vid detta tillfälle registreras också den preliminära skatten. Om den preliminära skatten inte helt täcker den slutliga skatten kommer skattekontot dock att stämmas av vid flera månadsavstämningar.

Om det vid den årliga debiteringen av slutlig skatt uppkommer ett underskott på skattekontot ska ett belopp motsvarande underskottet, till den del det beror på att den slutliga skatten överstiger summan av sådan preliminär skatt och andra belopp som ska tillgodoräknas enligt 11 kap. 14 § SBL, betalas senast vid den för-

**Avstämning på  
begäran**

fallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har förflutit från beslutsdagen. Detta följer av 16 kap. 6 § 1 st. SBL.

I 3 kap. 6 § 3 st. SBL anges att den årliga avstämningen ska ske sedan den slutliga skatten registrerats på skattekontot.

Av 3 kap. 6 § 2 st. SBL framgår att SKV ska stämma av skattekontot när den skattskyldige begär det. Denna rätt till avstämning är inte helt ovillkorlig. Normalt ska avstämning göras när den skattskyldige begär det. Myndigheten kan dock avstå från att göra en begärd avstämning om särskilda skäl talar emot att avstämningen görs. I författningskommentaren (prop. 1996/97:100 s. 532) nämns som exempel på särskilda skäl, att den skattskyldige begärt upprepade avstämmningar i en sådan omfattning att de begärda avstämmningarna inte kan antas ha någon väsentlig betydelse för honom.

Av nämnda författningskommentar till 3 kap. 6 § SBL framgår också att paragrafen avses bli tillämplig när den skattskyldige lämnat en skattedeklaration med överskjutande ingående moms och de i 10 kap. 20 § SBL stadgade förutsättningarna är uppfyllda.



## 4 Skatteformer

---

4 kap. 6–16 §§, 5 kap. 1–7 §§ och 16 § SBL  
3 kap. 2 a § och 20 kap. 2 § 5 st. AFL  
1 kap. 5 §, 2 kap. 5 § och 3 kap. 8 § SAL  
2 kap. 7–9 §§ LIP  
Prop. 1991/92:112 (F-skattereformen)  
Prop. 1996/97:100 (Nytt system för skattebetalningar)  
Prop. 1997/98:33 (Utfärdande av F-skattsedel)  
Prop. 2000/01:11 (Utfärdande och återkallelse av F-skattsedel)  
RSV:s rekommendationer m.m. om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel enligt SBL (RSV S 2000:6)  
RSV Rapport 1998:4 – F-skatt åt flera

---

### 4.1 Allmänt

#### **Två skatteformer, F- och A-skatt**

Det finns två skatteformer för preliminär skatt, F-skatt och A-skatt. F-skattsedel tilldelas efter ansökan den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet. F:et i F-skatt står för företagare. Skatteformen A-skatt tilldelas övriga (t.ex. löntagare och pensionärer) samt sådana näringsidkare som antingen inte vill ha en F-skattsedel eller vars F-skattsedel har återkallats. Detta innebär bl.a. att också juridiska personer kan ha A-skatt.

#### **F-skatten är frivillig**

F-skatt är en frivillig skatteform. SKV kan följaktligen inte, mot den skattskyldiges vilja, tilldela denne en F-skattsedel. Detta gäller oavsett om vederbörande uppfyller rekvisiten för att få F-skattsedel, dvs. bedriver näringsverksamhet eller uppger sig ha för avsikt att bedriva sådan. Föredrar en näringsidkare av någon anledning att erlägga sin preliminära skatt i form av A-skatt har SKV ingen laglig möjlighet att vägra honom detta. Dock kan SKV i ett sådant fall debitera den skattskyldige särskild A-skatt (SA-skatt), se nedan.

#### **F-skattsedel med villkor, FA-skatt**

En fysisk person som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst kan få F-skattsedel med villkor att den åberopas endast i personens näringsverksamhet (4 kap. 9 § SBL). Detta innebär att personen även tilldelas skatteformen A-skatt och att han alltså har kombinationen F-skatt och A-skatt samtidigt, s.k. FA-skatt. Sjalva

utfärdandet av A-skattsedeln görs dock i dessa fall endast på den skattskyldiges begäran (4 kap. 16 § SBL).

**A-skatt**

En A-skattsedel ska på begäran utfärdas för skattskyldig som inte har en F-skattsedel. Detta innebär att den som inte har F-skatt anses ha A-skatt. Detta gäller även om någon A-skattsedel inte utfärdas.

**SA-skatt**

En person (fysisk eller juridisk) som har A-skatt kan debiteras en preliminär skatt kallad särskild A-skatt (SA-skatt). SA-skatt debiteras normalt endast om en persons totala skatt för inkomståret inte kan förväntas bli täckt genom skatteavdrag.

**Skatteformernas  
rättsverkan**

Skatteformen är avgörande för vem som ska betala preliminär skatt och socialavgifter. I detta hänseende förstås med socialavgifter även särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF), se kapitel 9. Den som har F-skattsedel betalar själv sin skatt och sina socialavgifter. För den som har A-skatt är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning för arbete. Avgörande rättsverkningar har således knutits till de olika skatteformerna.

**Återkallelse av F-  
skattsedel**

Återkallelse av en F-skattsedel kan i vissa fall bli aktuell. Detta gäller t.ex. om innehavaren begär det eller om han inte har fullgjort vissa skyldigheter, bl.a. om han efter föreläggande inte lämnat självdeklaration eller inte redovisat och betalat skatter och avgifter.

En F-skattsedel får inte utfärdas för den som inte har haft någon F-skattsedel men som, om han hade haft en sådan, skulle ha fått den återkallad. För den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad får en ny sådan inte utfärdas så länge som grunden för återkallelsen finns kvar eller i vissa fall inte förrän efter två år.

**Anmälan i vissa  
fall**

Om en person, som tar emot ersättning för ett utfört arbete, har eller åberopar en F-skattsedel trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till SKV. Utbetalaren kan annars, tillsammans med betalningsmottagaren, bli ansvarig för skatten på ersättningen.

## 4.2 Tildelning av skattsedlar

### 4.2.1 F-skattsedel

#### 4.2.1.1 Allmänt

**Utfärdande**

F-skattsedel ska 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 (4 kap. 7 §

SBL). Även handelsbolag kan få F-skatt trots att de inte är inkomstskattesubjekt.

Ansökan om F-skattsedel ska göras på blankett enligt fastställt formulär (9 § SBF), dvs. i en skatte- och avgiftsanmälan (SOA-anmälan).

**Villkor för tilldelning**

En F-skattsedel ska utan ansökan utfärdas för den som vid utgången av närmast föregående inkomstår hade en sådan skattsedel. Vidare framgår av 4 kap. 9 § SBL att SKV i fråga om fysiska personer får besluta att en F-skattsedel ska utfärdas under villkor att den återopas endast i personens näringsverksamhet (FA-skatt). Villkoret ska framgå av skattsedeln. Detta kan bli aktuellt t.ex. när en person även har anställningsinkomster.

En F-skattsedel får inte utfärdas för en delägare i ett handelsbolag enbart på grund av deläggarens intäkter från bolaget (4 kap. 10 § SBL).

Grundläggande krav för tilldelning av F-skattsedel är alltså att fråga är om näringsverksamhet, se vidare avsnitt 4.2.1.3. Ett annat grundläggande krav är att det vid ansökningstillfället inte föreligger skäl att återkalla en F-skattsedel.

För den som tidigare haft F-skattsedel, antingen själv eller i annan företagsform, och som fått F-skattsedeln återkallad, finns ett antal bestämmelser i 4 kap. 11 § som anger att F-skattsedel inte får utfärdas. Det sistnämnda gäller också för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan återkallad på grund av något förhållande som avses i 4 kap. 13 § SBL. Se vidare avsnitt 4.2.1.7.

Om det finns särskilda skäl, får en F-skattsedel utfärdas trots vad som sägs i 4 kap. 11 § 1 och 2 st. SBL.

**Ej krav på viss omfattning av verksamheten**

Det bör uppmärksammas att det inte finns något krav på att näringsverksamheten ska vara av viss omfattning för att F-skatt ska tilldelas. F-skattsedel kan utfärdas även om verksamheten beräknas gå med förlust. Se dock nedan om vinstsyfte.

**Avsikt att bedriva näringsverksamhet**

Som tidigare nämnts, sägs i 4 kap. 7 § SBL att en F-skattsedel ska 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.

I förarbetena till detta stadgande (prop. 1997/98:33 s. 41) säger regeringen följande.

”På grund av den osäkerhet som kan råda vid bedömningen av om en verksamhet är näringsverksamhet eller inte

och i syfte att underlätta för egenföretagare i ett inledande skede bör reglerna för att få F-skattsedel bli mer generösa. Med en mer generös utformning av reglerna uppnår man även en mer lika behandling av de olika företagsformerna. Redan när systemet med F-skatt infördes uttalades det dessutom i lagens förarbeten att man borde vara relativt generös när det gäller möjligheten att utfärda F-skattsedel (prop. 1991/92:112 s. 80).

Att föreslå att alla som ansöker om en F-skattsedel skall få en sådan vore dock att sträcka sig för långt. Det måste finnas en möjlighet för skattemyndigheten att vägra utfärda F-skattsedel i de fall där det framgår att den uppgivna verksamheten inte är näringsverksamhet.”

Utgångspunkten för SKV:s prövning av en ansökan om F-skatt är alltså att F-skatt ska tilldelas. Skäl till annat ställningstagande kan vara att det föreligger grund för återkallelse av en F-skattsedel eller att den i ansökan beskrivna verksamheten inte utgör en självständigt bedriven näringsverksamhet.

Om SKV avser att avslå en ansökan om tilldelning av F-skattsedel på den grunden att näringsverksamhet inte bedöms föreligga, ankommer det på verket att visa att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Skäl till ett sådant antagande kan finnas om det av sökandens uppgifter framgår att verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet eller att sökanden inte lämnat tillräckliga uppgifter om verksamheten eller inte lämnat några uppgifter alls (prop. 1997/98:33 s. 41).

#### 4.2.1.2 Definition av näringsverksamhet

##### Legaldefinition

I samband med F-skattereformen infördes en legaldefinition av begreppet näringsverksamhet i dåvarande UBL. Denna definition framgår nu av 1 kap. 6 § SBL. Med näringsverksamhet menas ”verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. inkomstskattelagen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget”.

I författningskommentaren till den ursprungliga bestämmelsen i UBL (prop. 1991/92:112 s. 156) står följande.

”I 21 § KL anges förutsättningarna för att en verksamhet skall anses som näringsverksamhet i skatterättslig mening. Det är i första hand fråga om rörelse, jordbruk och skogsbruk samt förvaltning av s.k. näringsfastigheter. För juridiska personer gäller emellertid enligt 2 § 1 mom. sjätte stycket lagen om statlig inkomstskatt att alla skattepliktiga

intäkter, dvs. även intäkter av annan verksamhet än näringsverksamhet i egentlig mening, skall räknas till intäkt av näringsverksamhet. På lagrådets inrådan har i detta moment också tagits in en uttrycklig definition av begreppet näringsverksamhet. Av definitionen framgår att med *näringsverksamhet* avses verksamhet av sådant slag att intäkten räknas till intäkt av näringsverksamhet för mottagaren. När det är fråga om juridiska personer omfattar begreppet all verksamhet som ger skattepliktig intäkt. För de fall då verksamheten bedrivs i handelsbolag klargörs att det avgörande är om intäkten för någon delägare i bolaget utgör intäkt av näringsverksamhet.”

#### 4.2.1.3 Näringsverksamhet

<b>Kriterier</b>	Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt menas att verksamheten ska bedrivas varaktigt och med vinstsyfte.  Verksamheten ska alltså kännetecknas av <ul style="list-style-type: none"><li>- varaktighet</li><li>- vinstsyfte och</li><li>- självständighet.</li></ul>
<b>Varaktighet</b>	Kriteriet varaktighet utgör gräns mot inkomstslaget kapital. Frågan om en viss inkomst ska hänföras till kapital eller näringsverksamhet bedöms med ledning av den underliggande egendomens art och användning och verksamhetens grad av yrkesmässighet och varaktighet. Exempelvis hänförs tillfälliga inkomster av försäljning av egendom till kapital medan inkomster från en yrkesmässigt bedriven sådan verksamhet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.
<b>Vinstsyfte</b>	Om vinstsyfte saknas ska inkomsten hänföras till tjänst. Detta innebär bl.a. att hobbyverksamhet, som ofta bedrivs både varaktigt och självständigt men som saknar vinstsyfte, ska hänföras till tjänst.
<b>Självständighet</b>	Graden av självständighet och i någon mån vinstsyftet är avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Bedömningen av om en inkomst ska hänföras till inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet görs därför i första hand med utgångspunkt i frågeställningen om inkomsten har uppkommit i en verksamhet som kan jämföras med ett anställningsförhållande – tillfälligt eller varaktigt – eller om inkomsten härrör från en självständigt bedriven verksamhet.

När det gäller att bestämma graden av självständighet görs en genomgång av alla konstaterbara kriterier som talar för respektive mot självständighet. Avgörande är hur verksamheten faktiskt bedrivs.

**Antal uppdragsgivare**

Antal uppdragsgivare har betydelse vid bedömningen av självständighetskriteriet. Ofta anges t.o.m. att antalet uppdragsgivare är utslagsgivande för om näringsverksamhet ska anses föreligga eller inte. Självklart är rekvisitet ett viktigt kriterium men en bedömning av samtliga omständigheter måste alltid göras i varje enskilt fall. Kravet på flera uppdragsgivare minskar således i den mån uppdragstagaren har tagit en stor ekonomisk risk i form av exempelvis investeringar i dyrbar maskinpark eller i fall då uppdragstagarens specialistkompetens är av den arten att det bara finns ett fåtal möjliga uppdragsgivare.

Detta innebär alltså att även den som endast har en uppdragsgivare kan anses bedriva näringsverksamhet om exempelvis nyss nämnda förhållanden föreligger. I motsatt fall behöver den omständigheten att någon har många uppdragsgivare inte automatiskt innebära att denne anses bedriva näringsverksamhet.

**Arbetsavtalet**

Graden av självständighet framgår ofta av arbetsavtalet. Ett självständigt uppdrag är ofta avgränsat både till tid och till innehåll. Som exempel på omständigheter som talar för att en verksamhet bedrivs självständigt kan nämnas att uppdragstagaren själv kan bestämma sina arbetstider inom ramen för de möjligheter uppdraget ger.

**Ekonomisk risk**

Förhållanden som innebär att uppdragstagaren står en ekonomisk risk anses ofta ha stor betydelse för bedömningen. Exempel på ekonomiskt risktagande kan som nämnts ovan vara att uppdragstagaren har investerat i dyrbara maskiner eller annan utrustning. Som ytterligare exempel kan nämnas att han svarar för materialkostnader i åtagna arbeten, att han hyr lokaler för verksamheten och/eller att han avlönar anställda.

**Ersättningsformen**

Andra viktiga omständigheter som kan ha betydelse är formen för betalningen. Har någon åtagit sig uppdrag mot fast pris för både arbete och material (entreprenad) talar detta starkt för att verksamheten bör bedömas som näringsverksamhet, medan åtaganden mot timpenning talar mer för (dock inte undantagslöst) att förhållandet bör bedömas som anställning. I vissa branscher är ersättning per timme den normala ersättningsformen även om det är fråga om näringsverksamhet, t.ex. i vissa konsultuppdrag.

**Vänder sig till allmänheten**

Ytterligare omständigheter som talar för näringsverksamhet är att man vänder sig direkt till allmänheten genom t.ex. annonser eller dylikt. Vidare bör man inte vara inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Om en person endast ställer sin egen arbetskraft till

förfogande och ersätter eller vikarierar för anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppas anses vederbörande i regel vara tillfälligt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet och därmed arbetstagare.

**Olika kriterier väger olika tungt**

Det är ofta inte tillräckligt med att något eller några kriterier som talar för tjänst respektive näringsverksamhet är uppfyllda för att frågan skall anses avgjord. Olika kriterier väger nämligen olika tungt. Om arbetet av naturliga skäl endast kan utföras hos uppdragsgivaren har självklart frånvaron av egna lokaler en underordnad betydelse. Exempel på sådan verksamhet är städ- och konsultverksamhet. Självklart har inte heller omfattningen av lager eller frånvaron av eget verktygs- eller maskininnehav någon större betydelse i verksamheter där sådant innehav inte krävs eller behövs för driften.

**Yrkeskategori**

Det har hänt att domstolar och myndigheter har tillmätt vilken yrkeskategori en person kan anses tillhöra avgörande betydelse. Tidigare har personer som hänförs till vissa yrkeskategorier mer eller mindre schablonmässigt bedömts som arbetstagare. Det kan inte nog poängteras att en bedömning av samtliga omständigheter måste göras i varje enskilt fall. Det är alltså helhetsbilden – den samlade bedömningen – som får avgöra om det är fråga om inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet.

**Samlad bedömning**

**Rättsfall – avbytar domen**

Regeringsrätten (RR) har i dom (RÅ 2001 ref. 25) fastställt Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked i fråga om verksamhet som avbytare inom jordbruket ska anses som näringsverksamhet eller inte. SRN fann att den beskrivna verksamheten var näringsverksamhet. RR gjorde samma bedömning som SRN, vilket innebar att domstolen även instämde i de skäl SRN angett i sitt beslut.

**Allmängiltig ledning**

SRN:s skäl för beslutet är mycket klara och utförliga. De tar inte enbart fasta på de omständigheter som finns när det gäller avbytarverksamhet utan beskriver i huvuddrag problematiken och den hittillsvarande praxisen vid bedömningen näringsverksamhet/tjänst. Den redovisade praxisen berör många yrkeskategorier. De konstateranden som SRN gör mot denna bakgrund innebär att domen tjänar till allmängiltig ledning vid bedömningar av gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst. Med anledning av detta följer här hela SRN:s beslutsmotivering. Så här skriver SRN:

”Med näringsverksamhet avses enligt 21 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL – såvitt aktualiseras i det förevarande ärendet – yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Definitionen ansluter till kraven i tidigare, före 1990-07-01 gällande rätt för att rörelse skall

föreligga. Den praxis som utbildats på området belyser således frågan om när näringsverksamhet skall föreligga (prop. 1989/90:110 s. 648). Tre rekvisit brukar därvid anges. Verksamheten skall vara varaktig, självständig och ha ett objektivt fastställbart vinstsyfte (se bl.a. prop. s. 310). I det föreliggande ärendet är frågan om verksamheten är självständigt bedriven.

Rörelseidkarbegreppets förhållande till arbetstagar- och uppdragstagarbegreppet har i ett stort antal mål som framför allt rört frågor om arbetsgivaravgifter enligt lagen om allmän försäkring (1962:381) varit föremål för Regeringsrättens bedömning. Såvitt gäller arbetstagarbegreppet har därvid angetts att detta enligt socialförsäkringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga begreppet. Vid avgörande av frågan om ersättning utgetts till en anställd används vanligen en bedömningsmetod som tillämpas av Högsta domstolen och Arbetsdomstolen, dvs. en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har emellertid en något mer schabloniserad bedömningsmetod kommit till användning, varvid man sett mera till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete än till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller begreppet rörelse inom socialförsäkringen har i förarbetena angetts att det skatterättsliga rörelsebegreppet skall vara vägledande (jfr såvitt gäller det nu sagda t.ex. RÅ83 1:84, RÅ84 1:56, RÅ 1986 ref. 29 och 124).

Ovannämnda praxis har avsett ett antal olika yrkesmässiga verksamheter med varierande förutsättningar för bedömningen av om ett anställningsförhållande förelegat eller om verksamheten varit hänförlig till rörelse. Regeringsrätten synes därvid ha gjort en sammanvägning av dessa förutsättningar i det enskilda fallet utifrån kriterierna för vad som skall anses som rörelse i skatterättsligt sammanhang utan att i någon högre grad göra en sådan schabloniserad bedömning av arbetstagarbegreppet inom socialförsäkringslagstiftningen som ovan nämnts (jfr RÅ83 1:84).

Vid bedömningen av praxis bör uppmärksammas att avgränsningsproblemen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse uppkommit framför allt i de fall där verksamheten riktat sig till endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och uppdragen hos samme uppdragsgivare varat under en längre tid, ibland över flera år. Även om de bedömda verksamheterna har haft skiftande innehåll har vissa omständigheter av betydelse för gränsdragningen varit sådana som allmänt karakteriserar en rörelse



respektive ett anställningsförhållande och som därför får anses ha tillmätts en grundläggande betydelse vid kategoriseringen. Här skall också anmärkas att vikt också måste fästas vid hur verksamheten har gestaltats och utvecklats under årens lopp (jfr RÅ84 1:56) och att rörelse kan anses föreligga även om verksamheten i ett inledningskede är av mindre omfattning (RÅ 1986 not. 78).

Sådana allmänna omständigheter som, oavsett vad verksamheten gått ut på, har talat för att verksamheten skall hänföras till rörelse har varit att den riktat sig till flera uppdragsgivare (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 not. 65 och 78), att den bedrivits under inregistrerad firma, att verksamheten varit registrerad till mervärdesskatt (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 29 och 124 samt ovannämnda notisfall) samt att den som bedrivit verksamheten varit innehavare av B-skattsedel eller i vart fall ansetts sig böra inneha sådan skattsedel (jfr RÅ82 1:38, RÅ84 1:29).

Sådana allmänna omständigheter som har talat för att verksamheten grundats på ett anställningsförhållande har, förutom förekomsten av endast en eller några enstaka uppdragsgivare under längre tid, bl.a. varit att den bedrivits under uppdragsgivarens ledning med skyldighet att ställa sig till efterrättelse dennes anvisningar och föreskrifter samt att verksamheten avsett utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter (jfr RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37 och RÅ 1986 ref. 8).

För olika verksamheter har tillkommit olika omständigheter som följt av verksamhetens natur och som utöver sådana allmänna förutsättningar som karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande särskilt beaktats vid bedömningen. När det således gällt att hänföra återförsäljares verksamhet till rörelse har avseende fästs vid bl.a. sådana förhållanden som att försäljningen skett av varor inköpta i fast räkning, att den som bedriver verksamheten själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och själv står för kostnaderna. Mot detta har emellertid vägts att fråga varit om en enda uppdragsgivare och en stark bundenhet till denna genom försäljningens organisation (RÅ 1987 ref. 163). I fall, t.ex. när det gäller byggnadsverksamhet, där verksamheten krävt insatser i form av såväl material som tillgång till maskinell utrustning har det förhållandet att materialet och maskinutrustningen omfattats av uppdragstagarens åtagande och därmed inneburit en affärsmässig risk för honom, ansetts peka mot att fråga varit om rörelse även om verksamheten endast avsett en

uppdragsgivare (jfr RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 1986 not. 65; jfr även RÅ82 1:50). Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56, RÅ84 1:101 och RÅ 1993 ref. 104). Det förhållandet att uppdragsgivaren och uppdragstagaren uppgett sig inte ha haft för avsikt att ingå ett arbets- eller uppdragsavtal har saknat betydelse för bedömningen (jfr RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75 och RÅ84 1:29).

Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex. genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehåft eller ansett sig böra inneha B-skattsedel. Däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst (jfr förutom ovan nämnda rättsfall, rättsfallsgenomgången i RSV Rapport 1998:4, F-skatt åt flera, s. 62 ff.).

Enligt uppgifterna i ärendet kommer X inledningsvis regelbundet att utföra uppdrag för i vart fall ett tiotal olika lantbrukare och verksamheten är avsedd att öka i omfattning. Av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktär att vara ersättare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att X inte står under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande. X kan på grund av verksamhetens natur inte heller anses ingå i lantbrukarens arbetsorganisation av den anledningen att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen används för uppdragets utförande eller att uppdraget – vilket ligger i

sakens natur – utförs där. Med hänsyn till det nu anförda och omständigheterna i övrigt – bl.a. att X vidtagit åtgärder för att söka uppfylla vissa krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende – finner nämnden att X bedriver näringsverksamhet.”

### **Kommentar**

Som framgått ovan gör SRN – och därmed också RR – vid redovisningen av sina beslutsskäl en genomgång och jämförelse av ett stort antal rättsfall som berör de flesta yrkeskategorier. Därvid anför SRN i sin sammanfattande slutkläm bl.a. följande: Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är

- att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och
- att uppdraget ofta varat under lång tid
- att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt
- att uppdragstagaren i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda eller
- att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst
- att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit
- att uppdragstagaren inte innehåft eller ansett sig böra inneha B-skattsedel.

Av SRN:s genomgång av praxis framgår vidare att det över huvud taget inte synes föreligga något avgörande eller fall ha aktualiserats där

- en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och
- där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse
- ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst.

Det nu anförda innebär att det tidigare schabloniserade synsätt som tagit sin utgångspunkt i yrkeskategorier och som kommit till uttryck inom den socialförsäkringsrättsliga praxisen numera har underkänts. Detta betyder att yrkeskategorier som t.ex. billots, dagbarnvårdare, discjockey, fastighetsskötare, företagsjour, musiker, sjukgymnast, städare, tidningsmedarbetare, trädgårds-

arbetare, vaktmästare och översättare mycket väl kan anses bedriva näringsverksamhet om de kriterier för näringsverksamhet som beskrivs i SRN:s förhandsbesked föreligger. Redan tidigare har i ett antal RR-domar även bokförare, byggnadsarbetare, konsult, läkare, skogsarbetare och åkare under vissa betingelser ansetts bedriva näringsverksamhet.

**Försäljare och handelsresande**

En yrkeskategori som kanske inte berörs av den nu relaterade domen i lika hög grad som ovan nämnda kategorier är försäljare och handelsresande. Dock äger domen giltighet i tillämpliga delar även för denna kategori. Nedan följer en beskrivning och genomgång av praxis för denna yrkeskategori.

Med handelsresande avses en person som reser från ort till ort för att för en huvudmans räkning sälja varor som inte medförs på resan. Order tas upp på orderblock i huvudmannens namn. Inga varor köps upp av försäljaren i fast räkning (med fast räkning menas att varor köps in för egna pengar samt att returrätt saknas) och försäljaren har inget varulager.

**Handelsagent**

I samband med införande av ny lagstiftning om handelsagentur (SFS 1991:351) anfördes i prop. 1990/91:63 på s. 50 f bl.a. följande om gränsdragningen mellan anställning och näringsverksamhet för säljare:

”En uppdragstagare, t.ex. en handelsagent, bestämmer själv sin arbetstid, arbetsplats och sättet för arbetets utförande, fränsett de inskränkningar som påkallas av arbetets natur. För en arbetstagare, däremot, är bestämmanderätten i dessa frågor ofta mer eller mindre inskränkt.

Ett annat förhållande av betydelse i sammanhanget är huruvida mellanmannen enligt avtalet är förhindrad att arbeta för andra och i vad mån han i praktiken utför arbete för annans räkning. Det är inte ovanligt att en handelsagent är verksam för flera huvudmän. Skulle avtalet innehålla ett förbud för mellanmannen att åta sig uppdrag för andra, talar detta för att mellanhavandet skall betraktas som ett anställningsförhållande. Ytterligare en omständighet som kan inverka på bedömningen är formen för mellanmannens ersättning. En arbetstagare torde ha åtminstone någon garanterad lön medan uppdragstagarens ersättning typiskt sett är beroende av verksamhetens ekonomiska resultat. Av betydelse kan också vara i vems lokaler mellanmannen bedriver sin verksamhet. Det är ett kännetecken på uppdrag att arbetet utförs i egna lokaler, medan arbete på huvudmannens kontor i regel bara förekommer i anställningsförhållanden. Vidare kan frågan om personlig arbetskyldighet inverka på bedömningen. En arbetstagare åtar

sig att personligen utföra arbetet, medan en uppdragstagare är oförhindrad att på eget ansvar överlåta arbetet på andra.”

**Direkthandelsförsäljare**

Andra försäljare, t.ex. direkthandelsförsäljare inklusive hemförsäljare, med en enda uppdragsgivare och som inte köper varor i fast räkning samt inte har något varulager och är mycket starkt bundna till sin uppdragsgivare, ses enligt t.ex. RÅ84 1:47 (se artikel i Svensk Skattetidning nr 4/97 s. 366) och RÅ 1987 ref 167 (Tupperwaredomen) som arbetstagare i förhållande till huvudmannen. Den starka bundenheten till uppdragsgivaren kan bl.a. bestå i att försäljarna åtagit sig att följa huvudmannens försäljningsplan och endast får uppträda i huvudmannens namn. I RÅ 1987 ref 167 säger RR bl.a.: ”Flera omständigheter, som bolaget åberopat i målet och som inte blivit vederlagda, är av det slag som talar för att återförsäljarna haft den ställning som utmärker självständiga rörelseidkare. Därvid kan särskilt beaktas att återförsäljarna gjort sina inköp i fast räkning, att återförsäljarna bestämt omfattningen av sina arbetsinsatser, att de själva stått för sina kostnader samt att återförsäljaravtalet kunnat sägas upp när som helst.” Något senare i domskälen sägs dock: ”Bortsett från risken för returer på grund av den s.k. ångerveckan fordrar återförsäljarnas verksamhet inte att de håller något varulager, endast att så mycket varor beställs som motsvarar redan upptagna order. Den betalningsordning som anges på beställningssedeln, nämligen kontant betalning före utlämnandet av varorna, medför inte någon egentlig kreditrisk för återförsäljarna.” En möjlighet att själv bestämma priser förelåg inte heller i realiteten för dessa försäljare. RR säger i domskälen: ”Beställningssedeln innehåller en lista på varusortiment med förtryckta cirkapriser. Även om återförsäljaren enligt avtalet med bolaget har rätt att frångå dessa priser, torde de inte kunna undgå att få en styrande verkan på prissättningen.”

**Avon-domen**

I en FD-dom från 1978, dnr 2446/76 (Avon-domen), blev utgången näringsverksamhet. Det som talade för näringsverksamhet var att försäljaren köpte varor i fast räkning, själv stod kreditrisk, själv bestämde försäljningspris, själv svarade för försäljningsomkostnader, var oförhindrad att sälja konkurrerande produkter, var oförhindrad att anlita medhjälpare vid försäljningen samt att nettoinkomsten grundades på försäljningsvinst.

För att en försäljares eller en handelsresandes verksamhet enligt praxis ska anses som näringsverksamhet tillmäts följande omständigheter betydelse.

Personen

- har flera uppdragsgivare eller är oförhindrad att ha flera,
- vänder sig till allmänheten genom annonser eller dylikt,

- köper varor i fast räkning, dvs. köper varan innan order upptas,
- utför arbetet utanför uppdragsgivarens lokaler,
- bestämmer själv priser,
- står själv för försäljningsomkostnader,
- lägger självständigt upp en plan för försäljning av varor samt är oförhindrad att anlita medhjälpare,
- får inte någon garanterad ersättning utan inkomsten grundas på försäljningsvinst,
- bestämmer sina egna arbetstider osv.

### **MLM**

En form av försäljning av konsumentprodukter som benämns nätverksförsäljning eller multi level marketing (MLM) har blivit allt vanligare under senare år. Affärsidén bygger på att det skapas stora nätverk av säljare eller med den vanligare benämningen distributörer, där dessa ska agera som egna självständiga företagare. När distributörerna ansöker om F-skatt ska SKV i varje enskilt fall avgöra om den av distributören uppgivna verksamheten ska anses som en självständigt driven näringsverksamhet.

RSV har i skrivelse 2000-04-18, dnr 4264-00/100, närmare beskrivit och kommenterat denna försäljningsform.

### **Förhandsbesked**

Genom lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gavs RSV möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden, SRN, (prop. 1997/98:65). Det är numera endast allmänna ombudet vid Skatteverket som har denna möjlighet. Möjligheten att ansöka om förhandsbesked gäller frågor om skatt eller avgift enligt 1 kap. 1 § 1 st. TL, skatt som avses i 1 kap. 1 § 1 st. lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, skatt enligt mervärdesskattelagen samt taxering enligt fastighetstaxeringslagen.

Detta innebär bl.a. att förhandsbesked kan meddelas om i vilket inkomstslag, näringsverksamhet eller tjänst, en viss inkomst ska beskattas, vilket i sin tur är avgörande för om F-skattsedel kan utfärdas eller inte.

### **Förutsättningar för ansökan**

Förutsättningarna för allmänna ombudet att ansöka om förhandsbesked är, vad gäller tilldelning av F-skattsedel, att det hos SKV föreligger en ansökan om F-skattsedel och att SKV med anledning av ansökan fattat ett beslut som gått den enskilde emot. Det krävs dessutom att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Ytterligare en förutsättning är att avslagsbeslutet inte har anhängiggjorts hos allmän förvaltningsdomstol vid tiden för ansökan om förhandsbesked. Att en fråga av samma beskaffenhet

avseende annan skattskyldig är föremål för domstolsprövning utgör däremot inte hinder för SRN:s prövning av ansökan.

#### 4.2.1.4 Särskilt om juridiska personer

##### **AB, ekonomisk förening**

En juridisk person kan endast ha inkomst av näringsverksamhet. Utredning om näringsverksamhet bedrivs eller inte behöver därför i normalfallet inte göras när en juridisk person ansöker om F-skatt. Detta framgår också av den allmänna motiveringen i prop. 1991/92:112, s. 92. Där sägs att SKV inte ska behöva göra någon mer ingående utredning av om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening bedriver eller avser att bedriva näringsverksamhet för att en F-skattsedel ska kunna utfärdas. En enkel ansökan torde i de allra flesta fall vara tillräcklig.

##### **Handelsbolag**

Som framgått ovan kan även handelsbolag trots att dessa inte är inkomstskattesubjekt, efter ansökan tilldelas F-skattsedel. Inte heller när det gäller handelsbolagen bör enligt den allmänna motiveringen i den nämnda propositionen någon mera ingående prövning göras för att tilldelning av F-skattsedel ska kunna ske. Det bör vara tillräckligt att samtliga bolagsmän som inte är kommanditdelägare anmäler att de önskar en registrering av handelsbolaget till F-skatt och att bevis företes om att de äger rätt att företräda bolaget.

##### **Starttidpunkt**

Som tidigare nämnts behöver utredning om näringsverksamhet bedrivs eller inte i normalfallet inte göras när en juridisk person ansöker om F-skatt. Av intresse är däremot när verksamheten kommer att starta. Ett aktiebolag som bildats för att överlåtas och först därefter starta egen verksamhet, s.k. lagerbolag, bör normalt inte tilldelas F-skatt förrän tidigast när lagerbolaget sålts och de nya ägarna tillträtt. Dessutom bör i ansökan anges vid vilken tidpunkt verksamhet avses komma igång. Motsvarande bör gälla för ett bolag som är vilande. Först när verksamhet avses påbörjas bör tilldelning ske.

##### **Lagerbolag**

#### 4.2.1.5 Starttidpunkt

Det är många gånger nödvändigt för en företagare att få en F-skattsedel vid en tidigare tidpunkt än den då verksamheten kommit igång på allvar. Detta har också kommit till uttryck i lagtexten.

##### **Avsikt att bedriva NRV**

Stadgandet i 4 kap. 7 § SBL innebär att en skattskyldig som ansöker om F-skattsedel inte behöver bedriva näringsverksamhet utan det räcker med att han uppger sig ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet för att han ska ha rätt att få en sådan skattsedel.

**Bedömning utifrån förhållanden när verksamheten kommit igång**

Bedömningen av om näringsverksamhet föreligger eller inte (framför allt självständighetskriteriet) ska alltså göras utifrån de förhållanden som uppges föreligga när den uppgivna verksamheten verkligen har kommit igång och inte utifrån situationen när ansökan görs.

Det är inte reglerat i lagtexten hur lång tid innan en verksamhet har kommit i gång som F-skattsedel kan tilldelas. I normalfallet bör dock en F-skattsedel, om villkoren för tilldelning i övrigt är uppfyllda, åtminstone tilldelas om verksamheten beräknas komma igång inom sex månader från ansökningsdatumet. Omständigheterna i varje enskilt ärende får vara avgörande. Se RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) avsnitt 2.2.

**Preliminär bedömning**

I förarbetena till den nuvarande lydelsen av 4 kap. 7 § SBL (prop. 1997/98:33 s. 41) framhåller regeringen att med denna utformning av reglerna blir det framgent än viktigare att skattemyndigheten i samband med utfärdandet av F-skattsedel informerar sökanden om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare t.ex. vid taxeringen. Det sägs vidare i propositionen att det kan vara lämpligt att skattemyndigheterna genom samtal eller besök följer upp de som nyligen fått F-skatt i syfte att kontrollera att den bedrivna verksamheten är näringsverksamhet.

Om SKV gör den bedömningen att tilldelningen av F-skatt är tveksam bör alltså sökanden informeras om detta. Sådan information bör endast meddelas i de fall då det av sökandens uppgifter framgår att kriterierna för näringsverksamhet först senare kommer att uppfyllas eller i de fall då avgörandet för om näringsverksamhet bedrivs eller inte har med arbetets omfattning och/eller utförande att göra. Det är således mycket viktigt att en koppling sker till taxeringen i dessa fall så att en slutlig bedömning då kan göras. Se även RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) avsnitt 2.2.

**Samma bedömning även vid taxeringen**

Om SKV vid sin preliminära bedömning kommer fram till att näringsverksamhet inte bedrivs och att ansökan om F-skattsedel således ska avslås, är det även i detta fall mycket viktigt att koppling sker till taxeringen året efter så att slutlig bedömning då kan göras om inkomsten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst. Skulle det då visa sig att det av uppgifterna i inkomstdeklarationen helt klart framgår att fråga är om näringsverksamhet bör SKV frånga den tidigare bedömningen. I sådant fall bör också den skattskyldige efter ny ansökan kunna tilldelas en F-skattsedel.

**Kontroll**

I det fall SKV anser det nödvändigt att kontrollera lämnade uppgifter i en ansökan om F-skattsedel finns möjlighet att göra s.k. besök eller revision. Se vidare kapitel 15, "Skatte- och avgiftskontroll".



#### 4.2.1.6 Skattskyldighet krävs inte

Tilldelning av F-skattsedel kräver inte skattskyldighet i Sverige. Den som inte är skattskyldig i Sverige men uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet har därför rätt att få en F-skattsedel under samma förutsättningar som gäller för den som är skattskyldig här. Bestämmelsernas syfte är att underlätta för utländska personer att bedriva näringsverksamhet här i landet. För tilldelning av F-skattsedel krävs inte heller att sökanden har s.k. fast driftställe i Sverige.

#### **Obetalda utländska skatter och avgifter**

När en utländsk person ansöker om F-skattsedel ska också beaktas om personen brister i redovisning eller betalning av utländska skatter och avgifter motsvarande dem som betalas enligt SBL, främst inkomstskatt, moms och socialavgifter.

Detta innebär att en F-skattsedel inte får utfärdas för en utländsk näringsidkare som inte har redovisat eller betalat utländska skatter och avgifter – t.ex. ett norskt bolag med skatteskulder i Norge. Vid bedömningen av om bristen är obetydlig eller inte gäller motsvarande som vid bedömningen av skatter enligt SBL, se nedan avsnitt 4.3 och RSV:s rekommendationer om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel, RSV S 2000:6.

Hur ska SKV kunna kontrollera att inte brister i redovisning eller betalning av utländska skatter och avgifter finns? Det åligger sökanden att visa att förutsättningar för utfärdande av F-skattsedel finns och att hinder enligt 4 kap. 11 § SBL inte är för handen. Om sökanden inte till ansökan har bifogat ett skuldfrihetsintyg eller liknande intyg från berörd utländsk myndighet bör SKV regelmässigt begära ett sådant. Det nu sagda innebär att en ansökan kan avslås om sökanden exempelvis inte efterkommer en anmodan från SKV att komplettera ansökan i visst hänseende eftersom sökanden då inte lyckats visa att han uppfyller de ställda kraven.

#### **Ideell förening kan få F-skatt**

Bestämmelsen i 7 § innebär att även en ideell förening som bedriver näringsverksamhet kan få F-skattsedel även om föreningen inte är skattskyldig för näringsverksamheten. Detsamma gäller för ett konkursbo som driver gäldenärens verksamhet vidare. Se vidare kapitel 24, Konkurs.

#### 4.2.1.7 Avslag när grund för återkallelse föreligger

En F-skattsedel får enligt 4 kap. 11 § SBL inte utfärdas

1. för den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad enligt 13 § 3 eller 8 förrän två år efter återkallelsebeslutet,

2. för den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad enligt 13 § 2, 4–7 eller 9, så länge grunden för återkallelsen finns kvar, eller
3. för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan skattsedel återkallad på grund av något förhållande som avses i 13 §.

*Exempel*

En näringsidkare får sin F-skattsedel återkallad på grund av upprepade betalningsbrister avseende redovisningarna i skattedeclarationer. Han kan efter ansökan få en ny F-skattsedel tidigast när samtliga skatteskulder betalats.

För den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan skattsedel återkallad på grund av något förhållande som avses i 13 § 8 får en F-skattsedel inte utfärdas förrän två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs.

Om det finns särskilda skäl får en F-skattsedel utfärdas trots att återkallelsegrund finns.

Innan en skattsedel utfärdas måste således SKV kontrollera att det inte finns någon återkallelsegrund eller, om sådan finns, att det i så fall finns särskilda skäl att ändå få F-skatt. Hur denna kontroll ska gå till samt vad som menas med särskilda skäl i detta sammanhang behandlas under avsnitt 4.3 ”Återkallelse av F-skattsedel” samt nedan under avsnitt 4.2.1.9 ”Särskilda skäl”.

#### 4.2.1.8 Karens

#### Tvåårskarensen

Av stadgandet i 4 kap. 11 § 1 st. 1 SBL framgår att en F-skattsedel inte får utfärdas för den som har fått en tidigare utfärdad F-skattsedel återkallad förrän två år efter återkallelsebeslutet när grunden är

- missbruk av F-skattsedeln (13 § 3) eller
- att den skattskyldige är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren (13 § 8).

Även för den företagsledare som inte har haft någon F-skattsedel gäller karensbestämmelsen, under förutsättning att de förhållanden som beskrivs i 13 § 8 föreligger, under två år från det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs (4 kap. 11 § 2 st. SBL).

Det nu sagda innebär att såväl en företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som hans (nya) fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kan vägras F-skattsedel under en tidrymd av två år om företagsledaren själv inte har rätt till F-skattsedel på den grund som anges i 13 § 8.

*Exempel*

Kalle är företagsledare och ägare av Kalle AB. Bolaget betalar inte sin skatt enligt redovisningen i SKD:n för tre perioder, vilket företagsledaren Kalle får lastas för, och får därför sin F-skatt återkallad den 7 februari 2004. Kalle startar därför ett nytt eget bolag, Charles AB och ansöker om F-skatt. På grund av den tidigare betalningsförsummelsen från Kalle AB:s sida skulle Kalle personligen inte ha rätt att få F-skatt. SKV kan därför vägra Kalles nya bolag F-skatt. Charles AB kan tidigast få F-skatt efter det att två år förflutit från det att F-skatten återkallades för Kalle AB, dvs. tidigast den 7 februari 2006.

**Både företagsledaren och hans bolag saknar F-skatt**

I fall då såväl företagsledaren som hans bolag saknar F-skattsedel och bolaget inte har betalat sina skatter på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren (13 § 8) kan karensbestämmelsen om två år inte tillämpas om ett nytt bolag där samma person är företagsledare ansöker om F-skattsedel. Det förstnämnda bolaget saknar F-skatt varför 11 § 2 st. inte är tillämpligt, eftersom förutsättningen för bestämmelsen är att bolagets F-skattsedel återkallats eller skulle ha kunnat återkallas. Däremot har det diskuterats om inte det nya företaget kan vägras F-skattsedel enligt 11 § 1 st. 3 med hänvisning till bestämmelsen i 13 § 9 på den grunden att företagsledaren själv inte kan få F-skattsedel med hänvisning till stadgandet i 13 § 8. Detta får dock anses vara en alltför extensiv tolkning av denna bestämmelse. Stadgandet innebär ju bl.a. att det ska finnas eller ha funnits förutsättningar att återkalla F-skattsedeln för det företag som smittar företagsledaren, och företaget saknar ju som nyss nämnts F-skattsedel.

**Fåmansföretag eller inte**

Vid bedömningen av om ett bolag ska betraktas som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt om en person ska anses som företagsledare eller inte gäller de definitioner som anges i 56 kap. IL. Se även Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag, RSV 2001:19, avsnitt 1.1 och 1.3.

I detta sammanhang kan det förtjäna att påminnas om definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i 56 kap. 2–5 §§ IL jämfört med 2 kap. 2 § IL. I dessa bestämmelser slås fast att även jämförliga utländska personer anses som fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, vilka därigenom kan nekas F-skattsedel om

inte företagsledaren kan få en sådan.

Detta innebär att om en företagsledare i ett svenskt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, som inte har rätt att inneha F-skattsedel, börjar bedriva verksamhet genom en utländsk juridisk person, så smittar företagsledaren även den nya juridiska personen på så sätt att denna inte kan få F-skattsedel.

#### *Exempel*

En svensk företagsledare, vars svenska fåmansföretag har stora skatteskulder och som därför fått sin F-skattsedel återkallad, startar ett bolag i Finland som fortsätter verksamheten i Sverige med den övertagna svenska personalen. Det finska bolaget ansöker om F-skattsedel. SKV kan då avslå ansökan med motivering att företagsledaren, på grund av att hans svenska företag har skatteskulder, inte själv har rätt att inneha F-skattsedel varigenom inte heller hans nystartade finska bolag kan få en sådan.

#### **4.2.1.9 Särskilda skäl**

##### **Omständigheter som sökanden inte kunnat råda över**

Även om någon av de grunder för att inte tilldela en F-skattsedel, som beskrivits ovan under avsnitt 4.2.1.7 föreligger, kan en F-skattsedel ändå utfärdas om det finns särskilda skäl (4 kap. 11 § sista stycket). Särskilda skäl kan exempelvis föreligga om anledningen till avslag på en F-skatteansökan har sin grund i omständigheter som sökanden inte kunnat råda över.

##### **Betalningsbrist**

Om skälet för att inte tilldela en F-skattsedel är t.ex. betalningsförsummelse kan en sökande ändå få F-skattsedel om anledningen till den bristande betalningen exempelvis är att han har kundfordringar där betalningen har försenats vilket orsakat honom tillfälliga likviditetsproblem. Han kan också genom brand, sjukdom eller annan olycka eller genom någon annan oförutsedd händelse ha fått tillfälliga problem med likviditeten.

##### **SKV bedömer att sökanden kan göra rätt för sig**

För att en F-skattsedel ska kunna utfärdas trots obetalda skatter, dvs. när grunden för att vägra F-skattsedel är betalningsbrist, bör krävas att SKV bedömer att den skattskyldige kan reda ut sina betalningsproblem och att han också är villig att göra detta. Vid denna utredning bör normalt samråd med KFM ske. Det är också viktigt att SKV skapar sig en bild av den skattskyldige för att utröna om betalningsproblemen kan lösas.

Ett annat särskilt skäl kan vara att sökanden har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller annan betalningsuppörelse. En tilldelning av en F-skattsedel i dessa fall bör dock förutsätta att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid. Med rimlig tid avses normalt ett år eller, om det med hänsyn till omstän-

digheterna i det enskilda fallet rör sig om ett förhållandevis stort skuldbelopp, inom tiden för betalningsuppgörelsen med KFM. Tilldelningen förutsätter också att betalningsuppgörelsen följs. Se RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) s. 5.

**Smitta från företag till företagsledare**

F-skattsedel bör efter ansökan kunna tilldelas företagsledare som omfattas av karensbestämmelserna i 4 kap. 11 § 2 st. på grund av något förhållande som avses i 13 § 8 om grunden för att neka F-skattsedel inte längre finns, dvs. när bolaget har undanröjt grunden för återkallelsen och därför åter har rätt att få F-skattsedel.

**Smitta i samband med konkurs**

Som framgår av avsnitt 4.2.1.8 kan en företagsledare inte själv få F-skattsedel om det finns eller fanns förutsättningar att återkalla hans företags eller bolags F-skattsedel på grund av ett förhållande som avses i 4 kap. 13 § 8, förrän två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs (4 kap. 11 § SBL). Detta gäller även för ett nytt bolag som företagsledaren startar om han kommer att vara företagsledare i detta bolag.

En konkurs utgör grund för återkallelse enligt 4 kap. 13 § 7. För att 13 § 8 skall vara tillämplig i samband med ett företags konkurs krävs dock att företagsledaren agerat försumligt, dvs. konkursen ska ha ett direkt samband med att företagsledaren inte har följt de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd ("förhållande som kan hänföras till företagsledaren").

Efter ansökan bör en företagsledare eller ett av honom nystartat bolag kunna tilldelas F-skattsedel trots att hans tidigare företag försatts i konkurs. Detta gäller dock endast under förutsättning att företagsledaren inte kan lastas för försumlighet i samband med konkursen. Med försumlighet menas att företagsledaren inte vidtagit de åtgärder han varit skyldig att vidta när företaget kom på obestånd, dvs. han har inte följt de bestämmelser i aktiebolagslagen och konkurslagen som gäller för ett aktiebolag i denna situation.

Det får ankomma på sökanden (företagsledaren) att visa att särskilda skäl i den nu beskrivna situationen föreligger.

**Preskription**

En skatteskuld preskriberas normalt fem år efter utgången av det kalenderår då skatten överlämnades för indrivning. Sedan en skuld preskriberats avbryts alla indrivningsåtgärder. Särskilda skäl att ändå tilldela F-skattsedel får således anses föreligga när en persons skatteskulder preskriberats.

Den omständigheten att en persons skatteskulder överförs till s.k. passiv indrivning, dvs. inte längre är föremål för aktiva indrivningsåtgärder från KFM:s sida, utgör däremot inte något sådant särskilt skäl som innebär att tilldelning av F-skattsedel ändå kan ske.

### Utfärdas på begäran

#### 4.2.2 A-skattsedel

A-skattsedel ska på begäran utfärdas för skattskyldig som inte har tilldelats en F-skattsedel. Det gäller alltså personer som inte har rätt till en F-skattsedel, t.ex. vanliga löntagare, eller näringsidkare som fått F-skattsedeln återkallad. Det kan också vara näringsidkare som inte önskar eller har behov av en F-skattsedel.

Om SKV har beslutat att tilldela en skattskyldig en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § (FA-skatt) ska på begäran också en A-skattsedel utfärdas för denne.

Även juridiska personer som saknar F-skatt har skatteformen A-skatt och tilldelas alltså på begäran en A-skattsedel. Anledningen till att en juridisk person inte har ansökt om F-skatt kan vara att den ersättning som bolaget tar emot inte är ersättning för arbete utan i stället t.ex. betalning för sålda varor. Det är således inte ovanligt att företag inom detaljhandeln saknar F-skattsedel eftersom dessa i många fall inte har behov av någon sådan.

En annan anledning till att en juridisk person tilldelats en A-skattsedel kan vara att företagets F-skattsedel har återkallats. Skatteavdrag skall då verkställas vid utbetalning av ersättning för arbetet till företaget. Det kan även bli aktuellt att påföra företaget en preliminär skattedebitering i form av särskild A-skatt (SA-skatt) på sådana inkomster som inte kan bli föremål för skatteavdrag.

Det förtjänar dock att uppmärksammas att en juridisk person som bedriver detaljhandel i vissa fall kan erhålla ersättning för arbete och därmed vara i behov av en F-skattsedel om företaget vill undvika att skatteavdrag görs. Detta kan bli fallet om företaget t.ex. är ombud för Svenska Spel AB, ATG-ombud eller ombud för lokaltrafiken på orten och företaget härigenom erhåller ersättning från nämnda uppdragsgivare för ombudsmannaskapet. En sådan ersättning utgör ersättning för arbete.

En A-skattsedel får också på begäran utfärdas för ett handelsbolag som inte har tilldelats en F-skattsedel.

Som framgår av det nyss sagda skickas A-skattsedel i normalfallet ut endast på begäran. Undantag gäller de som bedöms ha behov av en A-skattsedel (t.ex. de vars arbetsgivare använder manuella kontrolluppgifter).

Delägare i handelsbolag tilldelas normalt SA-skatt. De som bedriver näringsverksamhet vid sidan av bolaget kan dock tilldelas F-skatt (4 kap. 10 § SBL).

#### 4.2.3 F-skattsedel med villkor

<b>FA-skatt</b>	SKV får enligt 4 kap. 9 § SBL i fråga om fysiska personer besluta att en F-skattsedel ska utfärdas under villkor att den åberopas endast i personens näringsverksamhet. Detta innebär att både en F- och en A-skattsedel utfärdas (4 kap. 16 § SBL). Dock behöver A-skattsedeln som tidigare nämnts endast utfärdas på begäran. Kombinationen är avsedd för personer som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst, exempelvis de personer som startar ett företag men övergångsvis har anställningsinkomster kvar och de som driver ett företag parallellt med sin anställning. Om denna kategori inte skulle kunna få en F-skattsedel skulle de i konkurrens-hänseende kunna hamna i ett sämre läge beträffande näringsverksamheten än de som bara har inkomst av näringsverksamhet.
<b>Både inkomst av nrv och tjänst</b>	
<b>Underrättelse</b>	Enligt RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) bör SKV, efter det att F-skattsedel med villkor utfärdats, underrätta sådan arbetsgivare till den skattskyldige som verket känner till om beslutet. Syftet med denna rekommendation är i första hand att ge arbetsgivaren information om hans skyldighet att göra anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL och i andra hand att upplysa honom om att uppdragstagaren är skyldig att använda A-skattsedeln i anställningsförhållandet och att skatteavdrag alltså ska göras från inkomsten. Se vidare under avsnitt 4.4 nedan.
<b>Skriftlig anmälan</b>	Åberopar den skattskyldige sin F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande är arbetsgivaren som nyss sagts skyldig att skriftligen anmäla detta till SKV enligt bestämmelsen i 5 kap. 7 § SBL. Mer om denna anmälingsskyldighet redogörs för i avsnitt 4.4.
<b>Rättsfall</b>	I målet RÅ 1998 ref 2, som gällde en person som enligt SKM:s bedömning hade inkomst av både näringsverksamhet och tjänst har RR bl.a. uttalat följande:  ”När O ansökte om F-skattsedel hade skattemyndigheten att göra en preliminär bedömning av om den verksamhet som han avsåg att bedriva skulle komma att utgöra näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370). För denna bedömning har det varit av betydelse bl.a. om O:s arbete inom Uppdragsutbildningen skulle ses som ett led i hans anställning som lärare, som särskilda tillfälliga anställningar eller som uppdrag.  Skattemyndighetens bedömning var uppenbarligen att O kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet. Mot bakgrund av att han också innehade anställning fanns det anledning att besluta att F-skattsedeln skulle förenas med villkor att den inte fick åberopas i ett anställningsför-

hållande. Någon möjlighet att föreskriva att den inte fick åberopas i uppdragsförhållande fanns emellertid inte och inte heller att den inte fick åberopas i fråga om ersättning från viss fysisk eller juridisk person. Villkoret får således inte innefatta ett ställningstagande till frågan om ett visst arbete utförs inom ramen för ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande och därmed till frågan om den som utfört arbetet har rätt att åberopa en F-skattsedel med villkor enligt 33 b § andra stycket UBL. - - -

En egentlig prövning som kan bli föremål för överklagande kan därför komma till stånd först i efterhand när intäkten vid taxeringen skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst.”

**F-skattsedelns användning får inte villkoras**

RR:s dom innebär alltså att det är helt klarlagt att SKV i sitt beslut inte får föreskriva att en F-skattsedel med villkor inte får åberopas mot en viss namngiven arbets- eller uppdragsgivare eller viss typ av arbete. Domen innebär också att verket inte heller i meddelanden till den som tilldelas FA-skatt får lämna sådana informationer som i praktiken innebär ställningstaganden i frågan om F-skattsedeln får eller inte får användas i förhållande till viss eller vissa utbetalare av ersättning för arbete. Detta är synnerligen viktigt eftersom information eller ställningstaganden av det slaget inte kan överklagas av den som fått F-skattsedel med villkor (se Kammarrättens i Sundsvall dom 2003-03-03 i mål nr 3056-2002).

**Vilken information får lämnas?**

SKV är dock inte förhindrat att lämna information eller upplysning som en serviceåtgärd till den som tilldelas FA-skatt. Detta kan t.ex. vara lämpligt om personen i sin ansökan har beskrivit flera olika slag av verksamheter och SKV ifrågasätter om inte inkomsterna från viss eller vissa av dessa verksamheter kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst i stället för näringsverksamhet vid taxeringen. Verket kan då i ett meddelande informera den som tilldelas FA-skatt vad en F-skattsedel med villkor innebär i allmänhet, dvs. att F-skattsedeln ska åberopas endast i näringsverksamheten. Vidare kan SKV informera om att vissa inkomster från den beskrivna verksamheten kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst vid inkomsttaxeringen. Det är viktigt att det i meddelandet framgår att denna bedömning är preliminär och att det är först vid inkomsttaxeringen som frågan kommer att bli prövad. Informationen i den delen får alltså inte vara utformad på ett sådant sätt att den framstår som ett ställningstagande från verkets sida i frågan om den aktuella ersättningen ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Rubriker som ”skäl” och liknande bör därför inte förekomma i ett sådant meddelande. Även om personen i den delen av verksamheten åberopar sin F-skattsedel bör detta således inte



anses som sådant missbruk som kan föranleda att F-skattsedeln återkallas innan frågan prövats vid taxeringen. Återkallelse på grund av missbruk kan i övrigt bara komma i fråga om F-skattsedeln åberopas i uppenbar anställning. (Se även styrande skrivelse från Skatteverkets huvudkontor 2004-04-06 med diarienummer 130 282665-04/113).

**Tidigare arbetsgivare**

Det är inte ovanligt att en person som "startar eget" under en kortare eller längre period helt eller delvis arbetar kvar som konsult eller liknande hos sin tidigare arbetsgivare. Det naturliga i en sådan situation är att tilldela personen en F-skattsedel med villkor. Skulle det emellertid vara på så sätt att den nya verksamhet som personen bedriver efter en samlad bedömning kan betraktas som näringsverksamhet kan ändå en "ren" F-skattsedel utfärdas. En förutsättning bör då vara att antalet uppdragsgivare inte är eller beräknas bli endast ett fåtal samt att den verksamhet som bedrivs åt den tidigare arbetsgivaren inte är den dominerande sysselsättningen.

**4.2.4 Beslut om särskild A-skatt**

**SA-skatt**

SKV får besluta att särskild A-skatt (SA-skatt) ska debiteras om överensstämelsen mellan preliminär och slutlig skatt då blir bättre än om A-skatten bara betalas in genom skatteavdrag (4 kap. 5 § SBL). SA-skatt kan inte kombineras med F-skatt.

**SA-skatt komplement till vanlig A-skatt**

SA-skatten är ett komplement till "vanlig" A-skatt. Den ska bara omfatta den del av den totala preliminära skatten som inte kan väntas bli täckt genom skatteavdrag.

Syftet med SA-skatt är att en preliminärskatt också ska kunna debiteras för sådana näringsidkare som inte vill ha F-skatt eller som fått sin F-skattsedel återkallad. SKV kan också debitera SA-skatt för personer som ska betala förmögenhetsskatt eller fastighetsskatt eller för personer med inkomster som skatteavdrag inte görs på, t.ex. tjänsteinkomster som förvärvats från utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.

**Delägare i handelsbolag har normalt SA-skatt**

Som tidigare nämnts kan delägare i handelsbolag inte få F-skatt om de enbart har inkomst från bolaget. De ska i stället, om de är skyldiga att betala preliminär skatt, debiteras SA-skatt. För dem ska även egenavgifter ingå i SA-skatten.

På motsvarande sätt som för fysiska personer kan SKV besluta att påföra en juridisk person som saknar F-skatt en SA-skatt. SA-skatt kan bli aktuell om den preliminära skatt som förväntas innehållas genom skatteavdrag inte beräknas täcka den slutliga skatten.

## 4.3 Återkallelse av F-skattsedel

### 4.3.1 Allmänt

#### **Restriktiv tillämpning**

Återkallelse av en F-skattsedel är en mycket ingripande åtgärd och får ske endast under vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar. Avsikten är att återkallelsegrunderna ska tillämpas restriktivt. Detta med tanke på de kännbara konsekvenser som kan bli resultatet för den näringsidkare som får sin F-skattsedel återkallad. I praktiken är det nämligen ofta nödvändigt för en näringsidkare som uppstår ersättning för arbete att ha en F-skattsedel.

#### **Hänsyn till samtliga omständigheter**

Det är således viktigt att SKV inför denna grannliga prövning får möjlighet att ta hänsyn till samtliga omständigheter i varje enskilt fall innan återkallelse sker. Inte minst viktig är regeln att återkallelse ska få underlåtas om det finns särskilda skäl (se avsnitt 4.3.3).

#### **Flera återkallelsegrunder**

Återkallelsegrunderna ska också tillämpas vid ansökan om F-skattsedel. Förutom bedömningen om näringsverksamhet bedrivs eller inte ska alltså SKV också pröva om någon återkallelsegrund föreligger innan F-skattsedel utfärdas.

Om SKV vid prövningen av om en F-skattsedel ska återkallas kommer fram till att flera återkallelsegrunder finns bör samtliga anges på beslutet. Detta för att den skattskyldige exakt ska veta vad som ligger honom till last och vad som krävs för att han åter ska få rätt till F-skatt.

#### **Kommunikationskyldighet**

Innan återkallelse sker ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig eller ges möjlighet att redovisa och betala sina skatteskulder eller lämna självdeklaration. Om det framgår att han inte kunnat fullgöra sin betalningskyldighet på grund av omständigheter som han inte kunnat råda över eller där det vid en kreditprövning eller liknande ekonomisk bedömning framgår att den skattskyldige har möjlighet att reda ut problemen och också är villig att göra detta bör återkallelse inte ske.

Skattsedelsinnehavaren bör därför, innan F-skattsedeln återkallas, ges tillfälle att inkomma med förklaringar till den uppkomna bristen eller inom en kortare tid ges möjlighet att fullgöra sin betalningskyldighet.

#### **Samråd med KFM**

Innan övervägande om återkallelse skickas ut bör SKV naturligtvis också undersöka om skulderna har betalats eller om annat skäl finns för att underlåta återkallelse. SKV bör därför regelmässigt kontakta KFM, om det inte framstår som uppenbart obehövt, för att bl.a. utröna om sådant särskilt skäl kan föreligga. Som tidigare nämnts är en återkallelse av en F-skattsedel en mycket ingripande åtgärd.

Andra särskilda skäl som innebär att återkallelse får underlåtas är t.ex. om den skattskyldige har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller annan form av betalning. Se också avsnitt 4.2.1.6 och 4.3.3.

### **Nio återkallelsegrunder**

#### **4.3.2 Återkallelsegrunderna**

Återkallelse av F-skattsedel kan enligt 4 kap. 13 § SBL ske i nio olika situationer, nämligen när innehavaren

1. begär att skattsedeln ska återkallas,
2. upphör att bedriva näringsverksamhet här i landet,
3. inte följer villkor som har meddelats enligt 4 kap. 9 § eller på annat sätt missbrukar sin F-skattsedel och missbruket inte är obetydligt,
4. inte följer ett föreläggande att lämna självdeklaration eller, i fråga om handelsbolag, uppgifter som avses i 3 kap. 18 eller 19 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, eller endast lämnar en handling med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxering,
5. brister i redovisning eller betalning av skatt enligt denna lag eller motsvarande utländsk skatt i en utsträckning som inte är obetydlig,
6. har meddelats näringsförbud,
7. är i konkurs,
8. är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren, eller
9. är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och en företagsledare i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som avses i 3–8.

Återkallelse enligt punkterna 3–9 får underlåtas om det finns särskilda skäl (se avsnitt 4.3.3).

### **F-skattsedeln är frivillig**

#### **4.3.2.1 Egen begäran, 13 § 1**

En skattskyldig kan aldrig mot sin vilja tvingas inneha F-skattsedel. Innehavare av F-skattsedel ska därför på egen begäran få sin sedel återkallad om han anmäler att han inte längre vill ha en sådan, t.ex. på grund av att han inte längre bedriver näringsverk-

samhet. I så fall ska om så begärs en A-skattsedel utfärdas i stället, i förekommande fall kompletterad med en debitering i form av en SA-skatt.

Om F-skatten har återkallats på den skattskyldiges egen begäran kan han i princip när som helst ångra sig och efter ansökan få en F-skattsedel åter. Förutsättning är att näringsverksamhet bedrivs samt att någon grund för återkallelse inte föreligger.

#### 4.3.2.2 Upphör att bedriva näringsverksamhet, 13 § 2

Den grundläggande förutsättningen för F-skatt finns inte längre i detta fall. Det är därför naturligt att återkallelse sker.

#### 4.3.2.3 Missbruk av F-skattsedeln, 13 § 3

Missbruk av F-skattsedeln kan förekomma i framför allt två fall. Dessa är

1. när F-skattsedeln används i skatteundandragande syfte, t.ex. genom att en mellanman med F-skattsedel går in som betalningsmottagare i stället för den som utfört arbetet eller
2. när någon som tilldelats en F-skattsedel med villkor enligt 9 § åberopar F-skatten i ett anställningsförhållande.

Det första fallet gäller både fysiska och juridiska personer, medan det andra bara kan förekomma när det gäller fysiska personer.

För att en F-skattsedel ska kunna återkallas i det första fallet krävs att missbruket inte är obetydligt. Departementschefen anför följande i prop. 1991/92:112 s. 119.

#### **Restriktiv tolkning av begreppet missbruk**

”Jag vill dock tillägga att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk. Om F-skattsedeln används på ett sådant sätt att skatter och avgifter undandras, exempelvis i sådana fall där skattsedelsinnehavaren bedriver uthyrning av arbetskraft i strid mot bestämmelserna i lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft eller uppträder som s.k. mellanman när det föreligger ett anställningsförhållande (– – –) bör det givetvis anses föreligga ett missbruk.”

#### **Mellanman kan vara eget bolag**

Med mellanman avses exempelvis eget bolag. Situationen kan alltså uppkomma när en person i ett uppenbart anställningsförhållande så att säga sätter sitt egna bolag mellan sig och utbetalaren och låter bolaget uppbära ersättningen för arbetet.

Även för återkallelse i det andra fallet, dvs. när en person med FA-skatt åberopar F-skatten i ett anställningsförhållande, krävs att missbruket inte är obetydligt. Enligt nyss nämnda prop. s. 119 får ett obetydligt missbruk anses föreligga om det belopp som borde

ha innehållits i preliminär skatt är litet i förhållande till den slutliga skatt som beräknas bli debiterad för det år som den skattskyldige uppbar tjänsteinkomsten.

RSV har i rekommendationer (RSV S 2000:6) närmare preciserat vilka förutsättningarna är för att missbruk bör anses föreligga i det nu nämnda fallet.

Här kan bara tilläggas att allmänt gäller som tidigare nämnts att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk.

Efter det att en anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL inkommit från en arbetsgivare bör SKV utreda vilken skattsedel som mottagaren ska ha. Om verket därvid gör den bedömningen att det är fråga om en klar anställningssituation bör verket besluta att återkalla F-skattsedeln och tilldela betalningsmottagaren A-skatt samt skriftligen underrätta arbetsgivaren om detta. Bedriver betalningsmottagaren dessutom näringsverksamhet bör denne i stället tilldelas en FA-skatt. Samtidigt bör SKV skriftligen, i meddelandeform, underrätta parterna om ändringen. Om F-skattsedeln därefter likväl åberopas i uppdraget kan detta vara att anse som missbruk.

Skulle verket däremot göra den preliminära bedömningen att det är tveksamt om den ifrågavarande inkomsten utgör näringsverksamhet bör SKV skriftligen underrätta parterna om detta. Det kan ske som ett meddelande i enlighet med Skatteverkets styrande skrivelse 2004-04-06 med diarienummer 130 282665-04/113. (Se även avsnitt 4.2.3). I detta fall kan ett åberopande av F-skatten i uppdraget inte betraktas som missbruk. Först om inkomsten vid taxeringen hänförts till inkomstslaget tjänst och F-skatt därefter åberopats kan missbruk av F-skattsedeln anses ha uppkommit.

#### **Tvåårskarens**

Ny F-skattsedel, sedan återkallelse skett enligt denna punkt, får utfärdas tidigast två år efter återkallelsebeslutet. Finns särskilda skäl får dock ny F-skattsedel utfärdas tidigare. Särskilda skäl kan t.ex. vara omständigheter som borde ha medfört att F-skattsedeln inte återkallades och som förelåg redan när F-skattsedeln återkallades men som inte uppdagades då.

#### **Normalt ej missbruk när ren F-skattsedel åberopas**

Om en person som har F-skattsedel utan villkor åberopar denna i ett anställningsförhållande så är det normalt inte fråga om missbruk i SBL:s mening. Den skattskyldige är nämligen enligt 5 kap. 16 § SBL skyldig att på begäran av den som betalar ut ersättningen upplysa om vilken skattsedel på preliminär skatt han har. I sådant fall kan däremot utbetalaren av ersättningen i stället bli skyldig att skriftligen anmäla till SKV enligt 5 kap. 7 § SBL att fråga är om ett uppenbart anställningsförhållande för person som har åberopat en F-skattsedel. Skulle en sådan anmälan

komma in från arbetsgivaren kan betalningsmottagarens F-skattsedel således normalt inte återkallas på nu nämnd grund. Däremot ska SKV pröva om inte en F-skattsedel med villkor i stället ska tilldelas eller eventuellt återkalla F-skattsedeln på en annan grund, nämligen att den skattskyldige inte längre bedriver näringsverksamhet (se vidare nedan under rättsverkningar, avsnitt 4.4).

Om någon med F-skattsedel utan villkor fortsätter att under lång tid (flera månader) åberopa sin F-skattsedel i en uppenbar anställning kan missbruk även i detta fall anses föreligga. SKV måste då kunna visa att det både är fråga om lång tid och uppenbar anställning.

#### 4.3.2.4 Underlåtelse att lämna självdeklaration, 13 § 4

Återkallelse kan ske om innehavare av F-skattsedel underlåter att efter föreläggande lämna självdeklaration. Detsamma gäller om deklARATIONEN är så bristfällig att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxeringen.

Handelsbolag är normalt inte deklARATIONSSKYLDIGA men ska till ledning för delägares taxering lämna uppgifter enligt 3 kap. 18 eller 19 § LSK (Inkomstdeklaration 4). Om sådana uppgifter trots föreläggande inte lämnas kan bolagets F-skattsedel återkallas.

Om underlåtenheten är ringa ska återkallelse inte ske. En försening upp till en månad efter utgången av föreläggandetiden bör kunna godtas innan återkallelse aktualiseras. Återkallelse bör inte heller ske om deklARATIONEN eller uppgiften, trots förseningen, kommit in till SKM innan återkallelsebeslut meddelats.

När deklARATION eller, för handelsbolag, motsvarande handling lämnats kan den skattskyldige eller bolaget ansöka om F-skattsedel på nytt.

#### 4.3.2.5 Brister i redovisning eller betalning av skatt, 13 § 5

En F-skattsedel ska enligt 4 kap. 13 § 5 SBL återkallas om innehavaren brister i redovisning eller betalning av skatt enligt SBL i en utsträckning som inte är obetydlig.

Av förarbetena till den ursprungliga lydelsen av denna lagtext (38 a § p 5 UBL), prop. 1991/92:112 s. 121, framgår att frågan om återkallelse bör behandlas på följande sätt:

#### Enstaka betalningsförsummelser

”Någon enstaka betalningsförsummelse bör inte ens vid stora belopp direkt medföra återkallelse. Först om betalning har uteblivit i fråga om mer än två tillfällen bör det komma i fråga att återkalla F-skattsedeln.

En skatteskuld som hänför sig till endast en eller två betalningstillfällen bör dessutom kunna föranleda återkallelse om betalningsdröjsmålet blir långvarigt. Betalas inte skulden inom viss tid, senast under närmast följande uppbördsår, bör återkallelse i regel ske.”

För tiden före SBL har, vid återkallelse av F-skattsedel på grund av betalningsbrist, den praktiska tillämpningen normalt varit den att ett övervägande om återkallelse har skickats ut när minst tre betalningsförsummelser uppkommit och den bristande betalningen inte har ansetts vara ringa. Med en betalningsförsummelse menades då att betalning, helt eller delvis, uteblivit av moms enligt en momsdeklaration, av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter enligt en uppbördsdeklaration, av F-skatt eller av slutlig skatt.

### **Tre betalningsförsummelser**

I och med införandet av SBL och skattekontot bör motsvarande tillämpning kunna göras med den skillnaden dock att en utebliven betalning enligt en redovisning i en skattedeclaration (SKD) av t.ex. moms, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som resulterar i ett underskott på skattekontot, bör ses som endast en betalningsförsummelse. Detta innebär att ett övervägande om återkallelse av F-skatt på grund av betalningsbrist normalt bör aktualiseras tidigast när en månad förflutit från den första betalningsförsummelsen. Har exempelvis den skattskyldige försummat att betala ett belopp som helt eller delvis motsvarar redovisningen i en SKD samt sin F-skatt för en viss månad räknas detta som två betalningsförsummelser. Ett övervägande om återkallelse bör därefter tidigast skickas ut efter det att den skattskyldige vid någon senare månad försummat att betala antingen sin F-skatt eller skatt enligt redovisningen i SKD:n eller annan skatt. För att tre betalningsförsummelser ska kunna uppkomma fordras alltså normalt minst två månaders betalningsförsummelser, allt under förutsättning att skattekontot visar underskott under motsvarande tid.

Detta synsätt bör av praktiska skäl tillämpas även i de fall den skattskyldige tillhör den kategori som ska betala arbetsgivaravgifter och avdragen skatt den 12 och moms den 26 i månaden. Denna kategori bör inte hamna i ett sämre läge än övriga.

Om den skattskyldige, när han fått övervägandet, vill undvika att F-skattsedeln återkallas bör så stor del av den totala skatteskulden betalas att skulden understiger gränsen för obetydligt belopp. Se SKV:s styrande skrivelse 2004-04-28, diarienummer 130 312877-04/113.

Endast om han kan åberopa särskilda skäl (t.ex. avbetalningsplan med KFM) bör återkallelse kunna underlåtas.

**En eller två betalningsförsummelser**

Om en skatteskuld endast hänför sig till en eller två betalningstillfällen bör samma principer som anges i förarbetena till F-skattereformen (prop. 1991/92:112) kunna tillämpas även i skattekontosystemet. Finns ett underskott på skattekontot som endast hänför sig till ett eller två betalningstillfällen och detta underskott, helt eller delvis, kvarstår obetalt efter den avstämning av kontot som infaller närmast efter det att ett år förflutit från det att den första försummelsen uppkom bör ett övervägande om återkallelse aktualiseras. Det har därvid ingen betydelse vilken skatt som är obetald.

**HB med beskattningsunderlag under 200 000 kr**

Ett handelsbolag vars beskattningsunderlag för moms beräknas uppgå till högst 200 000 kr för beskattningsåret får redovisa momsen i en skattedeclaration endast en gång per år (10 kap. 15 § SBL). Om ett sådant bolag efter föreläggande inte inkommer med redovisning och betalning bör SKV ändå kunna återkalla F-skattsedeln trots att tre betalningsförsummelser inte uppnåtts.

**Utebliven redovisning**

Även utebliven redovisning utgör grund för återkallelse. Samma principer som gäller vid betalningsbrist bör därvid tillämpas. Detta innebär att om en skattskyldig vid minst tre tillfällen har underlåtit att lämna en SKD trots att skyldighet föreläggat att göra detta bör återkallelse ske om det inte finns särskilda skäl.

Vill den skattskyldige undvika att F-skattsedeln återkallas efter ett övervägande på denna grund bör han lämna redovisning motsvarande samtliga saknade SKD. Det räcker således inte med att redovisning sker för endast en eller två perioder.

På samma sätt som vid underlåtelse att lämna självdeklaration kan ny F-skattsedel utfärdas när grunden för återkallelse inte längre föreligger. Så snart redovisning skett och underskottet är betalt kan efter ansökan ny F-skattsedel tilldelas.

**Utländsk näringsidkare**

Efter det att en utländsk näringsidkare har tilldelats en F-skattsedel och fråga uppkommer om att återkalla denna måste SKV kunna visa, till skillnad från det som gäller vid utfärdande av F-skattsedel, att grund för återkallelse föreligger. Vid bedömningen av om bristen är obetydlig eller inte gäller motsvarande som vid bedömningen av skatter enligt SBL.

**4.3.2.6 Näringsförbud, 13 § 6**

Den som fått näringsförbud är bl.a. förhindrad att bedriva näringsverksamhet. Därigenom faller grunden för innehav av F-skattsedel och ett beslut om återkallelse är självklart.

Den som har näringsförbud kan medges dispens att bedriva viss näringsverksamhet. Se avsnitt 4.3.3. Den som fått sådan dispens kan få betydande svårigheter att bedriva denna näringsverksamhet



om han inte får behålla sin F-skattsedel. Syftet med dispensen motverkas då och en möjlighet att få behålla F-skattsedeln i dessa fall måste finnas. Den möjligheten finns genom att återkallelse får underlåtas om det föreligger särskilda skäl.

#### **4.3.2.7 Konkurs, 13 § 7**

En person som är försatt i konkurs får inte bedriva näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen under konkursen. Från denna regel finns vissa undantag som motiveras av grundlagsskyddade rättigheter. Däremot har en konkursgäldenär rätt att bedriva jordbruk.

Med tanke på det ansvar för betalning av skatter och avgifter som en F-skattsedelsinnehavare har bör en konkursgäldenär inte ha rätt till en F-skattsedel. SKV bör således återkalla F-skattsedeln efter det att uppgift om att innehavaren försatts i konkurs kommer in. Detta gäller även om denne är en jordbrukare, trots vad som sägs ovan om rätten att bedriva jordbruk.

Så snart konkursen är avslutad har, när det gäller en fysisk person, i regel den som försatts i konkurs åter rätt att bedriva bokföringspliktig verksamhet och till följd av detta åter ett behov av F-skattsedel. En ny F-skattsedel bör emellertid efter ansökan utfärdas först efter en sådan prövning som regelmässigt ska ske när någon ansöker om en F-skattsedel. Om inte annan grund för återkallelse föreligger, t.ex. kvarstående skatteskulder, bör F-skatt kunna tilldelas.

#### **4.3.2.8 Smitta från företag till företagsledare, 13 § 8**

En fysisk person som bedrivit näringsverksamhet genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, skulle, om företagets eller bolagets F-skattsedel har återkallats, i stället kunna fortsätta att bedriva näringsverksamhet som enskild näringsidkare med F-skatt. Det är därför otillräckligt att låta ett beslut om återkallelse av F-skattsedeln endast gälla fåmansföretaget eller det fåmansägda handelsbolaget som sådant.

Den företagsledare som varit orsak till att bolagets F-skatt har återkallats ska självklart inte kunna fortsätta att bedriva sin verksamhet i annan företagsform, exempelvis som enskild näringsidkare med F-skattsedel. I dessa fall ska således också företagsledarens F-skatt återkallas. Observera dock att detta endast gäller företagsledare i fåmansföretag eller i fåmansägda handelsbolag.

Punkt 8 av 4 kap. 13 § lyder: ”är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-

skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren". Med "har varit" syftas närmast på den omständigheten att en företagsledare vars företag har gått i konkurs ändå "smittas" vid ansökan om ny F-skatt, både för egen del och för eventuellt nystartat bolag.

Vid bedömningen av om ett bolag ska betraktas som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt om en person skall anses som företagsledare eller inte gäller de definitioner som anges i 56 kap. IL. De definitioner som ges i "Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag" (RSV 2001:19) gäller fr.o.m. inkomståret 2001. Se vidare avsnitt 4.2.1.8.

Ny tilldelning av F-skatt i dessa fall får tidigast ske när två år förflutit från det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs. Se dock avsnitten 4.2.1.7 och 4.2.1.8.

#### **4.3.2.9 Smitta från företagsledare till företag, 13 § 9**

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som fått sin F-skatt återkallad enligt någon av punkterna 3–8 skulle kunna fortsätta sin verksamhet genom en juridisk person, t.ex. ett handelsbolag som ansöker om F-skatt. Beviljas en sådan ansökan blir syftet med återkallelsen utan verkan.

För att förhindra att en fysisk person kringgår bestämmelserna om återkallelse genom att i stället övergå till att bedriva sin verksamhet i handels- eller aktiebolagsform sägs följande i 13 § 9:

"Skattemyndigheten skall återkalla en F-skattsedel, om innehavaren är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och en företagsledare i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som avses i 3–8."

Om företagsledaren driver flera företag och missförhållandena är hänförliga till endast ett företag ska F-skatten för de välskötta företagen normalt inte återkallas. Se nedan avsnitt 4.3.3.

Vid bedömningen av vad som kännetecknar ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt vem som skall anses som företagsledare gäller vad som ovan sagts under avsnitt 4.2.1.8.

Av 11 § följer att en ny F-skattsedel efter ansökan får utfärdas för företaget eller bolaget när grunden för återkallelse inte längre föreligger hos företagsledaren. Är återkallelsegrunden den som avses i 13 § 8 gäller att ny F-skattsedel får utfärdas tidigast två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller

företaget eller bolaget försattes i konkurs, allt under förutsättning att det inte finns särskilda skäl att ändå utfärda en F-skattsedel.

#### **4.3.3 Särskilda skäl, 14 §**

I 4 kap. 14 § SBL stadgas att om det finns särskilda skäl får skattemyndigheten avstå från återkallelse av en F-skattsedel trots vad som sägs i 13 §. I avsnitt 4.2.1.9 har behandlats vad som avses med särskilda skäl i samband med avslag på en ansökan om F-skattsedel. De särskilda skäl som kan finnas för att underlåta återkallelse av en F-skattsedel är i princip desamma. Dessutom får särskilda skäl anses föreligga i följande fall.

#### **Företagsrekonstruktion**

Ett företag som omfattas av s.k. företagsrekonstruktion bör få behålla sin F-skattsedel så länge som företagsrekonstruktionen pågår. Syftet med en företagsrekonstruktion är att ge ett företag som råkat i ekonomiska svårigheter möjlighet att överleva. Den av tingsrätten utsedde rekonstruktören ska därvid bl.a. ha ett nära samarbete med KFM. Det torde ligga i sakens natur att en förutsättning för att en företagsrekonstruktion ska lyckas är att företaget får behålla sin F-skattsedel.

Sådana särskilda skäl som innebär att SKV kan underlåta att återkalla en F-skattsedel torde därför i normalfallet föreligga i samband med en företagsrekonstruktion. Dock måste en bedömning göras i varje enskilt fall. Om nya skatteskulder uppkommit efter betalningsinställelsen är det naturligtvis extra viktigt att orsaken till detta utreds. Det ter sig också naturligt att SKV i samtliga företagsrekonstruktionsfall, där återkallelse av F-skatt övervägs, alltid tar kontakt med KFM och rekonstruktören. Bedömer SKV efter ett sådant samråd att rekonstruktionen kommer att misslyckas finns det ingen anledning att avvakta med en återkallelse.

#### **Skuldsanering**

I vissa fall kan näringsidkare som bedriver enskild näringsverksamhet och som råkat i ekonomiska svårigheter i stället för företagsrekonstruktion erhålla skuldsanering. Även i dessa fall bör den skattskyldige få behålla sin F-skattsedel så länge som han följer den i skuldsaneringsbeslutet uppgjorda betalningsplanen. F-skattsedeln kan i dessa fall vara själva förutsättningen för att den skattskyldige ska kunna klara av sina åligganden.

#### **Smitta från företagsledare till företag**

En återkallelse av ett fåmansföretags eller ett fåmanshandelsbolags F-skattsedel enligt 13 § 9 kan underlåtas i vissa fall, nämligen om den juridiska personens samtliga skattebetalningar gjorts i föreskriven tid och ordning (prop. 1996/97:100, s. 538). Det kan t.ex. förekomma att de påvisade missförhållandena inte har något samband med företagets eller bolagets verksamhet. De kan exempelvis avse en verksamhet som företagsledaren driver vid sidan av företaget eller bolaget (prop. 1991/92:112, s. 126).

### Näringsförbud

I prop. 1991/92:112 s. 123 sägs följande.

”Av vad som nyss sagts framgår emellertid att den som har meddelats näringsförbud ändå kan bedriva näringsverksamhet, nämligen om han fått dispens för viss sådan verksamhet.

Den som har medgetts dispens för viss näringsverksamhet som normalt bedrivs av någon med F-skattsedel kan få svårigheter att bedriva verksamheten om inte också han kan få en F-skattsedel. Därigenom kan syftet med dispensen motverkas. En möjlighet att få eller behålla en F-skattsedel när dispens getts bör därför finnas för dessa fall. Den redan föreslagna regeln om att återkallelse får underlåtas om det föreligger särskilda skäl medger en sådan ordning.”

## 4.4 Skattsedlarnas rättsverkningar

Med rättsverkningar i detta avseende menas främst vem av parterna, uppdragsgivaren eller uppdragstagaren, som ska betala socialavgifter på en arbetsersättning samt om skatteavdrag ska göras.

### 4.4.1 F-skattsedelns rättsverkningar

#### 4.4.1.1 Enbart F-skattsedel

### Ren F-skattsedel

Den som anlitar en person med enbart F-skattsedel för att utföra ett arbete, är varken skyldig att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Detta gäller oavsett om ersättningen ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst. Dock är, enligt 5 kap. 7 § SBL, uppdragsgivaren anmälningsskyldig till SKV om det är uppenbart att arbetet utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, se vidare avsnitt 4.4.3.

Den som innehar en F-skattsedel betalar själv varje månad sin preliminära skatt i form av debiterad F-skatt. Är innehavaren en fysisk person betalar han själv sina socialavgifter i form av egenavgifter som ingår i F-skatten.

Även ett handelsbolag kan tilldelas F-skattsedel. Bolaget debiteras dock inte någon skatt enligt IL utan bolagets inkomster beskattas hos delägarna. Däremot kan ett handelsbolag debiteras preliminär skatt, nämligen om bolaget ska betala fastighetskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader.

**Hur visas innehav av F-skattsedel?**

Betalningsmottagaren kan styrka att han har F-skatt t.ex. genom att

- visa F-skattsedeln eller F-skattebeviset för utbetalaren
- ange på en anbudshandling, faktura eller liknande att han har F-skattsedel eller
- ange i ett avtal som parterna undertecknat att han har F-skattsedel.

I den handling där betalningsmottagaren angett att han har F-skatt ska framgå såväl utbetalarens som betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer (5 kap. 5 § SBL).

Har betalningsmottagaren genom något av de angivna alternativen visat utbetalaren att han har F-skatt är detta tillräckligt för att utbetalaren ska kunna låta bli att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter. Uppgiften om innehav av F-skattsedel får dock inte godtas om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig. Det kan därför vara viktigt att SKV, efter det att en F-skattsedel återkallats, underrättar sådana uppdragsgivare till den skattskyldige som myndigheten känner till i enlighet med 4 kap. 15 § 2 st. SBL. Det bör dock observeras att F-skattsedelns rättsverkningar fortsätter att gälla även efter en återkallelse om betalningsmottagaren hade F-skattsedel när ersättningen för arbetet bestämdes (avtalsstillfället). Detta gäller oavsett om utbetalaren har fått kännedom om återkallelsen eller inte.

**Oriktig uppgift kan innebära ansvar enligt SkBrL**

Om den skriftliga uppgift om F-skatteinnehav, som lämnats på sätt nämnts ovan, är oriktig, kan uppgiftslämnaren ställas till ansvar enligt skattebrottslagen. Detsamma gäller naturligtvis om F-skattsedeln eller F-skattebeviset förfälskats. Däremot gäller uppgiften mot utbetalaren även om uppgiften om F-skatteinnehav är osann. Detta innebär att något arbetsgivaransvar således inte kan åläggas denne, såvida han inte känner till att uppgiften är oriktig.

**Lämpligt ta kopia av F-skattebeviset**

För att undvika eventuell framtida tvist är det dock bra om utbetalaren kan dokumentera att en F-skattsedel har återopats, t.ex. genom att ta en kopia av det uppvisade F-skattebeviset eller annan handling som utvisar F-skatteinnehavet samt datera den.

Det för utbetalaren absolut säkraste sättet att undvika ansvar är att få uppgift om F-skatteinnehavet skriftligt på offert, faktura eller liknande. Skyldighet att kontrollera en sådan lämnad uppgift finns inte. Utbetalaren kan naturligtvis också kontakta SKV för att få uppgift om eller kontrollera en uppgift om skatteformen. Dessa uppgifter går också att få via SKV:s servicetelefon.

*Exempel*

Restaurangägare T anlitar, efter att ha inhämtat anbud, rörmokaren R för att installera nya vattenledningar i hans restaurang. R har i anbudet angett kostnaden till 50 000 kr. I anbudet har också R skrivit "Innehar F-skatt" och sitt personnummer. Detta är tillräckligt för att T ska veta vem som ska betala skatter och socialavgifter. T ska således inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter.

Ett halvt år efter det att T har anlitat rörmokare R uppstår en vattenläcka i köket. Nu är det bråttom och T ringer efter R igen som tursamt nog kan komma genast och sätta igång och laga läckan som visar sig vara ganska omfattande. När arbetet är klart och R åkt tillbaka till firman kommer T på att han glömt att fråga om R:s skattsedel. T ringer då till SKV och får beskedet att R numera har A-skatt. Fakturan som kommer några dagar senare anger på samma sätt som det tidigare anbudet att R är F-skatteregistrerad. T är trots detta skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eftersom han numera vet att uppgiften om skattsedelsinnehavet är felaktig.

**Skriftlig anmälan  
i vissa fall**

Om en F-skattsedel har åberopats i en uppenbar anställning måste dock som tidigare nämnts utbetalaren anmäla detta skriftligen till SKV för att han ska vara säker på att inte drabbas av ansvar för skatten på ersättningen. Se vidare avsnitt 4.4.3.

**4.4.1.2 F-skattsedel med villkor (FA-skatt)**

**FA-skatt**

En F-skattsedel kan enligt 4 kap. 9 § SBL utfärdas under villkor att den endast åberopas i personens näringsverksamhet. Detta innebär att personen tilldelas både skatteformen F-skatt och skatteformen A-skatt. En A-skattsedel utfärdas dock endast på begäran (4 kap. 16 §). Syftet med kombinationen F- och A-skattsedel är att A-skattsedeln ska användas när den skattskyldige har anställningsinkomster och F-skattsedeln vid inkomst av näringsverksamhet. F-skattsedel med villkor kan enbart innehas av fysiska personer. Juridiska personer däremot kan inte ha F-skatt med villkor, utan antingen F- eller A-skatt. Skälet till detta är att ersättning för arbete som betalas ut till juridiska personer alltid hänförs till inkomst av näringsverksamhet.

Att en person har både F- och A-skatt förändrar i princip inte respektive skattsedels rättsverkningar. Skyldigheten att svara för skatt och avgifter beror på vilken av skattsedlarna som används i ett visst uppdrag.

När en person har tilldelats en F-skattsedel med villkor gäller följande regler för användningen:

**Endast närings-  
verksamhet**

1. F-skattsedeln är utfärdad på villkor att den återopas endast i personens näringsverksamhet. Villkoret framgår av texten på skattsedeln och F-skattebeviset. Av texten på F-skattebeviset framgår också att innehavaren även har A-skatt.

**Måste skriftligen  
åberopas**

2. Arbetsgivaren/utbetalaren ska utgå från att det är A-skattsedeln som gäller om inte betalningsmottagaren skriftligen återopar F-skattsedeln.

3. Om betalningsmottagaren skriftligen återopar F-skattsedeln i det aktuella uppdraget anses han bara ha en F-skattsedel (5 kap. 5 § SBL). Detta kan han som tidigare nämnts exempelvis göra i en faktura eller liknande handling.

Om en person, som tilldelats en F-skattsedel med villkor, återopar sin F-skattsedel när det är uppenbart att det är fråga om anställning är arbetsgivaren/utbetalaren skyldig att skriftligen anmäla detta till SKM. Detta gäller också om den skattskyldige tilldelats enbart en F-skattsedel. När en sådan anmälan kommer in bör SKM pröva om tilldelning av F-skattsedel med villkor ska ske eller om återkallelse av F-skattsedeln ska göras. Se nedan avsnitt 4.4.3.

**4.4.2 Tidpunkt för skattsedlarnas rättsverkningar,  
5 kap. 5 § SBL**

**Vid avtalstillfället  
eller betalnings-  
tidpunkten**

F-skattsedelns rättsverkningar gäller om den som tar emot ersättning för arbete har F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Med denna regel tillgodoses parternas behov av att redan vid avtalstillfället säkert veta vem som ska stå för socialavgifterna så att ersättningens storlek kan beräknas med tanke på detta. Samtidigt finns också utbetalningstillfället som tidpunkt för rättsverkningarna eftersom det är en inarbetad och fungerande ordning och eftersom frågan om skatteavdrag ska göras eller inte i många fall blir mer aktuell vid utbetalningstillfället. Det är också lättare att i efterhand avgöra när en utbetalning har skett än när ett avtal har träffats.

**Skriftligt  
åberopande**

Om den skattskyldige har en F-skattsedel med villkor måste han ovillkorligen åberopa den skriftligen i uppdraget för att den ska gälla. Detta kan han göra antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Ett sådant skriftligt åberopande kan som tidigare nämnts lämpligen ske i en anbudshandling, en faktura eller liknande handling.

**Ersättningens  
bestämmande**

Normalt är det inga svårigheter att veta vilken skattsedel som gäller i ett uppdrag, eftersom skatteformen i de flesta fall kommer att vara densamma både vid avtals- och utbetalningstillfället. Problem kan emellertid uppstå när F-skattsedeln återkallas under tiden som ett uppdrag utförs och alltså den som utför uppdraget

har F-skatt vid avtalstillfället men A-skatt vid utbetalningstillfället. För att en F-skattsedels rättsverkningar i detta fall ska gälla i uppdraget krävs således att ersättningen var bestämd redan vid avtalstillfället.

En ersättning får anses vara bestämd om den i avtalet är angiven till ett totalbelopp för hela uppdraget eller har angetts på ett sådant sätt att totalbeloppet lätt går att beräkna. Ersättningen torde också anses vara bestämd när endast en viss timlön avtalats. Se KR:s i Jönköping dom den 15 maj 2002, mål nr 1275-2001 som här kortfattat redogörs för.

Bolaget och T ingick ett muntligt avtal 1994 som enligt bolaget var löpande under aktuell tid. När avtalet ingicks uppvisade T en F-skattsedel, vilken emellertid återkallades i juni 1995. Ersättningen per timme bestämdes vid avtalstillfället och var oförändrad under hela uppdraget. T utförde arbeten på olika arbetsplatser under perioden 1994–1996.

Skattemyndigheten ansåg att bolaget inte visat vilka avtalsvillkor som förelegat. En förutsättning för att en F-skattsedel ska ha rättsverkningar vid avtalstillfället är att ersättning för arbetet bestämts. En ersättning får anses bestämd om den i avtalet är angiven till ett totalbelopp för hela uppdraget. Så har inte visats vara fallet, varför mottagarens skattsedel vid utbetalningstillfället i stället ska gälla. Vid utbetalningstillfället hade T en A-skattsedel. Skattemyndigheten har även ifrågasatt om arbete på olika platser kan utgöra ett och samma uppdrag. Bolaget har således varit skyldigt att göra skatteavdrag från ersättningar vid utbetalningstillfällena i mars och april 1996.

LR ansåg att skattemyndigheten haft fog för sitt beslut och avslog bolagets överklagande. KR hänvisade till lagtexten – att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel, antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Detta innebär enligt KR, då lagen är entydig, att en återkallelse av en F-skattsedel blir verkningslös såvitt gäller ersättningar i enlighet med överenskommelser som träffats före återkallelsen, när kännedom om återkallelsen saknas. T innehade F-skattsedel när bolaget träffade överenskommelse med honom om ersättning för arbete. Bolaget kan därmed inte anses vara ansvarigt för den skatt som skatteavdraget skulle ha avsett.

KR upphävde LR:s och SKM:s beslut om skatt och dröjsmålsavgift.

Kommentar: Det har varit oklart huruvida en ersättning kan anses vara bestämd när endast en viss timlön avtalats. Det förhållandet att en betalningsmottagare som har F-skatt själv ska betala socialavgifter i form av egenavgifter på ersättningen har betydelse



för ersättningens storlek även när den bestäms som ett fast belopp per timme. Detta talar för att kammarrättens dom bör följas.

Däremot kan det diskuteras om ersättningen kan anses vara bestämd när ersättningen fastställts till ett visst grundbelopp med resultatberoende påslag. Den totala ersättningen kan ju i detta fall inte beräknas.

**Hur länge gäller ett skriftligt åberopande?**

Om en uppgift om innehav av F-skattsedel har lämnats på ett godtagbart sätt och ersättningen har bestämts på sätt som angetts ovan uppkommer frågan om hur länge uppgiften om F-skatt-innehavet ska gälla. Denna frågeställning blir främst aktuell när en F-skattsedel har återkallats.

Det är viktigt att konstatera att den skriftligt åberopade F-skattsedeln endast gäller i det offererade uppdraget. Så snart ett nytt uppdrag påbörjas (med ny överenskommelse om ersättning) gäller de rättsverkningar som motsvaras av det då aktuella skattsedelsinnehavet. Det kan vidare konstateras att en F-skattsedel som åberopas i ett uppdrag gäller utan tidsgräns så länge som uppdraget består. Visserligen kan F-skattsedeln ha återkallats och i samband därmed en tilldelning av A-skatt ha skett men det ändrar ändå inte att det är F-skattens rättsverkningar som gäller i det aktuella uppdraget. Detta innebär alltså att när en F-skattsedel har åberopats i ett uppdrag vid avtalstillfället (ersättningens bestämmande) så gäller denna uppgift ända till dess att uppdraget har slutförts.

Det bör observeras att om ersättningen ändras under tiden för uppdraget anses ett nytt avtal ha slutits varvid naturligtvis den skatteform som innehas vid ändringstillfället gäller i det nya uppdraget.

*Exempel*

En orkester bedriver sin verksamhet i form av AB. AB:t har tilldelats F-skatt. I februari ett år skrivs kontrakt via en artistförmedling om ett framträdande i september samma år. Orkestern (bolaget) anger i kontraktet att den har F-skatt. I kontraktet bestäms bl.a. ersättningens storlek. När ersättningen ska betalas ut efter framträdandet i september visar det sig att bolagets F-skattsedel har återkallats och att det numera har A-skatt. Men eftersom bolaget hade F-skatt när ersättningen bestämdes så gäller trots byte av skatteform fortfarande F-skattsedelns rättsverkningar.

Som tidigare nämnts kommer i de flesta fall skattsedelstypen att vara densamma både vid avtals- och utbetalningstillfället.

Några konsekvenser vid ändrat skattsedelsinnehav mellan avtals- och utbetalningstillfället:

- En fysisk person som har F-skattsedel vid avtalstillfället men A-skatt vid utbetalningstillfället blir skyldig att betala egenavgifter, eftersom F-skattsedeln då har rättsverkan. (Det är dock troligt att ersättningen bestämts med tanke på detta). Förutsättning för detta är dock att ersättningen var bestämd vid avtalstillfället.
- En fysisk person som har A-skatt vid avtalstillfället men F-skatt vid utbetalningstillfället blir också skyldig att betala egenavgifter. Även i detta fall har alltså F-skattsedeln rättsverkan. I lagtexten (5 kap. 5 § SBL) anges att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Detta gäller oavsett vad parterna avtalade när ersättningen bestämdes. Vill betalningsmottagaren undvika denna konsekvens kan han antingen vänta med att begära F-skattsedel till efter utbetalningen eller begära en F-skattsedel med villkor och låta bli att åberopa F-skattsedeln.

En återkallelse av F-skattsedel påverkar som tidigare nämnts inte ersättningar som avtalats före återkallelsen.

Om utbetalaren gör gällande att en betalningsmottagare med A-skatt, hade F-skattsedel vid avtalstillfället och det är oklart när avtalet kan anses ha träffats bör det åligga utbetalaren att visa att betalningsmottagaren hade F-skattsedel när avtalet ingicks för att han ska slippa att göra skatteavdrag och att betala arbetsgivaravgifter.

Schema över rättsverkan vid byte av skatteform

Skattsedelsinnehav vid

avtalstillfället	utbetalningstillfället	ger rättsverkan
A	A	A
F	F	F
A	F	F
F	A	F

#### 4.4.3 Anmälningsplikt i vissa fall, 5 kap. 7 § SBL

Som tidigare nämnts är den som anlitar en person som åberopar en F-skattsedel inte skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter såvida han inte är i ond tro, dvs. känner till att uppgiften om F-skatteinnehav är oriktig. Detta gäller även om det är uppenbart att det är fråga om ett anställningsförhållande. Arbetsgivaren är då i stället skyldig att skriftligen anmäla detta

förhållande till SKV.

Enligt 5 kap. 7 § SBL ska nämligen den som betalar ut ersättning för ett utfört arbete, skriftligen göra anmälan till SKV om den som tar emot ersättningen antingen har eller åberopar en F-skattsedel utan villkor enligt 4 kap. 9 § SBL eller åberopar en F-skattsedel med sådant villkor (FA-skatt), trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet.

Om en utbetalare inte fullgör denna anmälningsskyldighet får SKV besluta att också han är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten enligt 12 kap. 3 § SBL, se kapitel 13.

Om den som betalar ut ersättningen är tveksam om anställning föreligger eller inte bör han, för att inte riskera att åläggas solidariskt betalningsansvar, göra en skriftlig anmälan till SKV. Det blir sedan SKV som får avgöra dels om uppdraget ska betraktas som anställning, dels om betalningsmottagaren med anledning av resultatet ska ha kvar sin F-skattsedel eller i stället tilldelas A-skatt eller en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § SBL. Bedömer SKV att näringsverksamhet inte längre bedrivs eller att F-skattsedeln har missbrukats kan alltså återkallelse av F-skattsedeln komma ifråga.

Det bör påpekas att om en person har eller åberopar en F-skattsedel så gäller alltid denna sedels rättsverkningar hur uppenbar anställning det än kan vara fråga om. Enligt 5 kap. 16 § SBL är den som ska ta emot ersättning för arbete skyldig att på begäran av utbetalaren visa upp sin skattsedel. Den som tilldelats en F-skattsedel utan villkor (ren F-skatt) missbrukar alltså normalt inte sedeln när han åberopar den tillfälligt i en anställning. Skulle emellertid anställningen bli långvarig – åtskilliga månader – kan det naturligtvis bli tal om missbruk om F-skattsedeln fortsätter att åberopas. Se även avsnitt 4.3.2.3.

En anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL ska lämnas in till det skattekontor där anmälaren hör hemma. Om betalningsmottagaren är folkbokförd/registrerad hos ett annat skattekontor bör samråd ske mellan kontoren innan eventuellt beslut fattas med anledning av anmälan.

Det skattekontor som tar emot anmälan bör underrätta arbetsgivaren/utbetalaren om att anmälan inkommit. Samtidigt bör man i förekommande fall tala om att F-skattsedeln gäller till dess SKV beslutat annat. Innan beslut fattas på grund av anmälan bör SKV kommunicera med skattsedelsinnehavaren.

**Uppenbart  
anställnings-  
förhållande**

#### 4.4.4 Rätt betalningsmottagare

När det gäller att avgöra vilken person som ska beskattas för en viss inkomst har domstolarna i vissa fall bortsett från bolagskonstruktioner och i stället sett igenom eller genomlyst konstruktionen. Det innebär alltså att man har ansett att det är den fysiska personen som utfört själva arbetet som är den rätte betalningsmottagaren och som därför ska beskattas för inkomsten i fråga.

Det är framför allt i två situationer det kan bli aktuellt att underkänna en bolagskonstruktion. Dessa är

1. när i ett uppenbart anställningsförhållande ett bolag anskaffats för att i praktiken förmedla en lön från en arbetsgivare till en anställd eller en före detta anställd,
2. VD- och styrelseuppdrag som är personliga

Med uppenbart anställningsförhållande menas att en person arbetar under sådana förhållanden att det, sedan en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter gjorts, anses vara ett anställningsförhållande. Den verksamhet som är föremål för bedömning och som den juridiska personen uppges bedriva kan ju vara av den arten eller karaktären att SKV har skäl att anta att den i stället egentligen bedrivs av en fysisk person (ägaren). Det kan exempelvis vara sådan verksamhet som ägaren till bolaget har arbetat med som anställd men som nu i stället avses bedrivas i aktiebolagsform under i praktiken samma villkor och förhållanden som rådde vid anställningen. Vid sådant förhållande anses normalt anställningen löpa vidare och det är i stället ägarens skattsedel som avgör om skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas.

##### *Exempel på uppenbar anställning*

En anställd ekonomichef slutar formellt sin anställning och bildar ett aktiebolag. Han fortsätter att arbeta åt sin tidigare arbetsgivare men fakturerar nu sina tjänster från sitt aktiebolag. Det arbete han utför sker i praktiken under samma villkor och förhållanden som rådde vid anställningen. Han ingår i arbetsorganisationen som tidigare och har kvar sina arbetsledande funktioner, har kvar sitt arbetsrum och finns med på semesterlistor m.m.

##### *Rättsfall*

- RÅ81 1:17. Bolag ägt av läkare åtog sig företagshälsovård åt ett större företag. RR fann att avtalet med företaget innebar att läkaren personligen hade åtagit sig att utöva företagshälsovård och att ersättningen för detta skulle beskattas hos läkaren som tjänst.

- R77 1:64. Bolag ägt av F skulle ställa F till Sveriges Radios (SR) disposition för att medverka i TV. Avtalet omfattade en period om tre år. F var under kontraktstiden skyldig att utföra de arbetsuppgifter som tilldelades honom av en av cheferna på SR. F var underkastad de allmänna ordningsbestämmelser som fanns inom SR. RR:s majoritet fann att med beaktande av den verksamhet som F bedrivit hos SR kunde kontraktet från uppbörsrättslig synpunkt inte tillämpas efter det innehåll som avtalskontrahenterna velat ge detsamma utan var i stället att anse som ett anställningsavtal.

#### **VD- och styrelse- uppdrag**

RR har som princip uttalat (RÅ 1993 ref 55) att normalt ska en VD i ett aktiebolag anses vara anställd i bolaget. Uppdraget som VD är ett personligt uppdrag till vilket är kopplat skadestånds- och straffansvar enligt bestämmelser i aktiebolagslagen. Detta innebär att VD-uppdrag normalt alltid ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Även när det gäller uppdrag som styrelseledamot har RR konstaterat (RÅ 1993 ref 104) att det av aktiebolagslagen framgår att ett styrelseuppdrag ska innehas av en fysisk person och att uppdraget är personligt. Styrelseledamoten kan åläggas såväl skadestånds- som straffansvar. RR uttalade vidare i målet att om det skulle vara fråga om tidsbegränsade saneringsuppdrag eller liknande skulle uppdragen kunna anses ingå i en av ett bolag bedrivna näringsverksamhet. Då sådana förhållanden inte förelåg i detta fall blev styrelseledamoten beskattad personligen för styrelsearvodena i inkomstslaget tjänst.

#### **4.4.5 A-skattsedelns rättsverkningar**

Den som anlitar en person som enbart har A-skattsedel eller som saknar skattsedel är skyldig att göra avdrag för preliminär skatt och, om arbetstagaren är en fysisk person, betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Skyldigheten att göra skatteavdrag gäller alltså oavsett om den som anlitas är en fysisk eller juridisk person. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter för en fysisk person gäller oavsett om ersättningen skall taxeras som inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet. Däremot ska utbetalare inte betala arbetsgivaravgifter på ersättning för arbete till en juridisk person.

##### *Undantag*

Arbetsgivare eller utbetalare behöver inte göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter i följande fall.

1. Om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kr.

2. Om utbetalaren är en fysisk person eller dödsbo och ersättningen för arbete inte är kostnad i näringsverksamhet i de fall där ersättningen är mindre än 10 000 kr per år. Dock kan i sådana fall utbetalaren av ersättningen och mottagaren komma överens om att utbetalaren gör skatteavdrag och betalar arbetsgivaravgifter även om beloppet för helt år räknat är mindre än 10 000 kr. Mottagaren av ersättningen ska i så fall i sin självdeklaration ange att en sådan överenskommelse finns. Om ersättningen är ersättning för arbete enligt 12 kap. 16 § föräldrabalken (ersättning till gode män och förvaltare) ska utbetalaren dock alltid göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter så snart ersättningen uppgår till 1 000 kr eller mer.
3. Om utbetalaren är en idrottsförening och betalningsmottagaren en idrottsutövare i de fall där ersättningen är mindre än ett halvt prisbasbelopp per år.

Om den utbetalda ersättningen vid varje utbetalningstillfälle inte uppgår till 100 kr ska skatteavdrag inte heller göras. På dessa ersättningar ska dock arbetsgivaravgifter betalas om ersättningarna kommer från en och samma utbetalare och uppgår till sammanlagt för helt år 1 000 kr eller mer.

#### *Exempel*

Roger B, som har en konsultfirma, anlitar målaren Martin för målningsarbeten på kontoret. Martin som har A-skatt får 9 000 kr i ersättning för sitt arbete. Senare samma år anlitar Roger B ånyo Martin för att måla om hemma hos sig. Denna gång blir ersättningen 7 000 kr.

På ersättningen 9 000 kr ska Roger B göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eftersom ersättningen är en utgift i näringsverksamheten. På ersättningen för målningsarbetet hemma, 7 000 kr, behöver han varken göra skatteavdrag eller betala avgifter eftersom han,

- är en fysisk person,
- ersättningen inte är en utgift i näringsverksamheten och
- ersättningen inte uppgår till 10 000 kr, allt under förutsättning att överenskommelse om annat inte skett, dvs. att parterna kommit överens om att Roger B ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

Det spelar här ingen roll att den totala ersättningen under året till målaren Martin överstiger 9 999 kr. Man betraktar härvidlag Roger B som två olika personer – näringsidkare respektive privatperson. På ersättningen för målningen i hemmet svarar Martin själv för inbetalningen av skatt och socialavgifter. Inkomsten

kommer vid PGI-beräkningen att hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete och egenavgifter ska därmed debiteras. På kontrolluppgiften som Roger B ska lämna anger han inkomsterna var för sig.





## 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.

<b>Huvudregel</b>	<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>
<b>Stoppregel</b>	<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 skattetillegg och förseningsavgift i slutlig skatt.</p>
<b>Skattereduktion för bredband</b>	<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>
<b>Skatteavdrag ska beaktas</b>	<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"><li>- A-skatt som enligt skatteverkets beslut ska betalas av den som tagit emot ersättning för arbete utan att ha fått vidkännas föreskrivet skatteavdrag,</li><li>- skatt som överförts från annan stat,</li><li>- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som betalats för sådan tid under beskattningsåret då den skattskyldige varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.</li></ul>

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 obehövligt (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.

## 6 Skatteavdrag

---

1, 4, 5 och 8 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL  
17–25 §§ skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF  
Prop. 1991/92:112 F-skattereformen  
Prop. 1993/94:90  
Prop. 1995/96:152  
Prop. 1996/97:19 Bilförmån  
Prop. 1996/97:100 Skattebetalningslagen  
Prop. 1997/98:133 Personaloptioner  
Prop. 1998/99:83 Ökade levnadskostnader  
Prop. 1999/2000:6 Förmånsbeskattning av miljöbilar  
Prop. 1999:2000:23 Redovisning i euro  
Prop. 2000/01:7 Förenklad skattedeklaration  
Prop. 2000/01:22 Beräkning av skatteavdrag  
Prop. 2001/02:25 Ny LSK  
SOU 1996:100 Skattebetalningslagen

---

### Sammanfattning

I detta kapitel lämnas redogörelser för reglerna om skatteavdrag för den som betalar ut ersättning för arbete och därmed likställda ersättningar samt för den som betalar ut vissa ersättningar som beskattas i inkomstslaget kapital.

De centrala bestämmelserna om skatteavdrag finns i 5 och 8 kap. SBL.

### 6.1 Preliminär skatt

#### A-skatt

I 4 kap. SBL finns de grundläggande reglerna om preliminär skatt. Där anges i 1 § att preliminär skatt ska betalas under inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den skattskyldiges slutliga skatt för samma år. Den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag som A-skatt eller enligt särskild debitering som F-skatt eller särskild A-skatt (SA-skatt) enligt 2 §. Den preliminära A-skatten betalas vanligen genom att inkomsttagaren är skyldig att vidkännas ett skatteavdrag. I förtydligande syfte har därför redan i 3 § tagits in en bestämmelse som säger att skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning (jfr 5 kap. 1 §).

### **Särskild A-skatt**

För den som har A-skatt och som erhåller ersättningar från vilka skatteavdrag inte ska eller kan göras ska den preliminära skatten i stället betalas genom att SA-skatt debiteras. Det vanligaste fallet när SA-skatt debiteras gäller delägare i handelsbolag eftersom det är delägarna som taxeras för respektive del av nettointäkten i bolaget. Den som bedriver näringsverksamhet och som av någon anledning inte har F-skatt ska också debiteras SA-skatt för sådana inkomster för vilka skatteavdrag inte kan komma ifråga. Exempel på sådana inkomster kan vara:

- inkomster från försäljning av varor
- inkomster som avser ersättning för arbete från privatpersoner och där ersättningarna understiger 10 000 kr från respektive utbetalare under året.

Även den som får lön från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska själv betala sin preliminära skatt i form av SA-skatt. Som ett alternativ till SA-skatt kan SKV i stället besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag för den som har en arbetsgivare och samtidigt uppbär inkomster för vilka skatteavdrag inte görs. Se om ändrad beräkning av skatteavdrag i avsnitt 6.5.6. Det förekommer även andra fall där SA-skatt kan komma i fråga t.ex. för den som ska betala fastighetsskatt eller förmögenhetsskatt eller när ändrad beräkning av skatteavdrag inte kan beslutas.

### **F-skatt**

Den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet kan efter ansökan tilldelas F-skattsedel. För den som har F-skatt ska – med vissa undantag – all preliminär skatt betalas genom särskild debitering. Undantagen, som innebär att skatteavdrag i vissa fall ska göras även om betalningsmottagaren har en F-skattsedel, framgår av 5 kap. 6 §. Se vidare avsnitt 6.3.8.

#### **6.1.1 Vem är arbetsgivare**

SBL innehåller en tydlig definition av begreppet arbetsgivare. I 1 kap. 6 § sägs att arbetsgivare enligt SBL är den som betalar ut ersättning för arbete. Den grundläggande bestämmelsen om skatteavdrag finns i 5 kap. 1 § SBL. Där stadgas att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Den som betalar ut ränta och utdelning är emellertid, trots skyldigheten att göra skatteavdrag, inte att anse som arbetsgivare enligt SBL:s definition. Arbetsgivare är den som betalar ut en arbetsersättning även om mottagaren inte är anställd hos utgivaren. Det krävs inte att betalningen ska grundas på ett uppdragsförhållande mellan utbetalare och mottagare. Bestämmelsen om skatteavdrag från ersättning för arbete gäller också om betalningsmottagaren är en

juridisk person, t.ex. på betalningar till ett bolag, förening, organisation etc. Eftersom en juridisk person vanligen har F-skattsedel blir det i praktiken sällan aktuellt med skatteavdrag från ersättningar som betalas ut till juridiska personer. Observera att det inte är en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen utan huvudregeln tillämpas så snart någon ger ut ersättning för arbete. Det finns emellertid ett antal undantag från huvudregeln. Dessa beskrivs i avsnitt 6.3.

#### **6.1.1.1 Betalningsförmedling – factoring**

Det är inte ett krav för skatteavdrag enligt SBL att arbetet som ersättningen avser ska ha utförts direkt åt utbetalaren. Även om arbetet utförts åt någon annan, är det i regel utbetalaren av arbetsersättningen som ska anses som arbetsgivare enligt SBL och som är skyldig att göra skatteavdraget. Detta fall måste dock skiljas från de rättsförhållanden som innebär att arbetsgivaren uppdragit åt någon annan att verkställa utbetalningen. Självfallet är inte den bank som arbetsgivaren anlitar för utbetalning av lönen ansvarig för att skatteavdrag görs. I prop. 1991/92:112 s. 172 sägs följande i denna fråga: ”Att utbetalningen görs av ett ombud för arbetsgivaren innebär inte att skyldigheten att göra skatteavdrag bortfaller. En arbetsgivare kan alltså inte undgå skatteavdragsskyldigheten genom att låta någon annan göra utbetalningen.”

En företeelse som ligger nära betalningsförmedling är factoring, som innebär att ett finansieringsföretag köper upp fakturor från olika företagare som ställt ut fakturorna. Den betalningsskyldige ska då göra betalningen av fakturabeloppet till factoringföretaget. Syftet med förfarandet är att den som ställt ut fakturan, mot en viss ersättning till factoringbolaget, snabbt ska få sin betalning. Om den ursprungliga fakturautställaren var ett företag med A-skatt och fakturabeloppet avser utförda tjänster ska skatteavdrag göras. Det förhållandet att fakturautställaren överlåtit sin rätt till betalningen till någon som har F-skatt, t.ex. ett factoringbolag, fritar inte den utbetalare, som är att anse som arbetsgivare i SBL:s mening, från sin skyldighet att göra skatteavdrag. Factoringbolagets skatteform saknar här helt betydelse. Jämför också vad som ytterligare sägs på s. 172 i nyssnämnda proposition: ”Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag inte har knutits an till den som i praktiken tar emot ersättningen kan en arbetsgivare inte undgå avdragsskyldigheten genom att låta någon som har en F-skattsedel ta emot ersättningen för arbetstagarens räkning.” Factoringbolaget betalar visserligen en del av arbetsersättningen till den som utfört arbetet, men betalningen ska endast ses som ett köp av fakturautställarens fordran.

### 6.1.1.2 Utländska arbetsgivare

Det finns inte klart utsagt i SBL om vad som gäller för utländska arbetsgivare som avlönar personer för arbete i Sverige. Det har tidigare funnits s.k. bindande förklaringar från Centrala folkbokförings- och uppborädsnämnden (CFU) och Centrala uppborädsnämnden (CUN) som reglerade frågan och där det uttalades att arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast skulle göra skatteavdrag om verksamheten bedrivs från fast driftställe i Sverige.

De nämnda bindande förklaringarna har upphört att gälla enligt SFS 2001:331 och 332. Frågan är då vad som ska anses gälla för utländsk arbetsgivare som avlönar arbetskraft i Sverige men som saknar fast driftställe här. Först måste undersökas skatteavdragets karaktär. Avdraget är inte – i motsats till vad som gäller för arbetsgivaravgifter – en ytterligare kostnad för arbetsgivaren, utan det är en del av lönen till den anställde och ingår därför som en del av arbetsgivarens totala lönekostnad. I och med att ett skatteavdrag har gjorts anses i praktiken att den anställde har ”betalat” sin preliminära skatt till den del det motsvaras av avdraget. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren därefter fullgör sina skyldigheter eller inte, dvs. redovisar och betalar in skattebeloppet till Skatteverket. Det innebär också att arbetstagaren efter att skatteavdrag gjorts inte kan rikta krav mot arbetsgivaren avseende det avdragna beloppet, i vart fall inte om avdraget gjorts i enlighet med SBL:s bestämmelser. Arbetstagaren ska i stället tillgodoräknas det avdragna beloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms (vissa undantag kan finnas, se avsnitt 6.10.4). Arbetsgivarens åtgärd att göra ett skatteavdrag innebär i praktiken att arbetsgivaren fungerar som statens uppborädsman i skattesystemet. Tidigare ansågs att arbetsgivaren fick en viss kompensation för denna arbetsuppgift genom den räntevinst han gjorde på grund av att inbetalning av gjorda skatteavdrag tidigare skedde med betydligt större tidsutdräkt än vad som gäller i dagens system.

Det finns således en sedan lång tid gällande praxis som innebär att när arbetsgivaren är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person ska skatteavdrag inte göras om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. Det innebär också att anställda som är obegränsat skattskyldiga här och har sådan utländsk arbetsgivare som här avses själva ska betala preliminärskatt löpande under inkomståret. Det ska göras genom att den anställde debiteras särskild A-skatt baserad på den beräknade inkomsten från den utländska arbetsgivaren.

Indirekt finns stöd för den nämnda praxisen i undantagsbestämmelsen i 10 kap. 12 § SBL. Enligt detta lagrum kan SKV



medge att utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet får redovisa arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som gäller för arbetsgivare i allmänhet. Bestämmelsen kommenteras i förarbetena till SBL med följande: ”Att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som skall göras enligt skattebetalningslagen beror på att här aktuella arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådant avdrag.” (Prop. 1996/97:100 s. 572.) Lagstiftarens uppfattning är således att även efter SBL:s införande ska här aktuella arbetsgivare inte göra skatteavdrag.

#### **SA-skatt**

I de fall utländska arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag är som nyss sagts i stället de som är anställda här i landet skyldiga att betala sin preliminära skatt genom särskild debitering (SA-skatt). Den debiterade SA-skatten ska inbetalas varje månad av den anställde. Det är av vikt att den som arbetar i Sverige för utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här påförs särskild A-skatt eftersom den utländska arbetsgivaren inte kan göras ansvarig för underlåtna skatteavdrag. Om det hävdas att arbetsgivaren ändå gjort skatteavdrag föreligger risk att den anställde inte blir tillgodoräknad avdraget.

#### **Arbetsgivaravgifter**

Observera att det förhållandet att utländsk arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag inte påverkar dennes skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Även utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i landet är i regel skyldig att betala arbetsgivaravgifter här på ersättningar för arbete i Sverige. Dock kan den utländska arbetsgivaren och den anställde i Sverige komma överens om att ansvaret för socialavgifterna ska övergå till arbetstagaren, socialavgiftsavtal. Föreligger sådant avtal ska SKV när den särskilda A-skatten bestäms ta hänsyn till att arbetstagaren också ska betala socialavgifter i form av egenavgifter. Se vidare om socialavgiftsavtal i avsnitt 8.2.3.4.

## **6.2 Ersättning för arbete**

Ersättning för arbete är ett centralt begrepp både vad gäller reglerna om skatteavdrag och bestämmelserna om arbetsgivaravgifter. Skatteavdrag ska i vissa fall också göras från ränta och utdelning. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.4. Begreppet ”ersättning för arbete” infördes i uppbördslagstiftningen i samband med F-skattens tillkomst 1993. Det grundläggande för skyldigheten att göra skatteavdrag är således att någon ger ut en ersättning för arbete. Däremot saknar det numera betydelse om arbetsersättningen för mottagaren utgör inkomst av tjänst eller om den ingår i en av honom bedriven näringsverksamhet. Det spelar heller ingen roll om betalningsmottagaren är en fysisk eller juridisk person. Huvudregeln är att skatteavdrag ska göras från

**F-skattsedel**

ersättning för arbete om inte de i SBL angivna undantagen från avdragsskyldighet föreligger (5 kap. 3–5 §§). Det viktigaste av undantagen avser betalningsmottagare som har F-skatt. F-skattsedeln är skattsedeln för företagare, dvs. den som bedriver näringsverksamhet har vanligen F-skatt. Av denna anledning kan man säga att skatteavdrag i flertalet fall inte kommer i fråga på ersättningar till enskilda näringsidkare och till juridiska personer. Som framgår av avsnitt 6.3.8 är det utbetalaren av en arbetsersättning som måste göra klart för sig om F-skattsedelns rättsverkningar är tillämpliga vid varje betalning för arbete.

### 6.2.1 Ersättning för arbete eller köp av vara m.m.

Det är ersättning för arbete som utgör underlag för skatteavdrag. Den som betalar ut ersättning som avser köp av varor ska inte göra skatteavdrag från betalningen. Gränsdragningen mellan ersättning för arbete och köp av vara är inte alltid helt självklar. Den som anlitar en datakonsult för att omarbeta företagets data-rutiner ger ut ersättning för arbete. Om konsulten inte har F-skatt ska företaget göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Om företaget i stället köper ett färdigt program som datakonsulten utarbetat i annat sammanhang bör transaktionen behandlas som köp av vara. Den ersättning en patient betalar till sin tandläkare utgör ersättning för arbete medan det en restauranggäst betalar för en måltid på en restaurang bör jämföras med köp av vara. Den som köper en tavla av en konstnär betalar för köp av vara. Den som uppdrar åt en konstnär att måla sitt porträtt ger ut ersättning för arbete.

**Datorprogram**

**Restaurangbesök**

**Konstverk**

**Konferens**

Som ytterligare exempel på gränsdragningsproblem kan nämnas när ett företag vill hålla ett möte på en konferensanläggning. Den som tillhandahåller konferenslokaler tillhandahåller ofta samtidigt allehanda tjänster, t.ex. ljudtekniker, kopieringshjälp, möblering av möteslokaler, måltider och hotellrum. Det beställaren betalar för är ett ”paket” som i huvudsak avser hyra av möteslokaler och övernattningsrum samt för tillhandahållna måltider. Det förhållandet att det i ”paketet” också ingår ett antal tjänster, dvs. arbete, bör inte förta att betalningen för hela arrangemanget ska jämföras med köp av vara. En helhetsbedömning måste göras av vad beställaren betalar för.

**Från köparens synpunkt**

I propositionen till F-skattereformen (prop. 1991/92:112) anges på s. 172 ett exempel på problemen: ”Den som t.ex. köpt och sedan för ett högre pris sålt en bil kan – om han lagt ner arbete på bilen – kanske vara benägen att betrakta en del av försäljningsvinsten som ersättning för arbete. Den som köper bilen av honom ska emellertid inte göra skatteavdrag eftersom köpskillingen från köparens synpunkt inte är att anse som ersättning

för sådant arbete som utförts åt honom.” Här talas om skatteavdrag men samma synsätt gäller självfallet också för arbetsgivaravgifter. Det är köparen, den som betalar ut en ersättning som alltså ska göra bedömningen av om ersättningen avser arbete eller om den avser något annat än arbete, en vara, en rättighet eller liknande. Som framgår av propositionsuttalandet ska prövningen göras ur köparens, utbetalarens synvinkel.

### **Bärplockning**

I RÅ 2003 ref.89 prövade Regeringsrätten frågan om en ersättning ska anses som ersättning för arbete eller som betalning för sålda produkter. Ett svenskt bolag hade i s.k. arbetserbjudanden ansökt om arbetstillstånd för ett stort antal personer från olika länder som skulle arbeta med bärplockning. Enligt arbetserbjudandena skulle ersättningen till bärplockarna grundas på dagspriset på bären och bostad ordnas i form av turiststugor. Arbetstillstånd utfärdades för plockarna avseende bärplockning som skulle utföras åt den som stod för arbetserbjudandet; ”plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren” var inte tillåten.

RR fann att bolaget genom sina arrangemang hade agerat på ett sådant sätt att bolaget därigenom ansågs ha anlitat ett antal personer som skulle utföra arbete åt bolaget genom att plocka bär. Betalningarna till plockarna ansågs som ersättning för arbete och inte som betalning för levererade produkter. Ersättningarna omfattades inte av bestämmelsen om skattefrihet för vissa intäkter av försäljning av vilt växande bär som den skattskyldige plockat själv i 8 kap. 28 § IL. Den regeln gäller inte om ersättningen utgör lön eller liknande förmån i inkomstslaget tjänst.

Målet behandlar skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter men samma principer gäller även för skyldigheten att göra skatteavdrag. Ett utförligare referat av målet finns i avsnitt 8.2.4.1.

#### **6.2.2 Ersättning till dödsbo**

När ersättning för arbete betalas ut efter att arbetstagaren avlidit ska skatteavdrag också göras. För dödsfallsåret sker taxeringen i princip som om den avlidne hade levt hela beskattningsåret. Det betyder att skatteavdrag ska göras och då vanligen enligt reglerna för engångsbelopp. Om den avlidne under dödsfallsåret också erhållit lön från arbetsgivaren görs skatteavdrag enligt tabellen för engångsbelopp och i annat fall med 30 % (jfr. avsnitt 6.5.3).

Dödsbo är för senare år än dödsåret eget skattesubjekt. Dödsboet är också en juridisk person. Detta innebär att om en ersättning för arbete betalas ut till ett dödsbo ska skatteavdrag göras med 30 % om dödsboet inte har F-skatt. Om ett dödsbo skiftats ska inkomster som erhålls efter skiftet beskattas hos arvtagarna. Detta gäller dock inte lön, pension o.d. eftersom dessa slag av ersätt-

ningar anses ha sådan särskild anknytning till den avlidne att beskattning ska ske hos dödsboet även om utbetalning inte skett förrän efter det att dödsboet skiftats (RÅ 1961 ref. 45).

### 6.2.3 Royalty

Vid utbetalningar av upphovsrättsliga ersättningar uppstår ofta svårbedömda gränsdragningsproblem. Utbetalning av royalty baseras ofta på antalet sålda produkter eller sålda konstnärliga verk. Ett bokförlag kan t.ex. betala ut royalty till en författare efter antalet sålda böcker. Den fråga som måste besvaras är om betalningen utgör ersättning för arbete eller är betalning för själva upphovsrätten, dvs. kan jämföras med köp av vara. En royaltyinkomst på grund av bedriven konstnärlig eller vetenskaplig verksamhet som utförts på beställning av en uppdragsgivare bör anses som ersättning för arbete. Som exempel kan nämnas att ett bokförlag kontaktar en läroboksförfattare och avtalar med denne om att han ska skriva en lärobok. Förlaget blir då att betrakta som arbetsgivare i SBL:s mening för de royaltyersättningar som förlaget betalar ut för läroboken. Förlaget blir skyldigt att göra skatteavdrag från royaltyersättningarna såvida inte mottagaren har F-skattsedel. Skatteavdrag ska också göras vid varje utbetalning även om utbetalningar görs under en följd av år för samma verk. Om däremot t.ex. en författare erbjuder bokförlag ett färdigt verk eller ett verk under utarbetande eller om en uppfinnare säljer rätten till sin självständigt framtagna uppfinning, bör utbetalda ersättningar jämföras med köp av vara. Av detta följer att utbetalaren i dessa fall inte är skyldig att göra skatteavdrag på ersättningen även om mottagaren skulle ha A-skattsedel.

#### Författare

#### Förskottsroyalty

Även från s.k. förskottsroyalty, som är vanligt förekommande i förlagsbranschen, ska skatteavdrag göras om royaltyn kan anses som ersättning för arbete.

#### Ärvt royalty

Om royalty betalas ut till dödsbo gäller vanliga regler. Om royaltyn kan anses som ersättning för arbete (egentligen den avlidnes arbete) och boet inte har F-skatt görs skatteavdrag med 30 %. Har dödsboet skiftats och royalty utbetalas till arvtagare ska däremot skatteavdrag inte göras. Ärvt royalty anses inte utgöra ersättning för arbete. Detta gäller även när rätten till royaltyn förvärvats på annat sätt än genom arv.

Jfr beträffande arbetsgivaravgifter avsnitt 8.2.4.2.

### 6.2.4 Ersättningar som jämföras med ersättning för arbete

I 5 kap. 2 § SBL finns en uppräknning av olika slag av ersättningar som inte utgör ersättning för arbete men som ska jämföras med

sådan. På följande slag av ersättningar ska därför skatteavdrag (med ett undantag som avser sjukpenning i vissa fall, se nedan vid avsnitt 6.2.4.1) alltid göras. Observera att detta gäller även om mottagaren har F-skatt (6 §).

1. Pension.
2. Livränta som inte är egendomslivränta.
3. Ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst om ersättningen inte utgör livränta.
4. Engångsbelopp på grund av personskada,
5. Sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § IL. Förutom sjukpenning, oavsett om den ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet, avses här bl.a. föräldrapenning, vårdbidrag, vissa utbildningsbidrag, dagpenning från A-kassa och starta eget-bidrag (bidrag som ryms inom begreppet aktivitetsstöd) samt dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom totalförsvaret.
6. Ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet. Regeln avser sådan ersättning för förlorad arbetsförtjänst som kan ingå i en försäkringsersättning eller i ett skadestånd eller som utges enligt lagen (1974:515) om ersättning vid frihetsinskränkning.
7. Undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt IL ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet.
8. Behållning på pensionssparkonto, enligt bestämmelserna för individuellt pensionssparande, som enligt 58 kap. 33 § IL ska avskattas på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla. Samma gäller om behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord.
9. Annan kontant ersättning som utgår med anledning av tjänsten. Exempel på sådana ersättningar kan vara avgångsvederlag eller skattepliktiga skadestånd från arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare.

#### **6.2.4.1 Särskilt om skatteavdrag från sjukpenning**

Som nämnts ovan jämställs med ersättning för arbete även sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § IL.

De ersättningar som anges i 15 kap. 8 § IL är sjukpenning m.m. som grundas på inkomst av näringsverksamhet. Det avser sjuk-

penning och rehabiliteringspenning enligt AFL och lagarna om yrkesskadeförsäkring, arbetsskadeförsäkring, statligt personskadeskydd, krigsskadeersättning till sjömän samt ersättning till smittbärare.

**Sjukpenning som grundas på näringsverksamhet**

Beträffande denna punkt finns ett undantag från skyldigheten att skatteavdrag alltid ska göras på dessa ersättningslag oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt (se 5 kap. 3 § p. 7 SBL). Från sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet ska skatteavdrag inte göras om mottagaren har debiterats preliminär skatt för inkomståret, dvs. om mottagaren har en debiterad F- eller SA-skatt. Skälet till detta är att sjukpenningen anses ingå i underlaget för den debiterade skatten. Sjukpenningen har till funktion att ersätta utebliven näringsinkomst, dvs. en inkomst som kan antas utgöra underlag för den debiterade preliminära skatten. En orsak till att preliminär skatt inte debiterats kan exempelvis vara att näringsverksamheten inte beräknats ge vinst det aktuella beskattningsåret. Om näringsidkaren, som inte debiterats någon preliminär skatt, erhåller sjukpenning är denna en skattepliktig inkomst som därför ska utgöra underlag för skatteavdrag. Med debiterad skatt avses att ett belopp att betala har debiterats, dvs. en ”nolldebitering” är inte att anse som debiterad skatt.

**Sjukpenning som grundas på tjänst**

Sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 30 § IL är sjukpenning m.fl. ersättningar som grundar sig på inkomst av tjänst. De övriga ersättningar i 11 kap. 24, 31, 34 och 36 §§ IL till vilka hänvisas i 5 kap. 2 § 5 SBL, främst föräldrapenning, dagpenning från A-kassor, starta eget-bidrag, olika former av studiestöd m.m. utgör alltid inkomst av tjänst. Gemensamt för dessa ersättningar är att skatteavdrag alltid ska göras oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt.

Reglerna om skatteavdrag på sjukpenning m.fl. liknande ersättningar kan sammanfattas enligt följande.

Om sjukpenningen m.m. grundas på inkomst av tjänst (11 kap. 30 § IL) ska skatteavdrag alltid göras och detta även om mottagaren har F-skatt med eller utan debitering.

Om sjukpenningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska skatteavdrag, med ett undantag, också göras enligt huvudregeln, dvs. även om mottagaren har F-skatt. Undantaget gäller om mottagaren har debiterats preliminär skatt för inkomståret, F-skatt eller SA-skatt. I den situationen ska skatteavdrag inte göras. Undantaget gäller för sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL samt för sjukpenning enligt lagen om yrkesskadeförsäkring, lagen om arbetsskadeförsäkring, lagen om statligt personskadeskydd, lagen om krigsskadeersättning till sjömän samt lagen om ersättning till smittbärare (15 kap. 8 § IL).

Skatteavdrag från sjukpenning görs enligt av SKV fastställda skattetabeller eller enligt en bestämd procentsats. Av 8 kap. 4 § SBL framgår att skatteavdrag från sjukpenning m. fl. ersättningar som avses i 11 kap. 24, 30 och 31 §§ samt 15 kap. 8 § IL ska göras enligt särskilda skattetabeller. De särskilda tabellerna skiljer sig från de allmänna tabellerna, som gäller för löntagare och pensionärer, på så vis att skatteavdraget från viss dagpenning uttrycks i procent i stället för i kronor. SKV tar också fram skattetabeller avseende A-kasseersättningar samt för starta eget-bidrag. Även om betalningsmottagaren har F-skatt ska som ovan sagts skatteavdrag (med ett undantag, dvs. vid sjukpenning som grundas på näringsverksamhet för den som debiterats preliminär skatt) alltid göras. Avdraget görs då enligt 8 kap. 9 § SBL med 30 % av ersättningen.

### **6.3 Undantag från avdragsskyldigheten**

Det finns ett antal undantag från den principiella skyldigheten att alltid göra skatteavdrag från utbetalade ersättningar för arbete. Reglerna om detta finns i 5 kap. 3–5 §§ SBL. Här finns bl.a. de viktiga bestämmelserna om F-skatt.

#### **6.3.1 Beloppsgränser**

I 5 kap. 3 § SBL finns uppräknade fyra beloppsgränser för skyldigheten att göra skatteavdrag: 100 kr, 1 000 kr, 10 000 kr respektive ett halvt prisbasbelopp. Dessa gränser överensstämmer i huvudsak med de beloppsgränser som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Undantag finns dock; någon 100 kr-gräns finns inte beträffande arbetsgivaravgifter och 10 000 kr-gränsen har en något annorlunda utformning vid beräkningen av socialavgifter. Se vidare i avsnitt 8.2.3.3.

##### **6.3.1.1 100 kr- och 1 000 kr-gränsen**

#### **100 kr-gränsen**

Även om skyldigheten att göra skatteavdrag i övrigt är uppfyllda ska avdrag inte göras från enskilda ersättningsbelopp som understiger 100 kr. Detta kan exempelvis inträffa när en anställd som slutat sin anställning erhåller ett mindre belopp, under 100 kr en senare månad från sin f.d. arbetsgivare. Bestämmelsen har införts för att förenkla administrationen vid utbetalningar av småbelopp.

#### **1 000 kr-gränsen**

Skatteavdrag ska inte göras om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kr. Regeln innebär att om en arbetsgivare under året betalar ut 900 kr till en mottagare och inte planerar fler utbetalningar ska skatteavdrag inte göras. Om sedan arbetsgivaren senare samma år ändå betalar ut ytterligare 500 kr till samma

**”Retroaktiva”  
skatteavdrag**

person inträder skyldigheten att göra skatteavdrag. Observera dock att underlaget för skatteavdraget då blir de sist utbetalade 500 kr. Avdrag ska göras med 30 % (eftersom inkomsten i detta exempel kan antas utgöra sidoinkomst för mottagaren) av 500 kr, dvs. 150 kr. Hänsyn ska alltså inte tas till att belopp tidigare betalats ut utan skatteavdrag.

**6.3.1.2 10 000 kr-gränsen när arbetsgivaren är  
privatperson**

Det finns en beloppsgräns i 5 kap. 3 § SBL som införts för att underlätta för privatpersoner. Syftet är att privatpersoner som betalar ut mindre ersättningar för utförda tjänster inte ska behöva fundera på eventuella skyldigheter som arbetsgivare. Om vissa förutsättningar är uppfyllda ska privatpersonen inte göra skatteavdrag. Motsvarande bestämmelser beträffande skyldigheten att betala socialavgifter finns i 2 kap. 6 § respektive 3 kap. 5 § SAL. Om det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att understiga 10 000 kr ska utbetalaren inte betala arbetsgivaravgifter utan socialavgifterna betalas i stället av mottagaren i form av egenavgifter.

Den som betalar ut ersättning för arbete ska inte göra skatteavdrag under förutsättning att

1. utbetalarens sammanlagda ersättning för arbete till mottagaren understiger 10 000 kr under inkomståret,
2. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
3. ersättningen inte utgör utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver,
4. utbetalaren och mottagaren inte har träffat en överenskommelse om att utbetalaren ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen och
5. att det inte är fråga om sådan ersättning för arbete som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken, dvs. ersättning som betalas ut till god man eller förvaltare.

**Kontrolluppgift**

Observera att den som betalar ut arbetsersättningen i regel är skyldig att lämna kontrolluppgift på utbetalad ersättning även om han inte ska göra skatteavdrag och betala avgifter. Beloppsgränsen för kontrolluppgiftsskyldighet för sådana privatpersoner som här avses är 1 000 kr (6 kap. 5 § 1 p. LSK). En privatperson som betalar ut ersättning till en annan privatperson har rätt att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad SKD enligt 10 kap. 13 a § SBL (se vidare avsnitt 6.5.2). Den förenklade SKD:n utgör också kontrolluppgift och är underlag för förtryckta uppgifter i inkomstdeklarationen (6 kap. 5 § p. 4 LSK).



**”Retroaktiva”  
skatteavdrag**

Om ersättningen, mot vad som ursprungligen avsågs, kommer att överstiga gränsen gäller att skatteavdrag ska göras så snart utbetalaren inser att den sammanlagda ersättningen kommer att uppgå till minst 10 000 kr. Jfr med vad som sagts ovan (avsnitt 6.3.1.1) beträffande hur skatteavdraget ska beräknas när 1 000 kr-gränsen överskrids.

**Överenskommelse  
om skatteavdrag**

Beloppsgränsen 10 000 kr är inte ovillkorlig. Genom ändringar i bl.a. SBL som trätt i kraft den 1 januari 2000 (SFS 1999:1300, prop. 1999/2000:6) har det införts möjlighet beträffande ersättningar från privatpersoner att utbetalaren och mottagaren kan komma överens om att utbetalaren ska göra skatteavdrag redan då ersättningen uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret. En sådan överenskommelse förutsätter också att parterna har en överenskommelse beträffande socialavgifterna, dvs. utbetalaren ska ha åtagit sig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Detta framgår av 5 kap. 3 § 3 c SBL som anger att skatteavdrag i dessa fall ska göras om parterna har sådan överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § 2 st. 2 d AFL. Regeln i AFL säger att utbetalaren och mottagaren av en arbetsersättning kan träffa en överenskommelse om att ersättningen, i de fall den understiger 10 000 kr under inkomståret, ska hänföras till inkomst av anställning enligt AFL. Överenskommelsen får då anses utgöra en sådan överenskommelse som avses i 2 kap. 7 § SAL om att utbetalaren åtar sig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

**Överenskommelse  
att betala arbets-  
givaravgifter****Upplysning i  
självdeklaration**

Betalningsmottagaren ska lämna upplysning om överenskommelsen i sin självdeklaration (3 kap. 17 § 2 st. LSK).

**Ersättning till god  
man**

I samband med att den nämnda möjligheten till överenskommelse infördes beslutades om särbestämmelser beträffande ersättning för arbete som en huvudman betalar till god man eller förvaltare. För sådana betalningar gällde tidigare 10 000 kr-regeln, då utbetalaren var en fysisk person och betalningen inte utgjorde kostnad i någon av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. Eftersom en god man eller förvaltare inte kan sluta avtal med sin huvudman rörande den egna ersättningen har det i SBL, SAL och AFL införts regler med verkan från 1 januari 2000, som innebär att huvudmannen alltid är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter om ersättningen för arbetet uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret.

**6.3.1.3 Idrottsutövare**

Den fjärde beloppsgränsen i 5 kap. 3 § SBL gäller endast idrottsutövare och har tillkommit för att harmonisera med motsvarande bestämmelse avseende arbetsgivaravgifter. Regeln innebär att en idrottsförening är befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag på löner eller andra ersättningar som föreningen utbetalar till

idrottsutövare så länge ersättningen under året till idrottsutövaren inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp. Observera att ersättningarna självfallet är skattepliktiga varför regeln i många fall leder till underskott på idrottsutövarens skattekonto. I RSV:s allmänna råd (RSV 2003:3) finns angivet vilka avdrag för utgifter som bör kunna medges idrottsutövare. Se ovan vid avsnitt 6.3.1.1 om hur skatteavdrag ska göras om beloppsgränsen överskrids. I avsnitt 8.2.7.9 finns en utförlig beskrivning av reglerna kring idrottsutövare och arbetsgivaravgifter.

### **6.3.2 Handelsbolagsdelägare**

När ett handelsbolag betalar ut ersättning för arbete till delägare i handelsbolaget ska skatteavdrag inte göras (5 kap. 3 § 5 SBL). Bestämmelsen gäller också för ersättningar som utbetalas till delägare i europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), vilket framgår av 1 kap. 5 § SBL. Eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag ska inte heller kommanditbolaget göra skatteavdrag från ersättningar till komplementärer eller kommanditdelägare i bolaget.

Motsvarande bestämmelse beträffande betalning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 9 § SAL.

### **SA-skatt**

Delägare i handelsbolag betalar själva sin preliminära skatt i form av SA-skatt. I SA-skatten ska för en fysisk person förutom inkomstskatt ingå bl.a. även egenavgifter enligt SAL.

### **6.3.3 Familjebidrag**

Skatteavdrag ska enligt 5 kap. 3 § p. 6 inte göras på familjebidrag som utges till någon som tjänstgör inom totalförsvaret.

### **6.3.4 Sjukpenning m.m. som grundas på näringsverksamhet**

I 5 kap. 3 § p. 7 stadgas att skatteavdrag inte ska göras om ersättningen är sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL och mottagaren debiterats F-skatt eller SA-skatt för inkomst-året. Redogörelse för bestämmelsen finns i avsnitt 6.2.4.1 ovan.

### **6.3.5 Stat och kommun**

Att skatteavdrag inte ska göras från ersättningar som utbetalas till stat, landsting och kommun stadgas i 5 kap. 4 § 1 SBL. I förtydligande syfte har i lagtexten angetts att detta även gäller kommunalförbund. Således ska skatteavdrag inte göras från betalningar till statliga eller kommunala verk och myndigheter. Regeln gäller emellertid inte för statliga och kommunala bolag. Här tillämpas i stället de vanliga reglerna, dvs. skatteavdrag ska göras

på ersättning för arbete för det fall bolaget skulle sakna F-skattsedel.

### 6.3.6 Internationella frågor

Det är inte en förutsättning för skyldigheten att verkställa skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig i Sverige för inkomsten. Av det skälet finns i 5 kap. 4 § 1 st. p. 2 och 3 SBL undantag från den generella avdragsskyldigheten som berör internationella förhållanden. Skatteavdrag enligt SBL ska inte göras på ersättningar som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, dvs. främst personer som inte är bosatta här eller till utländska juridiska personer. En förutsättning är dock enligt 4 § 2 st. att det inte är fråga om ersättning som betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från fast driftställe här i landet.

I avsnitt 6.11 finns en utförlig beskrivning av reglerna om skatteavdrag vid internationellt arbete.

### 6.3.7 Beslut om befrielse från skatteavdrag

#### Skatteavtal

I 5 kap. 4 § 1 st. p. 4 SBL sägs att skatteavdrag inte ska göras från ersättning som betalas ut till mottagare som visar upp ett sådant beslut om befrielse från skatteavdrag som avses i 10 eller 11 §§ i samma kapitel. Här avses bl.a. sådana fall där en mottagare av en arbetsersättning är bosatt i Sverige men trots detta inte är skattskyldig för inkomsten. Det kan t.ex. vara bestämmelser i skatteavtal som innebär att skattskyldighet inte uppkommer. SKV har då i vissa situationer möjlighet att fatta beslut om att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen.

Bestämmelsen i 10 § anger att SKV får besluta om att skatteavdrag över huvud taget inte ska göras från *viss ersättning för arbete*. Punkt 1 avser ersättning till någon som inte är skattskyldig för den i Sverige och det inte har träffats någon överenskommelse med den stat där inkomsten ska beskattas om att skatteavdrag ska göras i Sverige. Sådana fall kan inträffa när ersättning betalas ut till en fysisk person som inte är bosatt i Sverige men som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här. Huvudregeln om att skatteavdrag alltid ska göras gäller även här pga. det fasta driftstället. Därför har möjligheten införts för SKV att besluta om befrielse från skatteavdrag.

#### Avsevärda besvär

I punkt 2 i 10 § sägs att myndigheten får besluta att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning för arbete om avdraget, med hänsyn till den skattskyldiges inkomst- eller anställningsförhållande eller på grund av andra särskilda skäl, skulle medföra avsevärda besvär för arbetsgivaren. Motsvarande regel fanns även

i UBL men har gjorts mer restriktiv i SBL. I prop. 1996/97:100 s. 544 ges ett exempel på sådant särskilt skäl som bör kunna leda till att SKV befriar arbetsgivaren från skyldigheten att göra skatteavdrag. Det kan komma i fråga när den utbetalade ersättningen omfattar både arbete och material och det skulle medföra avsevärda besvär för arbetsgivaren att särskilja ersättningen för arbetet. Detta gäller särskilt om ersättningen för arbetet kan antas utgöra endast en mindre del av hela ersättningen. Kostnader för material o. dyl. ska inte ingå i underlaget för skatteavdrag.

SKV får enligt 11 § besluta att skatteavdrag inte ska göras från ersättning för arbete som tas emot av viss arbetstagare när det föreligger överenskommelse med annan stat för undvikande av att preliminär skatt tas ut i mer än en av staterna. Det kan avse en här bosatt arbetstagare som utför arbete i en annan stat eller en arbetstagare bosatt i annan stat som omfattas av överenskommelsen men som utför arbete här i landet. Förutsättningen för befrielse är att avdrag för preliminär skatt görs i den andra staten. Om det skulle råda tvist om i vilken stat den preliminära skatten ska tas ut kan SKV träffa överenskommelse med behörig myndighet i den andra staten om att skatten tas ut där. I sådant fall kan också SKV fatta beslut om att skatteavdrag inte ska göras i Sverige.

#### Uppbördsöverenskommelse

Se vidare i avsnitt 6.11.2.2 om den nordiska uppbördsöverenskommelsen, det s.k. Trekk-avtalet.

#### 6.3.8 F-skatt

Det vanligaste och viktigaste undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag på ersättning för arbete gäller när betalningsmottagaren har F-skatt. Motsvarande bestämmelser beträffande skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter när betalningsmottagaren har F-skattsedel finns i 2 kap. 5 § SAL (jfr. avsnitt 8.2.3.1).

#### Uppgift om innehav av F-skattsedel

Bestämmelserna om F-skattsedelns rättsverkningar finns i 5 kap. 5 § SBL. Där anges att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen för arbetet har en F-skattsedel antingen när betalningen för arbetet bestäms (=avtalstidpunkten) eller när den betalas ut (=betalningstidpunkten). Om betalningsmottagaren har F-skatt vid något av dessa tillfällen ska F-skattsedelns rättsverkningar gälla, dvs. utbetalaren ska inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter. Vidare sägs att en uppgift om innehav av F-skatt får godtas om den lämnas i en anbudshandling, faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer. Med jämförlig handling avses bl.a. avräkningsnota, kvitto och köpehandling. Med handling avses även sådan som endast kan läsas med hjälp av dator eller annat tekniskt

hjälpmedel (prop. 1996/97:100 s. 542). Den som lämnat en falsk uppgift om innehav av F-skatt i en sådan handling som här avses, kan dömas till straff enligt skattebrottslagen.

**Ond tro**

I en enda situation gäller inte rättsverkningarna för F-skattsedeln, trots att den åberopats, nämligen om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om F-skatt är oriktig. Här kan det uppstå tvist kring frågan om när arbetsgivaren kan ha fått sådan kunskap. Om SKV exempelvis underrättat en uppdragsgivare redan innan priset för arbetet bestämts om att betalningsmottagaren inte längre har F-skatt gäller självfallet inte skriftlig uppgift om F-skatteinnehav utan utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag från utbetald ersättning för arbete. Av 4 kap. 15 § SBL framgår att SKV i samband med att en F-skattsedel återkallas, får underrätta berörda uppdragsgivare som myndigheten känner till. Bevisvärdet torde bli högre om underrättelsen är skriftlig.

**Ersättning till juridisk person**

Det är viktigt att komma ihåg att reglerna om skatteavdrag också gäller när ersättning för utförda tjänster betalas till en juridisk person, t.ex. ett bolag eller en förening. Även då måste utbetalaren göra klart för sig om betalningsmottagaren har F-skatt. Det saknar helt betydelse om betalningsmottagaren bedriver näringsverksamhet. Finns ingen uppgift om F-skatt bör utbetalaren göra skatteavdrag, om han inte på annat sätt fått säker uppgift om att betalningsmottagaren har F-skatt. Som framgår av 8 kap. 8 § 1 p. Ska skatteavdraget då göras med 30 %.

**Semesterkassa m.m.**

Observera undantaget i 5 kap. 6 § SBL som säger att skatteavdrag ska göras från ersättning från semesterkassa samt från pension sjukpenning, föräldrapenning, A-kasseersättning m.fl. ersättningar som anges i 2 § samma kapitel även om betalningsmottagaren har F-skatt. Det finns ett undantag från undantaget och som avser fall när betalningsmottagaren har debiterats preliminär skatt och utbetalningen avser sjukpenning som grundas på inkomst från näringsverksamhet, se avsnitt 6.2.4.1.

Mer om F-skattsedlar och deras rättsverkningar finns att läsa i kapitel 4.

## **6.4 Skatteavdrag från ränta och utdelning**

**Skyldig att lämna kontrolluppgift**

Den som betalar ut ränta och utdelning är också skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker (5 kap. 1 § SBL). Skyldigheten att göra skatteavdrag är knuten till skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 8 eller 9 kap. LSK ska också med vissa undantag göra skatteavdrag från ränta och utdelning som lämnas i pengar (5 kap. 8 § SBL).

**30 %**

Skatteavdrag görs med 30 % av räntan eller utdelningen och görs endast från betalningar till fysiska personer eller till svenska dödsbon. Skatteavdrag från ränta och utdelning ska göras även om mottagaren har F-skatt. Om skatteavdrag ska göras från ränta eller utdelning på utländska värdepapper ska den som är skyldig att verkställa avdraget ta hänsyn till om det också gjorts skatteavdrag i utlandet på räntan eller utdelningen. Skatteavdraget i Sverige ska göras så att det tillsammans med det i utlandet gjorda avdraget uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen (8 kap. 10 § SBL).

**F-skatt**

**6.4.1 Vem ska göra skatteavdrag från ränta**

**Utvidgad skyldighet**

Nya LSK innebär en utvidgning av skyldigheten att lämna kontrolluppgift och som en följd av detta har kretsen som är skyldiga att verkställa skatteavdrag på ränta och utdelning blivit större. Enligt de äldre reglerna var det den som yrkesmässigt lånade in pengar, vanligen banker och andra värdepappersinstitut, som skulle lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag.

Enligt 8 kap 2 § LSK ska kontrolluppgift lämnas om räntekomster för fysiska personer och dödsbon av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta. Detta gäller under förutsättning att utgivaren är en annan juridisk person än dödsbo. Fysiska personer är också uppgiftsskyldiga, dock endast om utbetald eller tillgodoräknad ränta utgör utgift i en näringsverksamhet som personen bedriver. Från ränta som utbetalas till annan juridisk person än dödsbo ska alltså skatteavdrag inte göras.

**Arbetsgivare**

Den utvidgade skyldigheten att lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag från ränta gäller från och med inkomståret 2002. En följd av de nya reglerna är att arbetsgivare som betalar ränta till anställda ska göra skatteavdrag från räntan. Det kan exempelvis vara fråga om ränta som betalas efter att en tvist om löneskuld till anställda eller f.d. anställda har avgjorts. Oavsett om den anställde också uppbär lön ska skatteavdraget från räntan göras med 30 % av räntebeloppet.

Även den ränta som ett fåmansföretag betalar till sin ägare på från ägaren inlånat kapital utgör underlag för skatteavdrag. SKV har i en skrivelse 2002-12-20 (dnr 1072-02/100) behandlat frågan om när skatteavdrag ska göras från ränta i sådana fall. I skrivelsen sägs att om det i ett låneavtal mellan ett fåmansföretag och en delägare avtalats om att bolaget ska betala ränta i pengar för lånet, bör bolaget bokföra utfallande räntebelopp som löpande affärshändelser i enlighet med avtalet. Vid den tidpunkt som räntan enligt avtalet ska falla ut föreligger en skyldighet för bolaget att göra skatteavdrag på det utfallande räntebeloppet. Vidare framgår av skrivelsen att enligt verkets uppfattning ska

ränta alltså beskattas för det år då räntan enligt avtal är förfallen till betalning, oavsett om räntan har utbetalats eller inte. I de fall det inte finns någon bestämd förfallodag, anses räntan tillgänglig för lyftning vid den tidpunkt då gäldenären i sin redovisning bokför upplupen räntekostnad, dvs. vid utgången av räkenskapsåret. Bolaget ska lämna kontrolluppgift på räntan för det kalenderår då skattskyldigheten inträder.

#### **Dröjsmålsränta**

Som ytterligare exempel på den utvidgade skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift kan nämnas dröjsmålsränta som i många fall ska betalas på grund av bestämmelser i avtal eller med anledning av domstols dom eller annat avgörande i tvistemål. Observera att kontrolluppgiftsskyldigheten inte gäller för ränta som betalas ut till en juridisk person (med undantag för dödsbo).

#### **Undantag från KU-skyldighet**

I 8 kap. 4 § LSK finns vissa undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Kontrolluppgift om ränta och fordringsrätt behöver inte lämnas

1. för ett konto, för vilket det inte finns personnummer och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kr under året eller, om kontot innehas av mer än en person, räntan för var och en av dem understiger 100 kr,
2. om den sammanlagda räntan på konton i annat fall än som avses i 1 understiger 100 kr under året för en person, och
3. för skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och pensionssparkonto.

#### **6.4.2 Vem ska göra skatteavdrag från utdelning**

Skatteavdrag från utdelning i pengar ska göras av den som enligt 9 kap. LSK är skyldig att lämna kontrolluppgift på utdelningen. Även beträffande utdelningar har kontrolluppgiftsskyldigheten utvidgats i och med införandet av nya LSK.

Enligt 9 kap. 4 § ska kontrolluppgift lämnas av den som har betalat ut eller tillgodoräknat utdelningen. Det innebär kontrolluppgiftsskyldigheten omfattar alla svenska aktiebolag, såväl avstämningsbolag som s.k. kupongbolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska och utlandsbaserade värdepappersfonder samt utländska juridiska personer (prop.2001/02:25 s. 185).

Uppgiften ska lämnas för sådana fysiska personer och dödsbon som har mottagit eller tillgodoräknats utdelningen eller räntan (2 §).

Skatteavdrag från utdelningar ska också göras med 30 % av beloppet (8 kap. 10 § SBL).

Det förekommer att företag delar ut aktier i det egna bolaget eller i dotterbolag. I dessa fall ska kontrolluppgift upprättas. Den utdelade aktien ska värderas till marknadsvärdet. Eftersom utdelningen inte görs i pengar ska däremot skatteavdrag inte göras.

### 6.4.3 Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning

#### Ränta till juridisk person

Skatteavdrag ska inte göras från ränta som utbetalas till annan juridisk person än dödsbo. Detta följer av att skyldigheten att lämna kontrolluppgift är begränsad till att avse ränta och utdelning till fysiska personer och dödsbon (8 kap. 2 § och 9 kap. 2 § LSK). Exempelvis kan en aktiesparklubb, om den uppfyller de formella kraven, anses som en juridisk person varför skatteavdrag inte ska göras från ersättningar till klubben. Observera att svenska dödsbon inte är undantagna från reglerna om skatteavdrag.

#### Aktiesparklubb

I 5 kap. 9 § SBL finns ett antal undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

#### 100 kr

1. Skatteavdrag ska inte göras från ränta på ett konto om räntan är mindre än 100 kr. Undantaget är knutet till kontot och inte till den person som innehar kontot. Om en person har flera konton i samma bank och där räntan för varje konto understiger 100 kr men där personens sammanlagda ränta från den aktuella banken överstiger 100 kr ska något skatteavdrag inte göras. Observera bestämmelsen i 8 kap. 8 § IL som anger att dessa räntor, som inte redovisas i kontrolluppgift, också är skattefria för mottagaren så länge räntan sammanlagt under beskattningsåret inte uppgår till 500 kr.

#### Utomlands bosatta

2. Ränta och utdelning till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, dvs. personer som inte är bosatta här, är undantagna. Detta är en motsvarighet till undantaget beträffande ersättning för arbete, som kommenteras i avsnitt 6.3.6 och 6.11.

#### Skatteavtal

3. Skatteavdrag ska inte göras från ränta eller utdelning som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige. Det är inte ovanligt att Sverige enligt ingångna avtal helt saknar rätt att beskatta ränta eller utdelning till någon med hemvist i annat land. I sådant fall ska skatteavdrag inte göras.

#### Förfogarkonto

4. Undantag görs för ränta på s.k. förfogarkonto om räntan är mindre än 1 000 kr. Med förfogarkonto avses ett konto som innehas av fler än fem personer (8 kap. 6 § LSK). Vanliga exempel på förfogarkonto är konton som innehas av skolklasser. I de fall räntan uppgår till minst 1 000 kr ska skatteavdrag göras. Avdraget kommer då att bli tillgodoräknat den



person som förfogar över kontot, vilken är den person som anges på kontrolluppgiften. Utbetalaren ska inte göra någon fördelning av räntan på innehavarna av kontot.

**Advokater**

5. Advokater och andra som förräntar klienters medel är själva skyldiga att lämna kontrolluppgift för var och en av dessa klienter. Medlen sätts i dessa fall vanligen in i bank på ett gemensamt konto för klientmedel, men i den uppgiftsskyldiges namn. Skatteavdrag ska trots kontrolluppgiftsskyldigheten inte göras från ränta på sådant konto.

**Diskonteringspapper**

6. Ränta kan i vissa fall betalas ut samtidigt med annat belopp. Om det för utbetalaren är okänt hur stor del av den sammanlagda utbetalningen som utgör ränta (8 kap. 5 § 2 st. LSK) ska skatteavdrag inte göras från utbetalningen. Utbetalaren är dock skyldig att på kontrolluppgiften redovisa det sammanlagda beloppet. Exempel på sådan ersättning kan vara belopp som utbetalas från s.k. diskonteringspapper.

**Utländskt företag**

7. Utländska företag som bedriver bank- och värdepappersverksamhet här utan att inrätta filial i Sverige är också skyldiga att lämna kontrolluppgift (13 kap. 1 § LSK). Däremot ska de inte göra skatteavdrag från utbetalda räntor eller utdelningar.

**Fåmansföretag**

8. Skatteavdrag ska inte göras från utdelning på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Regeln gäller exempelvis för utdelningar från fåmansföretag.

**Ekonomisk förening**

9. Utdelning på andelar i en svensk ekonomisk förening är undantagen från skatteavdrag.
10. Skatteavdrag ska inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person, om utdelningen inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom någon som bedriver valutahandel eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs.
11. Enligt 5 kap. 9 § 11 ska skatteavdrag inte heller göras från ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats och inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs.

#### **6.4.4 Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning av skatteavdrag från ränta m.m.**

SKV får för enskilda fall besluta att skatteavdraget från sådan inkomst som utgör mottagarens huvudinkomst och, om det finns särskilda skäl, även från andra ersättningar, ska beräknas enligt särskild beräkningsgrund (8 kap. 11 § SBL). Myndigheten kan också besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 § samma kapitel. När det gäller skatteavdrag från ränta eller utdelning kan ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag överhuvudtaget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper. Myndigheten kan alltså inte besluta att skatteavdrag ska göras efter någon annan procentsats.

Se vidare om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning i avsnitt 6.5.6.

I SKV:s broschyr Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m. Inkomståret 2003 (SKV 373) finns utförligare beskrivningar av de regler som gäller för skyldigheten att lämna kontrolluppgifter och göra skatteavdrag från räntor och utdelningar.

### **6.5 Beräkning av skatteavdrag**

8 kap. SBL innehåller bestämmelserna om hur skatteavdrag ska beräknas. Kapitlet behandlar reglerna om allmänna och särskilda skattetabeller, om skatteavdrag enligt en bestämd procentsats, om särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning av skatteavdrag, om skatteavdrag från förskott samt om skatteavdrag vid konkurs och utmätning. I kapitlet finns också reglerna om hur underlaget för skatteavdrag beräknas. Underlaget för skatteavdrag avhandlas i avsnitt 6.8.

#### **6.5.1 Skatteavdrag för fysiska personer enligt tabell**

Skatteavdrag för fysiska personer görs enligt huvudregeln med belopp som anges i de allmänna skattetabellerna. Skatteavdrag ska göras enligt allmänna skattetabeller från sådan ersättning för arbete som hänför sig till en bestämd tidsperiod och betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen (8 kap. 2 § SBL). Det finns också särskilda skattetabeller. Dessa används bl.a. vid utbetalning av sjukpenning. För sjömän som är berättigade till sjöinkomst-avdrag och skattereduktion för sjöinkomster tas det också fram särskilda skattetabeller.

Skatteverket fastställer varje år de allmänna och särskilda skatte-

#### **Allmänna skatte- tabeller**

tabellerna enligt bestämmelserna i 8 kap. SBL. Sedan reglerna om särskilt grundavdrag avskaffades tas fr.o.m. 2003 inte längre fram några särskilda skattetabeller för pensionärer.

De allmänna skattetabellerna anger skatteavdraget i kronor för olika inkomstbelopp beräknade på månad eller kortare tid enligt 8 kap. 3 § 1 st. SBL. SKV tar fram tabeller för månadslön och för tvåveckorslön. Skattetabellerna finns också publicerade på Skatteverkets webbplats på Internet.

De allmänna tabellerna bygger på fem förutsättningar beträffande arbetstagarens inkomst- och beskattningsförhållanden:

1. att inkomsten är oförändrad under året,
2. att arbetstagaren endast kommer att taxeras för den inkomst som anges i tabellen,
3. att arbetstagaren inte ska betala någon annan skatt eller avgift än kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster, begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund,
4. att arbetstagaren vid inkomsttaxeringen inte medges något annat avdrag än avdrag för 25 % av avgift enligt lagen om allmän pensionsavgift och grundavdrag, och
5. att arbetstagaren medges skattereduktion för allmän pensionsavgift enligt 65 kap. 10 § IL.

Av 5 § lagen (2003:821) om särskild skattereduktion vid 2005 års taxering framgår att tabellerna också ska grundas på att den skattskyldige har rätt till sådan skattereduktion. Särskild skattereduktion uppgår till 200 kronor.

Det tas fram en tabell för de olika kommunala skattesatserna dock bara i helt krontal. Det finns därför nio olika tabeller från tabell 29 till 37.

**Kolumn 1**

Tabellerna är indelade i två kolumner. Kolumn 1 gäller för löntagare som är födda 1938 eller senare och för sådana inkomster som allmän pensionsavgift ska betalas på, t.ex. löner och arvoden. Avgiften ingår i de angivna skattebeloppen.

**Kolumn 2**

Tabellens kolumn 2 gäller för dem som är födda 1937 eller tidigare. Kolumnen gäller också för dem som är födda 1938 eller senare för sådana inkomster som det inte ska betalas allmän pensionsavgift på. Kolumnen gäller därför för all pensionsinkomst – med undantag för delpension – oberoende av pensionärens ålder. Delpension enligt lagen om delpensionsförsäkring utgör enligt

- Särskilda tabeller**
- LIP pensionsgrundande inkomst av anställning och ska därför ingå i underlaget för allmän pensionsavgift.
- Förutom de allmänna tabellerna tar SKV fram följande skattetabletter:
- Skattetabletter för sjömän som är berättigade till sjöinkomst-avdrag och skattereduktion på sjöinkomster.
  - Skattetabletter för sjukpenning m.m.
  - Dagpenningtabell avseende ersättning från arbetslöshetskassa.

#### **6.5.1.1 Tillämplig tabell**

**Hemortskommun**

Arbetsgivaren ska göra skatteavdrag enligt den skattetablett som har beslutats för den fysiska personen (8 kap. 1 § 2 st. SBL). Avgörande är härvid vilken kommunal skattesats som gäller för inkomsttagaren, dvs. skattesatsen för hans hemortskommun. Med hemortskommun avses den kommun där inkomsttagaren var folkbokförd den 1 november året före inkomståret (65 kap 3 § IL och 2 kap. 1 § SBL). Eftersom skattetabletterna är upprättade efter kommunala skattesatser samt avgift till trossamfund och begravningsavgift i hela krontal måste avrundning göras vid fastställandet av vilken tabell som ska gälla för respektive person. Om det i skattesatsen ingår öretal på högst 50 sker avrundning nedåt. 32-kronorstabellen ska således användas vid en kommunal skattesats mellan 31,51 till 32,50.

#### **Uppvisande av A-skattsedel**

Det är förhållandena den 1 november året före inkomståret som avgör vilken tabell som ska användas. Vilken kolumn som ska tillämpas avgörs däremot av förhållandena den 1 januari inkomståret, dvs. frågan om allmän pensionsavgift ska betalas eller ej är beroende på inkomsttagarens ålder vid inkomstårets ingång.

Vilken skattetablett arbetsgivaren ska tillämpa framgår av arbetsgivarens A-skattsedel. Det finns därför en bestämmelse i 5 kap. 16 § SBL som säger att den som tar emot ersättning för arbete är skyldig att på begäran av utbetalaren visa upp sin A-skattsedel. Tidigare sände skattemyndigheten ut A-skattsedlar till samtliga i början av inkomståret. Denna service har upphört då de flesta större arbetsgivarna på annat sätt inhämtar uppgifterna om vilken skattetablett och kolumn som gäller för respektive anställd. Arbetsgivarna får via ADB uppgifterna från det centrala skatteregistret, s.k. CSR-utdrag. På detta sätt får arbetsgivare också kännedom om eventuella beslut om särskild beräkningsgrund enligt 8 kap. 11 § SBL. Det är för övriga fall, när arbetsgivare inte har fått information från SKV, som bestämmelsen om att den anställde ”på begäran” ska visa upp sin A-skattsedel har kommit till. Arbetstagaren kan enkelt beställa sin A-skattsedel via SKV:s servicetelefon eller via Skatteverkets webbplats på Internet

genom att använda beställningstjänsten.

### **F-skatt**

Bestämmelsen i 5 kap. 16 § om skyldighet att visa upp skattsedel gäller även för den som har F-skatt. Denne ska antingen visa upp sin F-skattsedel eller F-skattebevis. I stället för att visa upp handlingarna kan han lämna sådan uppgift om F-skatteinnehav som enligt 5 § i samma kapitel får godtas (se ovan 6.3.8). I regeln (16 §) sägs också att den som fått ett beslut från SKV om ändrad beräkning av skatteavdrag genast ska visa upp beslutet för sin arbetsgivare.

### **Tillämplig tabell i januari**

I 8 kap. 1 § 3 st. finns en regel som säger att under januari får skatteavdrag göras enligt föregående års tabell. Det är praktiska skäl bakom bestämmelsen, eftersom det ibland kan föreligga svårigheter att visa upp en ny skattsedel i början av året. Vidare sägs i paragrafen att om det finns särskilda skäl kan även under februari föregående års A-skattsedel tillämpas. Som exempel på när det kan föreligga särskilda skäl har i förarbetena till SBL uttalats att en sjöman på svenska fartyg i fjärtrafik i vissa fall kan ha svårigheter även under februari att uppvisa en A-skattsedel för det nya året (prop. 1996/97:100 s. 553).

### **Proportionering av skatteavdrag**

I SBL har inte införts de relativt detaljerade bestämmelser, som fanns i UBL, om hur skatteavdraget skulle proportioneras för det fall att en avlöning inte avsåg de i tabellerna förekommande avlöningsperioderna. Som ovan sagts finns det tabeller för månadslön och tvåveckorslön. I de fall arbetsgivaren kontinuerligt betalar lön två gånger i månaden bör avdrag inte göras enligt tabellen för tvåveckorslön, då det annars föreligger risk att skatteavdraget blir för högt. I sådana fall rekommenderas arbetsgivaren att proportionera genom att tillämpa månadstabellen. Om halvmånadslönen multipliceras med två och skatten avläses i månadstabellen blir hälften av detta belopp ett skatteavdrag som så nära som möjligt motsvarar den kommande slutliga skatten. För den som har veckolön används samma beräkningsmetod med den skillnaden att beräkningen görs med hjälp av tabellen för tvåveckorslön.

Om anställningen pågår kortare tid än en vecka ska skatteavdrag inte göras enligt tabell. I stället görs avdrag med 30 % enligt 8 kap. 8 § 4. SBL.

#### **6.5.1.2 Skatteavdrag då skattsedel inte visats upp, förhöjt skatteavdrag**

### **Sidoinkomster**

Om den anställda inte fullgör sin skyldighet att på begäran visa upp sin skattsedel ska arbetsgivaren göra ett s.k. förhöjt skatteavdrag (8 kap. 6 § SBL). Det gäller bara för den som är huvudarbetsgivare (se om detta begrepp nedan i avsnitt 6.5.1.3). På sidoinkomster görs

alltid skatteavdrag med 30 %, utan förhöjning, även om arbetsgivaren inte visat upp sin skattsedel. Detsamma gäller för ersättningar till en juridisk person där skatteavdraget är 30 %, även om betalningsmottagaren inte visat upp sin skattsedel eller på annat godtagbart sätt angivit innehav av F-skatt (5 kap. 5 § SBL).

Regeln om förhöjt skatteavdrag gäller inte om arbetsgivaren fått besked av SKV om vilket skatteavdrag som ska göras. De flesta större arbetsgivare hämtar information via ADB från Centrala Skatteregistret, CSR, om tillämplig skattetablell och eventuella beslut om särskild beräkningsgrund som gäller för respektive anställd.

**110 %**

Om förutsättningarna för att göra ett förhöjt skatteavdrag föreligger ska avdraget göras med 110 % av det skatteavdrag som ska göras enligt den skattetablell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt för den ort där arbetsgivaren har sitt kontor eller där ersättningen i annat fall betalas ut. Arbetsgivaren behöver således inte ta reda på om arbetstagaren tillhör något Trossamfund som får uppbördshjälp utan kan beräkna skatteavdraget enligt den tabell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt för orten. Skälet till detta är att på samma ort kan olika tabeller vara tillämpliga beroende på om arbetstagaren tillhör något trossamfund och i så fall vilket (prop. 2000/01:22 s. 94 och 113).

Observera att arbetsgivaren under vissa förutsättningar ska återbetala ett förhöjt skatteavdrag till arbetstagaren, se vidare avsnitt 6.5.5.

### **6.5.1.3 Begreppen huvudinkomst och sidoinkomst**

**Huvudarbetsgivare**

Skyldighet att göra skatteavdrag enligt tabell åvilar endast den som kan anses som huvudarbetsgivare. Övriga arbetsgivare gör avdrag med 30 %. Begreppet huvudarbetsgivare som tidigare var ett begrepp med viktiga rättsverkningar saknas i SBL. I 8 kap. 6 och 7 §§ talas om sidoinkomst respektive huvudinkomst. Med huvudinkomst avses den ersättning som utgör arbetstagarens huvudsakliga ersättning för arbete. Ersättning som inte utgör huvudsaklig ersättning för arbete betecknas följaktligen som sidoinkomst.

Om en person samtidigt har flera arbetsgivare ska lönen från den arbetsgivare som betalar den högsta lönen anses som huvudinkomsten, varav följer att lönen från övriga arbetsgivare räknas som sidoinkomster. Med huvudinkomst avses enbart ersättning för arbete. Ränta och utdelning räknas därför inte till huvudinkomst.

Definitionen på huvudinkomst medför också att om en person har såväl löneinkomst som inkomst från en aktiv näringsverksamhet ska arbetsgivaren göra skatteavdrag enligt tabell om löneinkomsten är större än inkomsten av näringsverksamheten och med 30 % i motsatt fall. Är däremot näringsverksamheten helt

passiv blir löneinkomsten alltid huvudinkomst eftersom det är enda inkomsten av arbete (jfr prop. 1996/97:100 s. 556). Om en arbetsgivare råkar missuppfatta sin roll och betraktar en ersättning som sidoinkomst i stället för huvudinkomst medför detta i normalfallet inte alltför stora avvikelser mellan den preliminära och den slutliga skatten. Den omständigheten att skatteavdraget gjorts med 30 % i stället för enligt tabell bör i regel inte innebära att SKV fattar något beslut om ansvar för skatt pga. att skatteavdraget blivit för lågt beräknat. Motsatsvis gäller att om den som inte är huvudarbetsgivare gör skatteavdrag enligt tabell i stället för med 30 % och avdraget av det skälet blir för lågt så fattar SKV inte heller i denna situation något beslut om ansvar för skatt.

### **6.5.2 Skatteavdrag enligt en bestämd procentsats**

Som nämnts ovan ska de allmänna skattetabellerna tillämpas på ersättning för arbete som hänför sig till en bestämd tidsperiod och betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen. När ersättning för arbete betalas ut i andra fall, dvs. när skattetabellen inte kan tillämpas och inte heller tabellen för engångsbelopp ska användas görs avdraget med 30 %. Belopp som då uppkommer ska avrundas nedåt till närmaste helt krontal (23 kap. 1 §). I 8 kap. 8–10 §§ SBL finns angivet sju olika fall när skatteavdrag ska göras med 30 %.

#### **1. Juridisk person**

Från ersättning för arbete som betalas till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 %. Detta gäller naturligtvis som alltid under förutsättning att betalningsmottagaren inte har F-skatt vid avtalstidpunkten eller vid betalningstidpunkten. Eftersom juridiska personer vanligen har F-skatt blir inte bestämmelsen så ofta tillämplig. Skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till juridisk person infördes i samband med F-skattereformen 1993. Före dess kunde en juridisk person inte ha A-skatt och därför förekom heller aldrig skatteavdrag i dessa fall.

#### **2. Sidoinkomst**

När ersättning för arbete betalas ut till en fysisk person och ersättningen utgör en sidoinkomst för mottagaren ska skatteavdrag göras med 30 %. En förutsättning är att mottagaren inte har F-skattsedel. Se ovan i avsnitt 6.5.1.3 om begreppet sidoinkomst.

#### **3. Engångsbelopp**

Om ersättningen inte avser en bestämd tidsperiod eller inte betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen görs skatteavdraget med 30 %. En förutsättning är att mottagaren inte har F-skattsedel. Observera att om sådant engångsbelopp betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag i

stället göras enligt den särskilda skattetabellen för engångsbelopp. Se vidare om engångsbelopp nedan i avsnitt 6.5.3.1.

#### 4. Korttidsanställning

På ersättning för arbete som pågår kortare tid än en vecka görs skatteavdrag med 30 % såvida mottagaren inte har F-skattsedel.

#### 5. Förenklad skattedeklaration

Skatteavdrag från ersättning för arbete som redovisas i en förenklad SKD ska göras med 30 %. En fysisk person eller ett dödsbo som betalar ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får enligt 10 kap. 13 a § redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad SKD om ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. I SKD:n behöver utbetalaren endast redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter för sig och mottagaren, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas, ersättningens storlek samt storleken på skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Den förenklade skattedeklarationen utgör även kontrolluppgift och läggs till grund för förtryckta uppgifter på uppdragstagarens inkomstdeklaration. Eftersom syftet med förenklad SKD är att underlätta redovisningsskyldigheten för privatpersoner som är arbetsgivare finns regeln om att skatteavdrag alltid ska göras med 30 % trots att avdrag enligt tabell i många fall skulle ge ett mer korrekt resultat (prop. 2000/01:7 s. 25f.).

#### 6. Vissa ersättningar till mottagare med F-skattsedel

I 5 kap. 2 § SBL finns en uppräknning av olika slag av ersättningar som ska likställas med ersättning för arbete och från vilka skatteavdrag ska göras. Det gäller bl.a. pension, sjukpenning A-kasseersättning m.m. Från dessa ersättningar ska skatteavdrag göras även om mottagaren har F-skattsedel. (Det finns ett undantag från denna huvudregel som avser det fallet att betalningsmottagaren har en debiterad preliminär skatt och utbetalningen avser sjukpenning pga. näringsverksamhet, se i avsnitt 6.2.4.1.) Skatteavdrag ska likaså göras från ersättning från semesterkassa även om mottagaren har F-skattsedel. Avdraget ska i dessa fall göras med 30 % av ersättningen (8 kap. 9 § SBL). Observera att skatteavdraget alltid ska göras med 30 % i de fall avdrag ska göras från ersättning till den som har F-skatt.

#### 7. Ränta

För den som är skyldig att göra skatteavdrag från ränta och utdelning ska avdraget göras med 30 % oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt. Detta framgår av 8 kap. 10 § SBL. Om skatteavdrag görs från ränta eller utdelning på utländska värdepapper ska den som är skyldig att verkställa avdraget ta hänsyn



till om det också gjorts skatteavdrag i utlandet på räntan eller utdelningen. Skatteavdraget i Sverige ska göras så att det tillsammans med det i utlandet gjorda avdraget uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen.

### Skattetabell för engångsbelopp

#### 6.5.3 Skatteavdrag från engångsbelopp

Som framgår ovan (6.5.2) ska skatteavdrag göras med 30 % från ersättning som inte avser en bestämd tidsperiod eller inte betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen (engångsbelopp). Av 8 kap. 8 § 2 st. SBL framgår att om engångsbelopp betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag göras enligt särskilda grunder. Med särskilda grunder avses en särskild skattetabell för engångsbelopp som fastställs av SKV enligt 20 § SBF. Denna tabell väcker ofta många frågor pga. de höga procentsatserna i vissa inkomstskikt. Syftet med tabellen för engångsbelopp är att skatteavdraget i möjligaste mån ska motsvara den beräknade slutliga skatten som belöper på de engångsbelopp som läggs till de övriga inkomsterna under året. Tabellen anger därför den ungefärliga marginalskatten i olika inkomstskikt och är baserad på den genomsnittliga skattesatsen i riket som motsvarar tabell 33. Det förhållandet att marginalskattesatsen sjunker i vissa skikt beror på konstruktionen av grundavdraget och den allmänna pensionsavgiften. För 2004 (RSFS 2003:35) gäller följande tabell för engångsbelopp:

Årslön i kr, lägst	högst	Skatteavdrag i % av engångsbeloppet
0	16 699	0 %
16 700	20 400	22 %
20 401	25 200	31 %
25 201	58 800	34 %
58 801	111 600	28 %
111 601	280 80 0	38 %
280 801	309 600	34 %
309 601	460 800	53 %
460 801	-	58 %

#### Exempel

Antag att arbetsgivaren i februari ska betala ut retroaktiv lön

från förra året med 12 000 kr till en anställd med ordinarie månadslön 15 000 kr. Den anställdes sammanlagda årslön utbetalningsåret kan beräknas till 192 000 kr ( $12 \times 15\,000 + 12\,000$ ). Från månadslönen 15 000 kr görs skatteavdrag enligt den vanliga månadstabellen. Från den retroaktiva lönen görs avdrag enligt engångstabellen, i detta fall med 38 %.

Det finns även särskilda tabeller för engångsbelopp för sjömän i närfart respektive fjärrfart.

Det är således den arbetsgivare som betalar ut mottagarens huvudinkomst under året som ska tillämpa engångsbeloppstabellen. Om arbetsgivaren i exemplet ovan betalat ut den retroaktiva lönen eller annat engångsbelopp till någon som har slutat sin anställning före utbetalningsårets ingång görs skatteavdrag i stället med 30 %. Om engångsbelopp betalas ut till någon som samma år slutat sin anställning ska tabellen för engångsbelopp användas. För att kunna läsa av tabellen måste arbetsgivaren göra en uppskattning av den anställdes årslön. Vid denna uppskattning bör arbetsgivare utgå från den månadslön han själv betalat ut under den tid anställningen pågått under året och multiplicera månadslönen med 12 samt lägga till engångsbeloppet. Om arbetstagaren gör troligt att hans årslön på grund av sjukdom, arbetslöshet eller andra särskilda omständigheter blir lägre än enligt denna beräkning, får arbetsgivaren i stället bestämma årslönen till det belopp som arbetstagaren beräknar som sin totala bruttoinkomst under året hos samtliga arbetsgivare.

### 6.5.3.1 Vad avses med engångsbelopp

#### **Retroaktiv lön**

I RSV:s rekommendationer om skatteavdrag från engångsbelopp, RSV S 1998:8, anges vilka slag av ersättningar som bör räknas som engångsbelopp t.ex. retroaktiv lön, tantiem och semesterersättning. Hit bör också räknas med vissa undantag ackordsersättning, provision, arvode och skattepliktig del av avgångsvederlag oavsett om utbetalningen görs i direkt samband med annan löneutbetalning eller inte.

#### **Ackordsersättning provision m.m. som utbetalas regelbundet**

Till engångsbelopp bör emellertid – enligt rekommendationerna – inte räknas sådana ackordsersättningar, både i form av ackordsförskott och ackordsöverskott, provisioner, arvoden och avgångsvederlag som betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen, t.ex. varje månad eller två gånger i månaden. I sådana fall bör inte engångstabellen användas utan skatteavdrag bör i stället göras enligt den vanliga skattetabellen.

#### **Övertidsersättning**

Skatteavdrag från små lönetillägg bör inte göras enligt tabellen för engångsbelopp. Den bör tillämpas bara när det är fråga om ett engångsbelopp som vid jämförelse med den vanliga lönen är relativt stort. Små lönetillägg liksom övertidsersättning bör läggas

samman med den ordinarie lönen för perioden, varefter skatteavdrag görs enligt den vanliga skattetabellen. Tabellen för engångsbelopp får dock tillämpas på mera betydande lönetillägg och i undantagsfall även på övertidsersättning, om övertidsarbete utförs i en viss utsträckning under flertalet avlöningsperioder men ersättningen betalas ut oregelbundet efter räkning, ibland för tre veckor, ibland för en månad, ibland kanske för två–tre månader.

#### 6.5.4 Skatteavdrag från semesterlön m.m.

##### Semesterlön

Utbetalning av semesterlön och semesterersättning medför i vissa fall frågor om hur skatteavdraget ska beräknas. Frågorna behandlas i Riksskatteverkets anvisningar om skatteavdrag på semesterlön m.m. (RSV Du 1979:9).

När semesterlön betalas ut för ordinarie avlöningsperiod, görs skatteavdrag enligt motsvarande period i skattetabellen. När semesterlön, som inte avser ordinarie avlöningsperiod, betalas ut, t.ex. semesterlön som betalas ut före semesterledigheten, görs skatteavdrag enligt den avdelning i skattetabellen som närmast motsvarar det antal betalda semesterdagar som utbetalningen avser.

Nedanstående uppställning visar i tabellform hur reglerna bör tillämpas.

<i>Antal semesterdagar</i>	<i>Avdelning i skattetabellen</i>
1–11	Tvåveckorslön
12–25	Månadslön
26–36	Månadslön för 25 dagar Tvåveckorslön för 1–11 dagar
37–50	Månadslön för 25 dagar Månadslön för 12–25 dagar
51–	Månadslön för varje period om 25 dagar Månadslön för överskjutande dagar

##### Semestertillägg

Skatteavdrag på semestertillägg och motsvarande tillägg görs när tillägget betalas ut.

Om tillägget avser 1–20 semesterdagar läggs beloppet till den ordinarie lönen för avlöningsperioden. Skatteavdrag beräknas på det sammanlagda beloppet enligt skattetabellen.

Om tillägget avser 21 eller flera semesterdagar görs skatteavdrag från tillägget enligt skattetabellen för engångsbelopp. Antalet semesterdagar beräknas för varje avlöningsperiod för sig.

Skatteavdrag på särskild semesterlön till s.k. okontrollerade arbetstagare, vissa hemarbetare m.fl., görs enligt skattetabell för engångsbelopp om arbetstagaren får tidsbestämd lön, t.ex. för

månad, två veckor eller vecka. I andra fall görs skatteavdrag med 30 % av engångsbeloppet.

Alternativt kan skatteavdrag göras enligt den avdelning i skattetabellen som närmast motsvarar ett antal uppskattade semesterdagar. Antalet semesterdagar kan uppskattas genom att den särskilda semesterlönen divideras med den vid semester-tillfället utgående daglönen enligt formel:

$$\frac{\text{särskild semesterlön}}{\text{timersättning} \times 8}$$

Skatteavdrag på semesterersättning görs enligt skattetabell för engångsbelopp. Detta gäller oavsett om semesterersättningen betalas ut samtidigt med lön eller inte.

### **6.5.5 Återbetalning av skatteavdrag**

Om arbetsgivaren gjort ett större skatteavdrag än det han varit skyldig att göra, ska han under vissa förutsättningar återbetala beloppet till den för vars räkning skatteavdraget gjorts. Bestäm-melsen om detta finns i 5 kap. 14 § SBL där det också sägs att den som erhåller återbetalningen ska lämna kvitto på beloppet. En förutsättning för att det för höga avdraget ska kunna återbetalas till arbetstagaren är att arbetsgivaren ännu inte har betalat in beloppet till SKV.

Situationer där återbetalning av skatteavdrag kan bli aktuella är när arbetsgivaren gjort avdrag enligt skattetabellen trots att arbetstagaren fått ett beslut om ändrad beräkning som arbets-givaren inte hunnit följa eller av misstag inte beaktat. Ett annat tänkbart fall är när en anställd inte har visat upp sin A-skattsedel för arbetsgivaren och denne därför enligt 8 kap. 6 § måste göra ett förhöjt skatteavdrag (jfr avsnitt 6.5.1.2). Om den anställda därefter visar upp sin skattsedel eller arbetsgivaren från SKV fått besked om vilken tabell som gäller för den anställda ska arbetsgivaren återbetala det för höga skatteavdraget till arbetstagaren.

I avsnitt 6.8.1.7 finns en redogörelse för frågeställningarna kring reglerna om hur gjorda skatteavdrag ska hanteras när arbetsgivaren riktar ett krav till arbetstagaren om återbetalning av för mycket utbetald lön.

### **6.5.6 Ändring av skatteavdrag**

Enligt portalstadgandet i 4 kap. 1 § SBL ska preliminär skatt betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år. För att detta syfte ska kunna uppnås finns i 8 kap. 11 och 29 §§ SBL bestämmelser om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning av skatteavdrag.

Bestämmelserna om särskild beräkningsgrund innebär att SKV fattar beslut innan det första skatteavdraget för inkomståret ska göras. Om ett beslut om ändring krävs under beskattningsåret fattas beslut i stället enligt reglerna för ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 §.

#### **6.5.6.1 Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag**

##### **Bolåneräntor**

Beslut om särskild beräkningsgrund är mycket vanliga för villa- och bostadsrättsägare med höga ränteutgifter och som därför är berättigade till skattereduktion pga. underskott av kapital. För den som har sådana förhållanden sänder SKV inför varje år ut en blankett för ansökan om särskild beräkningsgrund för det kommande året. Blanketten är utformad som en inkomstdeklaration och är ifylld med belopp för lön, avdrag och ränteuppgifter m.m. enligt den senaste taxeringen. Om uppgifterna stämmer även för det kommande året behöver den skattskyldige inte skicka in någon handling, utan SKV beslutar om särskild beräkningsgrund i enlighet med uppgifterna.

Regeln om särskild beräkningsgrund i 8 kap. 11 § SBL säger att SKV kan besluta om ändring av det skatteavdrag som görs enligt tabell, dvs. från ersättning som utgör den skattskyldiges huvudinkomst. Om det finns särskilda skäl kan ändring också göras av skatteavdraget från andra ersättningar, t.ex. sidoinkomster eller kapitalinkomster. När det gäller kapitalinkomster kan ett beslut om ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag överhuvudtaget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper.

##### **Förhöjt skatteavdrag**

Ett beslut om särskild beräkningsgrund kan innebära såväl en sänkning som en höjning i förhållande till det avdrag som skulle gjorts enligt tabell. En förutsättning för ett beslut är att det kan antas att det blir en bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den beräknade slutliga skatten. Underlag för beslutet kan vara en preliminär självdeklaration som den skattskyldige lämnat eller andra hos SKV tillgängliga uppgifter. Vid beräkningen av den preliminära skatten ska hänsyn tas till vad som ingår i slutlig skatt enligt vad som sägs i 11 kap. 10 och 12 §§ SBL. Där framgår att i den slutliga skatten ingår bl.a. statlig och kommunal inkomstskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt, moms som redovisas i självdeklarationen, egenavgifter enligt SAL samt allmän pensionsavgift. Hänsyn ska också tas till skattereduktion för underskott av kapital och för skattereduktion som medges sjömän. Således ska SKV vid beräkningen för den särskilda beräkningsgrunden ta hänsyn till om den skattskyldige ska betala fastighets- och/eller förmögenhetsskatt. Hänsyn ska också tas till sådana inkomster för vilka skatteavdrag inte kan göras. Exempel på det

##### **Hur preliminärskatten beräknas**

sistnämnda kan vara en person som från en annan arbetsgivare enbart får ersättning i form av skattepliktiga förmåner. Även värdet av skattepliktiga förmåner ska ingå i underlaget för skatteavdrag vilket framgår av 8 kap. 14 § SBL.

### **Beslutets utformning**

Beslutet om särskild beräkningsgrund kan vara utformat på flera olika sätt och exempelvis innebära:

- att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten minskad med visst belopp,
- att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten ökad med visst belopp,
- att skatteavdraget ska göras med särskilt angiven procentsats av inkomsten.

Som nämnts ovan är beslut om särskild beräkningsgrund vanliga för personer som har stora ränteutgifter med anledning av bostadslån. Ett sådant beslut kan exempelvis utformas på följande vis: "A-skatt ska beräknas på summa kontant lön och ev. förmån minskad med 2 300 kr per månad". I de fall arbetsgivaren betalar ut halvmånads- eller tvåveckorslön ska minskningsbeloppet justeras med hänsyn till detta innan skatteavdraget avläses i tabellen.

### **Procentbeslut**

Beslut om särskild beräkningsgrund utformade som procentbeslut används när det är mindre lämpligt med beloppsbeslut, t.ex. om det är fråga om en person med inkomster som varierar mycket mellan utbetalningstillfällena. Som exempel kan nämnas sådana försäljare vilkas inkomster till stor del utgörs av provisioner.

SKV kan inte besluta om särskild beräkningsgrund efter första löneutbetalningen under året. En ansökan om särskild beräkningsgrund måste i sådant fall kompletteras och behandlas som en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag.

#### **6.5.6.2 Ändrad beräkning av skatteavdrag, "jämkning"**

SKV kan enligt 8 kap. 29 § SBL besluta om ändrad beräkning av skatteavdraget för att uppnå att detta stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten.

Ordet "jämkning" som var det begrepp som användes i UBL, har i SBL ersatts av begreppet "ändrad beräkning", då det ansågs ålderdomligt och dessutom ofta missuppfattades att betyda enbart sänkning.

Skillnaden mellan de två instituten särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning kan förklaras enligt följande:

Ett beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag fattas av myndigheten innan det första skatteavdraget för inkomståret ska

göras.

**Ändring på SKV:s  
initiativ**

Ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär i praktiken en form av omprövning av ett tidigare fattat beslut om hur skatteavdraget ska beräknas. Det tidigare beslutet kan vara den skatttabell som ska tillämpas för personen (8 kap. 1 §) eller ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 11 §.

Beslut om ändrad beräkning fattas vanligen på ansökan från den skattskyldige. SKV kan också på eget initiativ ta upp frågan om ändrad beräkning. Att den skattskyldige i sådana fall ska ges möjlighet att yttra sig om det inte uppenbarligen är obehövligt stadgas i 14 kap. 1 §. Om SKV således har sådan kännedom om personens inkomstförhållanden som innebär att skatteavdrag enligt tabell blir för lågt kan myndigheten besluta om ett förhöjt avdrag.

**Betydande belopp**

Det finns inga beloppsgränser angivna för när ändrad beräkning kan göras. I paragrafen sägs att ändring kan beslutas om den avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl. Vad som avses med betydande belopp ska avgöras från fall till fall. Som riktlinje för bedömningen bör vara att skillnaden mellan preliminär skatt enligt tabellavdrag och den beräknade slutliga skatten bör vara åtminstone 0,2 prisbasbelopp, dvs. ca 8 000 kr. Andra särskilda skäl att ändra beräkningen trots att det inte är fråga om betydande belopp kan vara att den skattskyldige emigrerat eller i samband med avvecklingen av ett dödsbo, där inkomsterna kan beräknas exakt (prop. 1996/97:100 s. 549).

**Ränteinkomster**

För en skattskyldig som inte debiterats någon preliminär skatt ska en ändrad beräkning i första hand avse ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst (se om detta begrepp ovan vid 6.5.1.3). Om emellertid ersättningen från huvudarbetsgivaren inte är tillräcklig för den ändrade beräkningen, dvs. om skatteavdraget från huvudarbetsgivaren skulle uppgå till mer än 100 %, så kan ändringen också avse sidoinkomster. Bestämmelser om detta finns i 24 § SBF. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag kan också avse ränta och utdelning vilket framgår genom en hänvisning i 8 kap. 29 § SBL till 8 kap. 13 §. När det gäller kapitalinkomster kan ett beslut om ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag över huvud taget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper.

Turordningen för vilka inkomster som kan omfattas av ändrad beräkning kan således sammanfattas enligt följande.

Ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag ska avse:

- inkomsten från huvudarbetsgivaren

- sidoinkomster
- kapitalinkomster.

Vid den ändrade beräkningen ska hänsyn också tas bl.a. till belopp som kan komma att tillgodoräknas den skattskyldige utöver A-skatt (29 § 2 st.). Det kan exempelvis vara debiterad F-skatt som naturligtvis måste beaktas för att uppfylla målet om bättre överensstämmelse mellan preliminär skatt och beräknad slutlig skatt.

Ett beslut om ändrad beräkning ska självfallet tillställas den skattskyldige. Beslutet kan utformas på samma sätt som vid beslut om särskild beräkningsgrund, t.ex. att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten minskad med visst belopp etc. (jfr ovan vid avsnitt 6.5.6.1).

Om SKV efter ansökan från konkursbo eller kronofogdemyndighet (jfr. avsnitt 6.5.6.4) beslutat om minskat skatteavdrag ska, enligt 22 § SBF, arbetstagaren och arbetsgivaren underrättas om beslutet. Om SKV beslutat att skatteavdrag ska göras med högre belopp än som tidigare bestämts eller om den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag i stället för F-skatt, ska också arbetsgivaren underrättas om beslutet, om det behövs (23 § SBF).

### **6.5.6.3 Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning avseende juridisk person**

I 8 kap. 12 § SBL sägs att när SKV beslutar om skatteavdrag enligt särskild beräkningsgrund i fråga om ersättning till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare. Vidare sägs att sådant beslut inte får fattas beträffande ersättning till handelsbolag om det inte finns särskilda skäl. Motsvarande regler finns när det gäller ändrad beräkning av skatteavdrag genom en hänvisning i 29 § till 12 §. Samma bestämmelser finns också beträffande förtida återbetalning av preliminär skatt i 18 kap. 3 §.

De angivna bestämmelserna har tillkommit för att inte reglerna om skatteavdrag från ersättning för arbete till juridisk person, som inte har F-skatt, ska bli helt verkningslösa.

#### *Exempel*

Antag att ett företag anlitar ett konsultbolag som inte har F-skatt. Konsultbolaget har vissa smärre kontorskostnader samt sådana lönekostnader att bolaget inte redovisar någon skattepliktig vinst. Bolaget har inga anställda utöver delägarna. Undantagsregeln i 12 § respektive 29 § innebär att SKV enbart får ta hänsyn till kontorskostnaderna vid beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av



skatteavdrag, vilket får till följd att utbetalaren även fortsättningsvis kommer att vara skyldig att göra skatteavdrag från arbetsersättningarna till konsultbolaget.

### **Handelsbolag**

Ett handelsbolag påförs ingen inkomstskatt varför ett handelsbolag oftast skulle få skatteavdraget ändrat till noll kr om inte undantagsreglerna fanns. Som nämnts har SKV möjlighet att besluta om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning om det finns särskilda skäl. Sådana skäl kan t.ex. finnas om det skatteavdrag som skulle komma i fråga för ett handelsbolag uppenbarligen inte kan antas komma att behövas för att täcka bolagets kommande debiteringar på skattekontot. Detta torde normalt endast kunna inträffa under senare delen av inkomståret (jfr prop. 1996/97:100 s. 557 f.).

Observera möjligheten för handelsbolag att efter ansökan få överskjutande preliminär skatt överförd till delägars skattekonto för att på så vis täcka delägars preliminära skatt.

#### **6.5.6.4 Frivillig höjning av skatteavdraget**

I stället för att ansöka om beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag kan den skattskyldige själv begära att arbetsgivaren gör ett förhöjt skatteavdrag exempelvis genom att be arbetsgivaren att förutom tabellavdrag vid varje lönetillfälle också göra avdrag med ett visst belopp. Detta är den enda situation när en arbetsgivare får tillmötesgå en anställds begäran om ändrat skatteavdrag, dvs. när avdrag ska göras med högre belopp än vad som gäller enligt skattetabell eller enligt beslut från SKV (8 kap. 7 § SBL).

Det är endast den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga ersättning för arbete, dvs. huvudarbetsgivaren, som är skyldig att efterkomma betalningsmottagarens begäran om förhöjt skatteavdrag. En begäran om förhöjt skatteavdrag kan inte heller göras hos den som betalar ut ränta och utdelning. Se om begreppen huvudsaklig inkomst och huvudarbetsgivare i avsnitt 6.5.1.3.

Arbetsgivaren är skyldig att verkställa arbetstagarens begäran senast från och med det första utbetalningstillfälle som infaller sedan två veckor gått efter det att arbetsgivaren fått del av anmälan.

### **Konkurs eller utmätning**

I andra stycket i den angivna paragrafen sägs att arbetsgivaren inte får tillmötesgå arbetstagarens begäran om förhöjt skatteavdrag om SKV med stöd av 27 eller 28 §§ i samma kapitel har beslutat om minskning av skatteavdraget i samband med konkurs eller utmätning. Om en person har försatts i konkurs eller är föremål för utmätning i lön kan SKV på ansökan från konkursboet eller kronofogdemyndigheten besluta om minskat skatteavdrag. En konkursgäldenär är skattskyldig för de arbetsinkomster han uppbär

under konkursen och skatteavdrag ska göras enligt SBL:s regler. Om det kan antas att den sammanlagda preliminärskatten för gäldenären kommer att överstiga den beräknade slutliga skatten, kan SKV besluta om minskat skatteavdrag. Såväl arbetsgivaren som arbetstägaren ska underrättas om beslutet (22 § SBF). Det skulle då kunna vara av intresse för konkursgäldenären eller den som är föremål för utmätning att genom ett förhöjt skatteavdrag minska borgenärernas möjlighet till betalning eftersom den kontanta nettolönen minskar i motsvarande mån. I de fall konkursen avslutats eller utmätning verkställts skulle det finnas en åtminstone teoretisk möjlighet för gäldenären att återfå det överskjutande skattebeloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms.

#### 6.5.6.5 Skatteavdrag i euro

Det kan förekomma att arbetsgivare betalar ut lön i annan valuta t.ex. i euro. Detta kan medföra vissa problem vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och i samband med redovisningen i SKD och på kontrolluppgift. Genom lagändring (SFS 2000:55) har införts bestämmelser i SBL om skatteavdrag från ersättning i utländsk valuta. I 8 kap. 30 § stadgas att om ersättning för arbete betalats ut i utländsk valuta och uppgift om skatteavdragets belopp, enligt 5 kap. 12 § 2 st., lämnats i denna valuta, ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Eftersom de flesta arbetsgivare förbereder sina löneutbetalningar i god tid före utbetalningsdagen är det inte möjligt att avvakta utbetalningsdagens valutakurs för beräkning av skatteavdraget. Den arbetsgivare som för beräkning av skatteavdraget räknar om ersättningen med ledning av annan valutakurs än utbetalningsdagens kurs, ska därför lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp i den utländska valutan. På lönebeskedet kommer således avdragen skatt att till sitt belopp anges i den utländska valutan. Skatteavdraget ska härefter räknas om till svenska kronor enligt valutakursen på utbetalningsdagen. Detta belopp skall sedan tas upp i skattedeklarationen och betalas in till SKV samt tas upp i kontrolluppgiften.

I prop. 1999:2000:23 s. 191f illustreras reglerna med följande exempel.

”Antag att ett företag hanterar sina löner fem dagar före löneutbetalningstillfället och att de gör sina löneutbetalningar i euro. Valutakursen på lönehanteringsdagen är 8 kr per euro och på löneutbetalningsdagen 10 kr per euro.

Företaget skall betala ut lön med 1 250 euro. Detta belopp

### **Valutakurs utbetalningsdagen**

måste räknas om till svenska kronor enligt kursen på lönehanteringsdagen för att skatteavdraget skall kunna beräknas. På den till kronor omräknade ersättningen (1 250 euro x 8 = 10 000 kr) beräknas skatteavdraget till 3 000 kr.

Eftersom lönen utbetalas i euro och skatteavdraget beräknats på lön omräknad till kronor enligt en annan valutakurs än utbetalningsdagens kurs, skall uppgift om avdragen skatt anges i euro på lönebeskedet. Skatteavdraget på 3 000 kr motsvarar 375 euro (3 000 kr / 8). På lönebeskedet redovisas således lön 1 250 euro och avdragen skatt 375 euro.

Arbetsgivaren skall räkna om utbetald lön samt avdragen skatt enligt kursen på löneutbetalningsdagen för att sedan redovisa dessa till kronor omräknade belopp till SKV. I skattedeklarationen redovisas således utbetald ersättning 12 500 kr (1 250 euro x 10) och avdragen skatt 3 750 kr (375 euro x 10). Det senare beloppet skall även inbetalas till SKV.

I kontrolluppgiften tas upp utbetald lön 12 500 kr och avdragen skatt 3 750 kr.

Arbetsgivaravgifterna beräknas på underlaget 12 500 kr.”

## **6.6 Vissa tidsfrister**

I 5 kap. 13 § SBL finns en tidsfrist som anger när en arbetsgivare är skyldig att tillämpa vissa beslut om skatteavdrag. Arbetsgivare ska följa beslutet senast från och med det första utbetalningstillfället som infaller sedan två veckor har gått efter det att arbetsgivaren fick del av beslutet.

De beslut som avses i bestämmelsen är

- beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag enligt 8 kap.11 § SBL,
- beslut om minskat skatteavdrag vid konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 och 28 §§ SBL,
- beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 8 kap. 29 § SBL.

Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär vanligen ett lägre skatteavdrag än avdrag enligt skattetablell. Det ligger därför i den skattskyldiges eget intresse att meddela sin arbetsgivare beslutet. Eftersom ett ändringsbeslut även kan innebära en höjning av skatteavdraget finns i 5 kap. 16 § en bestämmelse som säger att den som har fått ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag genast ska visa upp beslutet för arbetsgivaren.

Samma tidsfrist på två veckor gäller även när en anställd till sin arbetsgivare anmäler att arbetsgivaren ska göra förhöjt skatteavdrag (8 kap. 7 § SBL). Tidsfristen gäller från det arbetsgivaren fick del av anmälan.

## 6.7 Lönespecifikation

Arbetsgivare som gör skatteavdrag fungerar i praktiken som statens uppbördsman. Det avdragna skattebeloppet är arbetstagarens pengar som arbetsgivaren innehållit för att betala till SKV som arbetstagarens preliminära skatt. Det är först genom att den avdragna skatten redovisas på den kontrolluppgift som avser arbetstagaren som myndigheten har möjlighet att tillgodoräkna arbetstagarens skattebeloppet. För arbetstagaren kan det därför under inkomståret råda en viss osäkerhet huruvida han kommer att gottskrivas avdraget. För att i viss mån skydda den anställda finns det i SBL en bestämmelse som säger att den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets storlek (5 kap. 12 §). Bestämmelsen innebär att arbetsgivare ska lämna någon form av lönespecifikation vid varje lönetillfälle. Om den anställda konstaterar, vanligen när han erhåller inkomstdeklarationen, att han inte blivit tillgodoräknad skatteavdraget, kan han genom att lämna en s.k. skattereklamation till SKV påkalla utredning (se om skattereklamationer i avsnitt 6.10.3). Lönespecifikationer utgör därvid ett starkt bevis för att skatteavdrag verkställts. Här bortses från fall där det råder intressegemenskap mellan arbetstagaren och arbetsgivaren.

### Undantag

Det finns vissa undantag från arbetsgivares skyldighet att vid varje utbetalningstillfälle lämna besked om skatteavdragets storlek (5 kap. 12 § 3 st.). SKV får meddela föreskrift om undantag från skyldigheten i de fall avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället. Undantaget avses främst gälla pensionsutbetalare som betalar ut belopp som oftast är detsamma varje månad under ett kalenderår. Det är då tillräckligt att utbetalaren vid första utbetalningstillfället under året lämnar uppgift om skatteavdraget. Uppgift behöver då inte lämnas följande månader så länge ingen förändring sker.

Bestämmelsen i 2 st. har kommenterats ovan vid avsnitt 6.5.6.5.

## 6.8 Underlag för skatteavdrag

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är enligt 5 kap. 1 § SBL skyldig att göra skatteavdrag. Bestämmelserna om vilket underlag som ska tillämpas vid beräkningen av skatteavdraget finns i 5 kap. 2 § och 8 kap. 14–24 § SBL.

Huvudregeln i 5 kap. 2 § anger att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Om arbetstagaren får andra förmåner ska skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde. Vad som här avses är sådana förmåner som utgått för tjänsten och som är skattepliktiga enligt 11 kap.1 § IL. Av naturliga skäl kan skatteavdrag beräknat på skattepliktiga förmåner verkställas endast om kontant lön också betalas ut vid sidan av förmånerna. Att pension, sjukpenning m.m. ska likställas med ersättning för arbete anges i 5 kap. 2 §.

### **6.8.1 Kontant lön – kontantprincipen**

Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle kontant ersättning för arbete utbetalas enligt den grundläggande bestämmelsen i 5 kap. 1 § SBL. Det innebär att skatteavdrag ska göras också när förskott på lön betalas ut (se vidare nästa avsnitt).

#### **Kontantprincipen**

Den angivna huvudregeln kan också sägas vara ett uttryck för kontantprincipen som anger till vilket beskattningsår en betalning ska hänföras. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Kontantprincipen är numera strikt och innebär att den skattskyldige och arbetsgivaren inte har någon möjlighet att välja, vid betalningar kring ett årsskifte, till vilket år inkomsten ska hänföras. Skatteavdraget ska som nämnts göras vid varje tillfälle som ersättning utbetalas och avdraget ska av arbetsgivaren redovisas i den skattedeklaration som lämnas månaden efter det utbetalningen gjordes.

#### **Undantag**

Det finns i lagtexten vissa särskilt angivna undantag från kontantprincipen. Undantagen avser:

#### **Kundtrohetsrabatter**

- intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande då intäkterna ska räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem (8 kap. 14 § 3 st. SBL, se vidare avsnitt 6.8.2.4),

#### **Ersättning från utländsk utgivare**

- ersättning eller förmån från utländsk utgivare i vissa fall då ersättningen eller förmånen också ska räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem (8 kap. 14 § 3 st. SBL, se vidare avsnitt 6.8.2.5) samt

#### **Fritt drivmedel**

- drivmedelsförmån som enligt 10 kap. 10 § IL ska hänföras till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del (se vidare avsnitt 6.8.2.6).

#### **6.8.1.1 Förskott på lön**

Förskott på lön ska behandlas som lön och inte som lån från arbetsgivaren. Skatteavdrag ska enligt 5 kap. 1 § SBL göras på

ersättning för arbete vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skatteavdrag ska enligt 2 § göras från all kontant ersättning för arbete. I 8 kap. 26 § finns bestämmelserna om hur skatteavdraget från förskott ska beräknas. I 1 st. sägs att skatteavdraget ska beräknas till så stor del av skatteavdraget på hela ersättningen som det utbetalda beloppet utgör av hela ersättningen. Ett exempel kan illustrera lagtexten:

X erhåller i början av månaden ett förskott på 5 000 kr av sin sammanlagda månadslön, 15 000 kr. Skatteavdraget på hela lönen utgör enligt viss tabell 5 033 kr. Eftersom förskottet uppgår till 1/3 av hela lönen ska skatteavdrag på förskottet göras med 1/3, dvs. 1 678 kr.

I andra stycket anges att om hela ersättningen inte är känd då förskottet betalas ut ska skatteavdraget beräknas som om förskottet utgör hela ersättningen för tidsperioden. När resterande belopp betalas ut ska skatteavdrag göras med återstående del av det sammanlagda avdraget för hela ersättningen (tredje stycket).

#### *Exempel*

En provisionssäljare erhåller ett förskott på 10 000 kr. Månadens sammanlagda provision är då inte känd. Skatteavdrag görs enligt viss tabell för inkomsten 10 000 kr med 3 042 kr. Vid månadens slut utbetalas ytterligare provisioner med 15 000 kr. Skatteavdrag ska då göras med det avdrag som avser en månadslön på 25 000 kr, vilket enligt samma tabell motsvarar 9 591 kr, minskat med det avdrag som gjorts från förskottet:  $9\,591 - 3\,042 = 6\,549$ . Avdraget från återstoden ska således enligt exemplet göras med 6 549 kr.

### **6.8.1.2 Lön eller lån**

#### **Förskott är inte lån**

I vissa fall uppstår svårigheter med att bedöma om en utbetalning utgör lön eller om det i stället är fråga om ett penninglån från arbetsgivaren. Som ovan sagts anses ett förskott på lön inte utgöra lån, utan skatteavdrag görs i samband med att förskottet utbetalas. Har en anställd lånat pengar från sin arbetsgivare ska lånet däremot inte anses som lön. Det måste dock redan vid utbetalningstillfället ha utgjort ett lån för vilket den anställde har en återbetalningsskyldighet. Det bör ankomma på parterna att visa att det är fråga om lån och inte lön. Detta görs enklast genom att det upprättas lånehandlingar där lånevillkoren framgår eller på annat sätt. Det finns civilrättsligt inga formkrav på ett låneavtal. Ett avtal kan således träffas muntligt med de konsekvenser av bevisproblem som alltid kan uppstå vid muntliga överenskommelser.

#### **Avtal om lån**

#### **Efterskönt lån**

Om arbetsgivaren senare efterskänker lånet får skatteplikt anses inträda när lånet efterges. Det efterskönta beloppet ska då ingå i

underlaget för skatteavdrag och avdrag ska göras den månad lånet efterskänks. Avdraget görs från den kontanta ersättning som då utbetalas i den mån den kontanta ersättningen ger utrymme för skatteavdrag.

### **6.8.1.3 Avräkningskonto**

När det inte föreligger ett normalt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och anställd kan det bli större svårigheter att skilja lån från lön. Av 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (ABL) framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. sin ägare. En överträdelse av detta låneförbud kan innebära straffsanktion (19 kap. 1 § ABL). Förskott på lön utgör inte lån och omfattas därför inte av låneförbudet. Det är inte ovanligt att huvudägaren i fåmansföretag bokför sina à-contouttag ur rörelsen på ett avräkningskonto. Sådana à-contouttag anses i allmänhet som förskott på lön eller som direkt löneutbetalning. Enligt kontantprincipen är då arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag när uttaget görs. En förutsättning för att uttagen ska anses som lön är att kontot slutreglerats senast vid räkenskapsårets utgång (jfr. prop. 1973:93 s. 133). Har ägarens uttag inte redovisats bör de i allmänhet betraktas som löneuttag om inte omständigheterna utvisar annat (jfr. SOU 1989:2 s. 170). Det bör i sådana fall vara den skattskyldige som har att visa att det varit fråga om ett lån redan vid uttagstillfället, dvs. att det då förelåg en återbetalningsskyldighet och återbetalningsavsikt.

RSV har i en promemoria 1994-04-20, dnr 3126-94/900, behandlat gränsdragningen mellan förbjudna lån och lön.

Uttag i form av att ett bolag betalar räkningar och andra kostnader för företagsledare och andra verksamma i företaget betraktas också som lön. Lön är hänförlig till det kalenderår då lönen uppburits. Detta gäller även i de fall ett företag tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår. Skatteavdrag beräknas också på sådana uttag som innebär att bolaget betalat diverse privata räkningar för företagsledaren. Skatteavdraget på dessa får dock göras i efterhand senare under samma avlöningsperiod, i samband med utbetalning av lön eller annan kontant ersättning, som skatteavdrag ska göras på.

### **6.8.1.4 Tantiem**

Tantiem betalas ofta ut av fåmansföretag till företagsledare. Med tantiem eller liknande ersättning avses i regel ersättning som erhålls på grund av utförd prestation och som baseras på föregående räkenskapsårs resultat. Reglerna om företags avdragsrätt för tantiem har förändrats från 2000 med anledning av

<b>Företagets avdragsrätt</b>	de ändrade skattereglerna för fåmansföretag. I RSV:s promemoria 2000-03-14 (dnr 2664-00/110) om vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopandet av de s.k. stoppreglerna har konsekvenserna av de nya bestämmelserna beskrivits. Av promemorian framgår att allmänna regler gäller för företags avdrag för tantiemavsättning (lönstillägg). Avdrag för tantiem får således ske vid taxeringen för det beskattningsår då avsättningen har gjorts i räkenskaperna. Detta förutsätter att avsättningen är förenlig med god redovisningssed. Tantiem ska tas upp till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för lyftning. Delägare tillkommande belopp är normalt tillgängligt för lyftning då fordran uppkommit och då denna är bestämd till sin storlek, dvs. i samband med gottskrivningen. Ett företag kan använda löneutbetalningar till delägare i syfte att nollställa bolagets resultat. I denna situation sker en avsättning för ett lönstillägg i företagets räkenskaper per bokslutsdatum. Storleken på detta lönstillägg bestäms dock först när företagets bokslut är klart. Ordinarie bolagsstämma ska enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen hållas inom sex månader från utgången av räkenskapsåret. Tantiem anses normalt vara tillgängligt för lyftning senast vid den tidpunkt då bolagsstämman beslutat om att fastställa resultat- och balansräkningen. (Jfr. RÅ 1969 Fi 1166, RÅ 1971 ref. 20 I-IV, RKR 1974 1:47 och 1:82.) Skatteavdrag ska göras när tantiem eller förskott på tantiem betalas ut eller på därmed jämförligt sätt gjorts tillgängligt för lyftning. Skatten beräknas enligt bestämmelserna om skatteavdrag från engångsbelopp (8 kap. 8 § SBL).
<b>Beskattningstid- punkt</b>	
<b>Skatteavdrag</b>	

#### 6.8.1.5 Skatteavdrag från lön till skolungdom

Skolungdom och studerande med tillfällig anställning under ferier och annan ledighet har ofta så låga inkomster att de inte blir beskattade. För att inte arbetsgivare som betalar ut lön till feriearbetande skolungdom ska bli skyldiga att göra skatteavdrag enligt tabell borde rätteligen arbetstagaren visa upp ett beslut från SKV om befrielse från eller ändrad beräkning av skatteavdrag.

<b>Intyg</b>	För att inte skattemyndigheterna ska överhoppas med ansökningar om ändrad beräkning inför varje sommarlov och för att underlätta för såväl skolungdom som arbetsgivare, finns möjlighet för arbetsgivaren att i vissa fall inte göra skatteavdrag. Detta gäller om arbetstagaren gör troligt eller om arbetsgivaren kan anta att arbetstagaren kommer att vara bosatt i Sverige under hela året och den sammanlagda inkomsten under året inte kommer att uppgå till mer än till ett visst belopp vilket för 2004 uppgår till 16 699 kr. I inkomsten ska räknas in sådan semesterersättning som kommer att utbetalas under året samt värdet av eventuella skattepliktiga förmåner, t.ex. fri kost. Blankett för intyget finns på ansökan om
--------------	--



ändrad beräkning (SKV 4301).

Observera att detta intyg inte fritar arbetsgivaren från skyldigheten att lämna kontrolluppgift på lönen. Arbetsgivaren är också skyldig att betala arbetsgivaravgifter även om han inte behöver göra skatteavdrag. Avgiftsskyldigheten inträder så snart ersättningen under ett och samma år uppgår till minst 1 000 kr. Det finns heller ingen nedre åldersgräns avseende arbetstagaren för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

#### **6.8.1.6 Drickspengar**

**På grund av  
arbetsavtal**

Även drickspengar som en anställd erhåller i arbetet är skattepliktiga. Under vissa förutsättningar som anges i 8 kap. 18 § SBL ska dricksen också ingå i underlaget för skatteavdrag. Det gäller för arbetstagare som på grund av arbetsavtal har rätt att ta emot drickspengar direkt från allmänheten. Vidare krävs att arbetsgivaren känner till eller kan uppskatta storleken på drickspengarna.

Det kan ifrågasättas i vilken utsträckning bestämmelsen numera kan anses vara tillämplig. Det tidigare systemet med att dricks särskilt angavs på restaurangnotan har upphört. Likaså har de tidigare reglerna avskaffats som innebar att taxiförare beskattades för drickspengar som var bestämda efter viss procentsats på inkört belopp. Det torde därför inte med fog kunna hävdas att den dricks dessa kategorier anställda kan erhålla utges på grund av arbetsavtal. Det är vanligt att restauranggäster eller taxikunder betalar med någon form av konto- eller bankkort och där anger ett visst belopp som dricks. I sådana fall kan visserligen hävdas att arbetsgivaren får kännedom om dricksens belopp, men om den inte utgår på grund av arbetsavtal faller den ändå utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Här torde utgivaren av dricksen anses som arbetsgivare. För den händelse dricksen skulle uppgå till minst 1 000 eller 10 000 kr till respektive mottagare blir utgivaren skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

**Utgivaren**

**Arbetsgivaren  
betalar dricksen**

Om den dricks kunder och gäster betalar samlas upp av arbetsgivaren som sedan i sin tur fördelar den efter eget bestämmande till olika anställda bör betalningen betraktas som om den kommit från arbetsgivaren, som då också ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på utbetalade drickspengar.

#### **6.8.1.7 Återkrav av lön**

Det förekommer relativt ofta att arbetsgivare av misstag betalar ut för mycket lön till anställda. Det kan vara stora arbetsgivare som fortsätter att betala ut lön någon månad efter att den anställda slutat sin anställning eller sjuklön betalas ut till någon som samtidigt erhåller sjukpenning från försäkringskassan. Det kan

finnas ett flertal olika orsaker till de felaktiga utbetalningarna. Det är även vanligt att försäkringskassor och arbetslöshetskassor betalar ut belopp som mottagaren inte har rätt till. När utbetalarna av de felaktiga ersättningarna kräver åter beloppen uppstår ofta frågor om hur de gjorda skatteavdragen ska hanteras.

Vanligen ska en återbetalning påverka taxeringen för det inkomstår som ersättningen erhöles. Det kan dock förekomma fall där en återbetalning ska påverka taxeringen för det beskattningsår som återbetalningen skett. Så har skett vid återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos annan arbetsgivare (t.ex. RÅ 1974 ref. 5). Det ansågs att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten. Samma resonemang fördes i ett icke överklagat förhandsbesked. Sökanden hade fått skadestånd för inkomstbortfall vilket medförde skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd som tidigare erhållits för samma tid. SRN fann med hänsyn till det nära samband som förelåg mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att återbetalat belopp var avdragsgillt återbetalningsåret. Se vidare i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. avsnitt 16.3.2.

#### **Ej skattepliktigt**

En felaktig utbetald ersättning som återkrävs kan inte hänföras till någon förvärvskälla och är därför inte skattepliktig (jfr RÅ 1927 not Fi 28). En sådan felaktigt utbetald ersättning är endast att anse som en fordran som utbetalaren har på mottagaren. Om utgivaren begär beloppet åter så sent att mottagaren hunnit bli beskattad för ersättningen kan denne begära omprövning av taxeringen för det inkomstår som ersättningen utbetalades.

#### **Återkrav av nettobelopp**

Om en arbetsgivare konstaterar den felaktiga utbetalningen redan samma år som den är gjord torde han av praktiska skäl kunna begränsa återkravet gentemot mottagaren till ersättningen efter skatteavdrag, nettobeloppet. Det avdragna skattebeloppet kan arbetsgivaren i sådant fall reglera vid nästkommande skattekundklaration. Om återkravet riktas mot den anställde så sent att bruttobeloppet ingår i summa lön på lämnad kontrolluppgift bör arbetsgivaren i stället återkräva bruttoersättningen från mottagaren. Arbetsgivaren bör lämna en rättelse av kontrolluppgiften där lönesumman reduceras med det återkrävda bruttobeloppet. Det belopp som redovisats som avdragen skatt ska inte ändras eftersom skatteavdraget faktiskt är gjort och den anställde ska krediteras preliminärskatten när den slutliga skatten bestäms.

#### **Återkrav av bruttobelopp**

#### **Återkravet efterskänks**

Om arbetsgivaren ett senare år beslutar efterskänka det återkrävda beloppet kan det innebära att skatteplikt uppstår för arbetstagaren

för det inkomstår som kravet efterskänktes.

Jfr avsnitt 8.2.4.5 angående hanteringen av arbetsgivaravgifter i samband med återkrav.

## 6.8.2 Förmåner

Reglerna om beskattning av förmåner i anställningen är omfattande och kan för många upplevas som komplicerade. Det finns såväl skattefria som skattepliktiga förmåner. Det kan uppstå svårbedömda gränsdragningsproblem om vad som är skattepliktigt respektive skattefritt. Det finns olika regler för hur förmåner ska värderas och det finns i vissa fall olika regler för hur samma förmån ska värderas vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och redovisning på kontrolluppgift i förhållande till inkomsttaxeringen. Det kan också innebära svårigheter att bedöma när en förmån uppstår. Det är på arbetsgivaren ansvaret i första hand vilar att förmåner blir beskattade och blir underlag för socialavgifter samt att förmånerna värderas korrekt vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och vid redovisningen på kontrolluppgift. Kontrolluppgiften är här av central betydelse. Den utgör underlaget för inkomsttaxeringen av landets löntagare.

8 kap. 14–17 §§ SBL reglerar vad som gäller beträffande skatteavdrag om arbetsgivaren vid sidan av kontant ersättning för arbete också ger ut skattepliktiga förmåner. Vid beräkning av skatteavdraget ska hänsyn tas till förmånernas sammanlagda värde. En förutsättning för skatteavdrag på förmåner är självfallet att det också samtidigt ges ut kontant ersättning från vilken avdrag kan göras.

### **Skatteavdraget större än den kontanta lönen**

En ofta förekommande fråga är hur en arbetsgivare ska göra om det en viss månad ges ut förmåner av så stort värde att den kontanta lönen inte är tillräckligt stor för att hela det skatteavdrag som föranleds av förmånerna ska kunna göras. Det kan vara en anställd som vid ett tillfälle utnyttjat personaloptioner eller erhållit värdepapper där preliminärskatten på förmånen kanske överstiger den kontanta bruttolönen. Arbetsgivaren ska i sådant fall göra ett skatteavdrag som är lika stort som hela den kontanta bruttolönen. ”Bristen”, dvs. det ytterligare skatteavdrag som skulle ha gjorts om det hade funnits utrymme i den kontanta lönen, får arbetsgivaren inte ”läka” genom att följande månad göra större skatteavdrag än vad som belöper på de ersättningar som hänför sig till följande månads utgivna ersättning. Den anställde kan naturligtvis begära att arbetsgivaren följande månader gör ett förhöjt skatteavdrag enligt 8 kap. 7 § eller begära beslut från SKV om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 §. Observera att myndigheten kan besluta

om ändrad beräkning på eget initiativ, således utan någon ansökan från arbetstagaren.

**Skattepliktiga förmåner**

Underlag för skatteavdrag är sådana förmåner som utgått pga. anställningen och som är skattepliktiga enligt bestämmelserna i IL. I 11 kap. 1 § IL anges att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap. I 8 kap. IL finns ett antal ersättningar angivna som är skattefria t.ex. lotterivinster, vissa bidrag och bistånd, vissa försäkringsersättningar, inkomster från försäljning av vilt växande bär, svamp och kottar m.fl. ersättningar. I 11 kap. IL finns uppräknat ett flertal olika förmåner som inte ska tas upp.

**Skattefria förmåner**

**6.8.2.1 Värdering av förmåner**

**Marknadsvärde**

Vid bestämmande av underlaget för skatteavdrag ska förmånerna, enligt 8 kap. 17 § SBL, med vissa undantag, beräknas enligt reglerna i IL. Huvudregeln finns i 61 kap. 2 § IL där det sägs att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i samma kapitel. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Vidare framgår av 61 kap. att bilförmån, kostförmån, vissa reseförmåner och ränteförmån värderas enligt schablon. De reseförmåner som avses gäller anställda inom rese- eller trafikbranschen för resor med inskränkande villkor. Av 3 a § framgår att även bostadsförmån i visst fall ska schablonvärderas. Det avser bostadsförmån (och kostförmån) som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll. Av 11 kap. 5 § IL framgår att förmån av logi ombord på fartyg inte ska tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst. I 61 kap. 15–17 §§ IL finns regler om hur ränteförmån ska värderas. Värdet av kost-, bil- och bostadsförmån kan justeras vid inkomsttaxeringen vilket framgår av 61 kap. 18–21 §§ IL.

**Schabloner**

Hur skattepliktiga förmåner ska värderas vid bestämmande av skatteavdrag kan sammanfattas enligt följande.

Kostförmån beräknas enligt schabloner som är angivna i 61 kap 3 och 3 a § IL.

Bilförmån schablonvärderas enligt 61 kap. 5–11 §§ IL.

Ränteförmån beräknas enligt schabloner som framgår av 61 kap. 15–17 §§ IL.

Bostadsförmån värderas schablonmässigt enligt 8 kap. 15 § SBL (gäller ej vissa sjömän).

Övriga skattepliktiga förmåner värderas till marknadsvärdet enligt

8 kap. 17 § SBL.

SKV kan besluta om skatteavdrag på justerat förmånsvärde enligt 8 kap. 16 § SBL.

### **Marknadsvärde**

Värderingen av förmåner ska göras med utgångspunkt i marknadsvärdet. Detta får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Det pris förmånshavaren skulle ha fått betala på orten om han själv hade anskaffat motsvarande vara eller tjänst kan i regel anses utgöra marknadsvärdet. RSV har i sina allmänna råd (RSV 2003:28) uttalat följande om vad som kan anses utgöra marknadsvärde.

”Marknadsvärdet bör anses motsvara det regelmässigt förekommande priset (inklusive mervärdesskatt) på varan eller tjänsten. En värdering till marknadsvärde får också anses innebära, att mottagarens individuella förhållanden, som exempelvis låg inkomst, inte kan beaktas vid värderingen. Inte heller påverkas marknadsvärdet av den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett påstående från mottagaren att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren.”

I många fall kan det föreligga svårigheter att fastställa ett marknadsvärde. Som en utgångspunkt vid värderingen kan då användas det pris, inklusive moms, arbetsgivaren betalat för varan eller tjänsten. Till detta pris bör läggas den eventuella rabatt som arbetsgivaren kan ha förhandlat sig fram till, exempelvis på grund av inköp av stora mängder etc.

### **Bostadsförmån**

Värdering av bostadsförmån, dvs. annan bostad än semesterbostad, ska vid beräkning av skatteavdrag göras efter vissa schabloner enligt särskilda värdetabeller som SKV tar fram årligen. Bestämmelser om detta finns i 8 kap. 15 § SBL. Att samma underlag också ska tillämpas vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter framgår av 9 kap. 2 § SBL. Eftersom värdet av bostadsförmån enligt huvudregeln i IL ska beräknas till marknadsvärdet (61 kap. 2 §) kan det alltså inträffa att värderingen i inkomsttaxeringen kan avvika från det värde som var underlag för skatteavdraget. På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa samma bostadsförmånsvärde som utgör underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (6 kap. 10 § 3 st. LSK).

### **Bostads- och kostförmån till anställd i samma hushåll**

I samband med att det infördes nya regler om förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § SBL infördes samtidigt särskilda regler för förmånsvärderingen av kost och bostad. Reglerna som finns i 61 kap. 3 a § IL ska tillämpas på värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person

och som ges ut i dennes hushåll. Värdet av fri bostad ska beräknas till 600 kr för hel kalendermånad. Om förmånen endast har utgått under en del av månaden ska värdet beräknas till 20 kr per dag. Värdet av fria måltider ska beräknas till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag ska inte tas upp.

I prop. 2000/01:7 sägs på s. 33 beträffande uttrycket ”dennes hushåll” att det inte nödvändigtvis måste vara i utgivarens permanenta bostad som förmånen erhålls. Även kostförmån som utgår under till exempel en resa, bör beräknas enligt dessa regler, så länge den utgår i utgivarens hushåll. I de fall förmånstagaren får en förmån som utges utanför utgivarens hushåll, det kan t.ex. vara fråga om en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna enligt denna paragraf däremot inte tillämpas.

### **Även i närings- verksamhet**

Observera att dessa värderingsregler kan tillämpas även i de fall förmånen utgör en utgift i utgivarens näringsverksamhet, t.ex. anställd i jordbruk som får förmånerna i arbetsgivarens hushåll.

### **Semesterbostad**

Värdering av semesterbostad ska göras till marknadsvärdet enligt huvudregeln i IL. Här ska således, som i de flesta andra fall, samma värderingsregel vara grund för såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter som inkomsttaxering. SKV skriver dock i sina allmänna råd (RSV 2003:28) att om hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet får i stället följande schabloner tillämpas.

#### *Fjällstuga (lägenhet)*

Jul, nyår och vårvinter (febr.–april)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka

#### *Sommarstuga (lägenhet)*

Sommar (mitten av juni–mitten av augusti)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka

Förmån av fri semesterbostad i utlandet värderas till 3 000 kr per vecka.

Det bör observeras att dessa schabloner endast får tillämpas under de angivna förutsättningarna. Om arbetsgivare tillhandahåller anställda sportstugor eller lägenheter på t.ex. vanliga vintersportorter på förmånliga villkor under skidsäsong torde det inte föreligga svårigheter att fastställa marknadspriset. Om den anställda betalar ett lägre pris för semesterbostaden än det på orten gällande marknadspriset åtnjuter han en skattepliktig förmån och skillnaden mellan det pris han betalar och marknadspriset ska utgöra underlag för skatteavdrag. Samma förmånsvärde ska ingå i

underlaget för arbetsgivaravgifter och anges på kontrolluppgiften.

### 6.8.2.2 Betalning för förmån

#### Betalning med nettolön

Om förmånshavaren betalar någon ersättning för förmånen ska förmånsvärdet sättas ned med vad han betalat (8 kap. 14 § 2 st. SBL). Detta gäller oavsett om förmånen värderats enligt schablon eller till marknadsvärdet. Det spelar ingen roll om betalningen har gjorts till arbetsgivaren eller om den gjorts till den som tillhandahållit förmånen. Betalningar som kan påverka värdet av fri bil kan t.ex. avse reparationskostnader som den anställde betalar till en reparationsverkstad. Observera att betalning alltid måste ha gjorts med beskattade medel, dvs. med den anställdes nettolön, för att kunna beaktas. En betalning som innebär att den anställdes bruttolön sänks får inte påverka förmånsvärdet.

#### Sänkt bruttolön

Det förekommer ofta att anställda som kompensation för att de erhåller en förmånsbil går med på en lägre lön. Mellanskillnaden mellan den lön den anställde hade innan han fick bilförmånen och den lön han sedan erhåller kan inte i något fall betraktas som en betalning som får reducera förmånsvärdet.

#### *Exempel*

1) En anställd som har en månadslön på 20 000 kr erbjuds en bilförmån som värderas till 3 000 kr per månad. Den anställde ska betala 2 000 kr/månad för förmånen. Betalningen görs genom att arbetsgivaren från nettolönen varje månad gör ett avdrag med 2 000 kr. Underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir då 21 000 kr (= kontant bruttolön 20 000 kr + bilförmån 1 000 kr).

2) Om den anställde i exempel 1 i stället erbjuds förmånsbilen mot en lönesänkning (s.k. bruttolöneavdrag) med 2 000 kr/ månad blir underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter också 21 000 kr (= kontant bruttolön 18 000 kr + bilförmån 3 000 kr).

#### Bruttolöneavdrag för lånedator

Det är synnerligen vanligt med s.k. bruttolöneavdrag i samband med lånedatorer. Enligt 11 kap. 7 § IL kan arbetsgivare tillhandahålla de anställda datorer utan att de anställda behöver betala skatt för förmånen. Förutsättningarna för skattefrihet är att förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen och att äganderätten till datorn inte övergår till den anställde. Många arbetsgivare kompenserar sig helt eller delvis för sina kostnader för datorerna genom att personalen får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. Genom en lagändring (SFS 2003:1194, prop. 2003/04:21), som trätt i kraft den 1 januari 2004, har det införts en begränsning av hur stort bruttolöne-

avdraget får vara med bibehållen skattefrihet. Av 11 kap. 7 § IL framgår att skattefriheten för lånedator bl.a. gäller under förutsättning att den anställde för att få förmånen inte byter ut denna mot kontant ersättning som överstiger 10 000 kr under beskattningsåret. Av ikraftträdandebestämmelserna framgår att de nya reglerna inte ska tillämpas i fråga om datorutrustning som tillhandahålls den anställde före utgången av juni månad 2004 enligt avtal mellan arbetsgivaren och den anställde som ingåtts före den 1 januari 2004.

Om och när äganderätten till datorn övergår till den anställde kan det bli aktuellt med förmånsbeskattning. Får den anställde köpa ut datorn till ett pris som understiger det marknadsvärde, som en motsvarande begagnad dator kan beräknas ha, ska mellanskillnaden beskattas och därför ingå i underlaget för skatteavdrag. Även om den anställde under lånetiden fått vidkännas bruttolöneavdrag som sammantaget uppgår till datorns hela värde, får avdragen inte påverka beräkningen av om det uppstått ett skattepliktigt förmånsvärde.

**Bruttolöneavdrag  
utgör inte betalning**

Ett bruttolöneavdrag utgör ingen betalning för en förmån. Det innebär endast att arbetsgivaren och den anställde ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån som kan vara skattepliktig eller skattefri. När bruttolöneavdrag tillämpas för att kompensera arbetsgivarens kostnader för en skattefri förmån, t.ex. lånedator, innebär det att det är den nya lägre lönen som utgör underlag för beräkning av den pensionsgrundande inkomsten samt underlag för sjukpenning, föräldrapenning och andra förmåner från socialförsäkringen.

**6.8.2.3 När ska skatteavdrag göras för förmån**

**När förmån  
åtnjuts**

I 10 kap. 8 § IL, som reglerar kontantprincipen, sägs att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. I prop. 1993/94:90 s. 82 sägs bl.a. följande om beskattningstidpunkten för förmåner: ”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen.” I normalfallet föreligger det inga svårigheter att fastställa när förmånen åtnjuts. Arbetsgivaren ska vid varje löneutbetalningstillfälle ta hänsyn till de skattepliktiga förmåner den anställde kan ha åtnjutit under samma period som den kontanta lönen avser. Man kan säga att kontantprincipen också gäller för förmånerna. Nedan redogörs för vissa undantag från denna kontantprincip.

**Kontantprincipen  
Bilförmån**

Som nämnts är det först om och när en förmån åtnjuts som den kan bli föremål för beskattning. Det är således inte tillräckligt att



en förmån tillhandahålls. Har den tillhandahållna förmånen inte åtnjutits ska den inte beskattas. Här kan naturligtvis uppstå många bevisproblem. Den som har möjlighet att använda en bil som arbetsgivaren tillhandahåller ska beskattas för bilförmån först om bilen använts för privata resor i mer än ringa omfattning. Ju mer lämplig en bil är för privat användning, ju starkare är presumtionen för att den också används privat. Enligt rättspraxis ställs det höga krav på den som har dispositionsmöjligheten att visa att förmånen inte åtnjutits.

### **Dispositionsrätten**

Som exempel på att dispositionsmöjligheten som sådan inte utlöser förmånsbeskattning (se dock nedan beträffande dispositionsrätten till fritidshus) kan beträffande bilförmåner nämnas RÅ 1992 not.191. Fråga var om arbetsgivaravgifter skulle betalas för att delägare i ett fåmansföretag haft möjlighet att använda bolagets lätta lastbilar för privata resor. RR uttalade följande i frågan om när en förmån uppstår. ”När det gäller en bil av det slag som är aktuellt i målet – en lätt lastbil som är utrustad för laständamål – kan enbart den omständigheten att ställningen som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktisk möjlighet att privat använda bilen inte utgöra grund för bedömningen att bilförmån utgått.”

Dispositionsrättens betydelse för frågan om beskattning av bilförmån har åter prövats av RR i två fall (RÅ 2001 ref. 22 I och II).

Domarna bekräftar till en början den praxis som säger att rätten att använda en av arbetsgivaren eller företaget tillhörig bil för privat bruk innebär en så stark presumtion att bilen har använts privat, att bevisbördan blir omkastad. Det ankommer i det läget – såvitt gäller den ordinarie taxeringen – på den skattskyldige att göra sannolikt att han inte har kört bilen privat i skattepliktig omfattning.

På vilket sätt kan den skattskyldige då göra sannolikt att privatkörning inte har förekommit mer än i ringa omfattning? RR nämner först att en noggrant förd körjournal ligger nära till hands som bevismedel. Självklart är ett underlag som visar hur bilen har använts överlägset i det sammanhanget, men i domarna anges också att det inte är det enda sättet som står till buds. Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den skattskyldige även på annat sätt kan göra sannolikt att han inte kört privat med bilen. Det måste således alltid göras en sammantagen bedömning av omständigheterna i det aktuella fallet.

### **Personbilar Lätt lastbil**

Den ena domen rör dispositionsrätten till två personbilar medan den andra domen handlar om en lätt lastbil. Utgången i målet rörande den lätta lastbilen anges främst ha bestämts av vilken typ av bil målet gällt, bilens skick och sättet för dess användning. En slutsats av domarna är att det är betydligt svårare att bryta presumtionen i fråga om en personbil än när det gäller en lätt

lastbil – och då särskilt en typisk arbetsbil. Av utredningen beträffande lastbilen framgår att den var en ren arbetsbil. Den uppges t.ex. ha varit försedd med fast inredning och utrustning som sammanlagt vägde ett ton. Detta är omständigheter som i och för sig även utgör grund för jämkning. Av domen ska man inte dra slutsatsen att alla lätta lastbilar är rena arbetsbilar som på den grunden ska undantas från förmånsbeskattning. Många lätta lastbilar lämpar sig mycket väl även för privat bruk.

#### **Delägare i fämansföretag**

I vissa fall kan dock redan dispositionsrätten utlösa beskattning. Detta gäller vissa förmåner som ges till delägare i fämansföretag. I RSV:s promemoria 2000-03-14 (dnr 2664-00/110) om vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopandet av de s.k. stoppreglerna sägs bland annat följande om när beskattningstidpunkten inträder för vissa förmåner som tillhandahålls delägare.

”Tillgång av mer speciell karaktär som inte har någon naturlig koppling till bolaget kan vara båtar, fritidshus o. dyl. Kännetecknande för sådan tillgång är att den oftast upplåtes på annan plats än bolagets lokaler. En delägare i företagsledande ställning har ofta inflytande eller bestämmanderätten över tillgångens användning, vilket innebär att det inte krävs något faktiskt utnyttjande av tillgången för att förmånsbeskattning ska inträda. Det bör inte krävas att delägaren nyttjar t.ex. segelbåten utan det räcker med att han har inflytande eller bestämmanderätten (dvs. dispositionsrätt) över tillgången för att beskattning av denna ska utlösas i inkomstslaget tjänst eller kapital. En delägare som har tillgång till en fritidsfastighet under hela året ska beskattas för denna dispositionsrätt och inte endast för det faktiska nyttjandet (jfr Kammarrättens i Jönköping dom den 25 november 1998, målnr. 1008-1996 och Kammarrättens i Stockholm dom den 30 november 1999, målnr. 1358-1999).”

I förarbetena till slopandet av stoppreglerna (prop. 1999/2000:15) anges bland annat följande (s. 60).

”När det gäller anskaffningar av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk anknytning.”

**Dispositionsrätten till fritidshus**

RR har i RÅ 2002 ref. 53 rörande förmån av fri semesterbostad funnit att i det fall den skattskyldige haft oinskränkt dispositionsrätt till bostaden, ska förmånsvärdet beräknas på grundval av dispositionsrätten och inte på grundval av det faktiska nyttjandet.

Genom domen har den viktiga principen slagits fast att dispositionsrätten i vissa fall kan ligga till grund för förmånsbeskattningen. Detta gäller självklart inte beträffande alla typer av förmåner. Beskattning förutsätter ju att den skattskyldige åtnjuter förmånen, eller fått del av den som det ofta heter i senare lagstiftning (för bilar gäller särskilda regler).

RR:s uttalande ”En bostadsförmån av det slag som föreligger i detta mål karakteriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset” kan jämföras med uttalandet i prop. 1993/94:90 s. 82 där det sägs att beskattning /av naturaförmån/ i vissa fall torde ske när mottagaren på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande. Se också diskussionen i SOU 1992:57 s. 273–275 där en personlig parkeringsplats vid arbetet nämns som en förmån som disponeras från den dag den anställde accepterat den erbjudna platsen. Idag står det klart att den anställde i ett sådant fall beskattas för förmån av fri parkering oavsett hur mycket han använder parkeringsplatsen.

**Parkeringsplats****Kost**

Ett annat exempel på att en förmån ska åtnjutas för att beskattning ska komma i fråga finns i RÅ 1992 ref. 108. Frågan i målet var om en person som tillhandahölls fri kost av sin arbetsgivare skulle beskattas, trots att personen, som var vegetarian, ostridigt hade avstått från att utnyttja förmånen. RR fann att det inte fanns grund för att beskatta förmånen. Personen hade inte åtnjuter förmån av fri kost.

**6.8.2.4 Särskilt om frequent flyer-rabatt och liknande rabattförmåner**

I 8 kap. 14 § 3 st. SBL finns bestämmelser som anger att någon annan än den som ger ut förmånen i vissa fall kan anses som arbetsgivare. Den första punkten avser intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som utges pga. kundtrohet eller liknande. Den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen ska anses som arbetsgivare. Regeln betyder att om en anställd på ett företag erhåller förmåner från ett annat företag, där han inte är anställd, ska den anställdes arbetsgivare göra skatteavdrag beräknat på förmånsvärdet. En förutsättning för detta är att förmånen grundas på de inköp av varor eller tjänster som den anställdes egen arbetsgivare har gjort hos det andra företaget. Regeln som infördes 1997 tar sikte främst på de

bonuspoäng som är vanliga i samband med flygresor och hotell-övernattningar. Vid flygresor kan resenären erhålla bonuspoäng, som ofta är personliga, och som innebär att resenären, när han erhållit tillräckligt många poäng, kan erhålla exempelvis en fri flygresa från det rabattgivande flygbolaget. Vid tjänsteresor är det resenärens arbetsgivare som betalat de biljettkostnader som ligger till grund för bonuspoängen. Det är också denna arbetsgivare, som har betalat kostnaderna vid tjänsteresa, som ska betraktas som arbetsgivare även för rabattförmånen trots att någon annan utger förmånen. Skatteavdraget på förmånsvärdet ska således verkställas av den ordinarie arbetsgivaren som också ska redovisa förmånen på kontrolluppgift.

**Den anställdes informationsskyldighet**

För att arbetsgivaren ska få kännedom om när och i vilken omfattning anställda åtnjuter förmåner av bonuspoäng eller andra liknande rabattförmåner är den anställda skyldig att informera sin arbetsgivare när förmånen utnyttjas. Enligt 15 kap. 4 och 5 §§ LSK ska den anställda skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Uppgiften ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dvs. med en månads förskjutning. Dock får uppgiften till arbetsgivaren inte lämnas senare än den 15 januari påföljande år.

Om en anställd, som åtnjuter sådan rabatt eller bonus som utgår pga. kundtrohet eller liknande, inte fullgör sin skyldighet enligt LSK att informera sin arbetsgivare om förmånen, kan han dömas för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader enligt 7 § 2 st. skattebrottslagen.

**6.8.2.5 Förmån eller ersättning från utlandet, personaloptioner m.m.**

**Informations-skyldighet**

Det finns i 8 kap. 14 § 3 st. SBL ytterligare exempel på att någon annan än utgivaren av en förmån eller ersättning ska betraktas som arbetsgivare och som också innebär ett avsteg från kontantprincipen. Regeln avser såväl skattepliktiga förmåner som kontant ersättning från en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person. Om förmånen eller ersättningen har sin grund i en anställning hos en svensk arbetsgivare är denne skyldig att räkna med förmånen/ersättningen i underlaget för skatteavdrag. Det förutsätts också att det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländska utgivaren och mottagaren. Undantaget från kontantprincipen innebär att skatteavdrag från sådana intäkter ska göras först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem. Enligt samma regler som gäller för rabattförmåner ska den som erhåller förmånen eller ersättningen skriftligen underrätta sin arbetsgivare senast månaden efter att han

fått förmånen eller ersättningen, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Syftet med regeln om att uppgiften ska lämnas senast den 15 januari är att arbetsgivaren ska ges möjlighet att få med ersättningen på den kontrolluppgift som ska lämnas senast den 31 januari. Det innebär att den som fått ersättningen blir beskattad för den för det inkomstår som han erhållit ersättningen (jfr. prop. 2001/02:25 s. 201).

### **Personaloption**

Den angivna regeln i SBL, som trädde i kraft den 1 juli 1998, har tillkommit främst med tanke på personaloptioner som anställda i svenska företag erhåller från utländska moderbolag (se prop. 1997/98:133). Regeln är dock tillämplig även i alla andra situationer när anställda i svenska företag får ersättning från närstående utländska företag och ersättningen utges p.g.a. anställningen i det svenska företaget. Det kan exempelvis avse säljare hos en svensk generalagent som erhåller förmån eller kontant ersättning från ett utländskt tillverkande företag på grund av uppnådda försäljningsresultat.

En personaloption är en rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller företagsgrupp. Rättigheten består i att den anställde erhåller en rätt att under vissa förutsättningar köpa aktier till ett i förväg bestämt pris. Rätten att köpa aktierna till det fastställda priset kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Vanligen förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid, om anställningen upphör.

### **Beskattningstidpunkt**

Beskattningstidpunkten för ifrågavarande personaloptioner regleras i 10 kap. 11 § 2 st. IL. Här sägs att om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, ska förmånen beskattas det år då rätten utnyttjas eller överläts. Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas. I 11 kap. 16 § IL finns regler om skattefrihet för sådan personaloptioner som tjänats in genom verksamhet utomlands.

Om den anställde betalat en ersättning för personaloptionen får denna kostnad dras av det år förmånen ska beskattas.

#### *Exempel*

En anställd köper personaloptioner för 100 kr/st. Optionen ger rätt att efter viss tid köpa aktier i ett bolag i koncernen för 150 kr/st. Om den anställde utnyttjar hela optionen och aktierna vid köptillfället noteras till 500 kr har den anställde erhållit en skattepliktig förmån som kan värderas till 250 kr per aktie (= 500–100–150).

Om den anställde i exemplet ovan förvärvat personaloptionerna från ett utländskt bolag i koncernen, ska han således senast månaden efter det han utnyttjade personaloptionerna skriftligen underrätta sin svenska arbetsgivare om förmånen. Den svenska arbetsgivaren ska räkna in värdet 250 kr per aktie i underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt redovisa värdet på kontrolluppgiften.

#### 6.8.2.6 Vissa reseförmåner och drivmedelsförmån

##### Rese- och trafikbranschen

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt de regler som gäller för anställda inom rese- eller trafikbranschen ska anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa. Här kan alltså beskattningen ske redan innan förmånen utnyttjas. Så snart den anställde erhåller det kort eller annat färdbevis som ger rätt till de rabatterade resorna anses förmånen ha uppkommit.

##### Drivmedelsförmån i samband med bilförmån

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel ska anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet kommit den skattskyldige till godo. Bestämmelsen infördes av praktiska skäl då det förelåg svårigheter att värdera drivmedelsförmån innan räkning från bensinbolag nått arbetsgivaren. Regeln gäller drivmedelsförmån såväl i samband med bilförmån som i övriga fall.

##### Värdering

Observera de speciella värderingsreglerna som endast gäller fritt eller delvis fritt drivmedel som ges ut i samband med bilförmån. Vid beräkning av skatteavdrag ska drivmedlet värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Denna bestämmelse infördes 1997, då bilförmånsreglerna ändrades på så vis att drivmedel inte längre skulle ingå i förmånsvärdet. Av miljöskäl bestämdes att drivmedel ska beskattas för sig för att därigenom skapa en marginalkostnad för dem som har bilförmån. Även på kontrolluppgiften ska drivmedelsförmån i samband med bilförmån redovisas med uppräkningsfaktor. När det gäller underlaget för arbetsgivaravgifter däremot ska värdet av drivmedelsförmånen beräknas till marknadsvärdet utan någon uppräkningsfaktor.

##### Övrig drivmedelsförmån

Vid värderingen av drivmedelsförmån i samband med bilförmån ska arbetsgivaren ta hänsyn till det drivmedel som har förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka under den period som skatteavdraget avser. Om den skattskyldige gör sannolikt att den mängd drivmedel han förbrukat för privat körning är lägre ska drivmedelsförmånen sättas ned i motsvarande mån (61 kap. 10 § IL). Förmånshavaren har i lagtexten ålagts bevisbördan för att visst drivmedel har förbrukats vid körning i tjänsten för arbetsgivaren. Reseräkningar till arbetsgivaren eller löpande förd körjournal kan vara lämpliga sätt att styrka tjänstekörningens omfattning.

Drivmedelsförmån som ges ut i övriga fall, dvs. drivmedelsförmåner som ges ut till andra än bilförmånshavare ska alltid värderas till marknadsvärdet utan någon uppräknings.

#### **6.8.2.7 Fri skatt**

Normalt avtalar en arbetsgivare och en anställd om en bruttolön. Från denna bruttolön görs skatteavdrag och nettolönen betalas ut. Det förekommer dock att arbetsgivare och arbetstagare kommer överens om en nettolön och att den anställde därutöver ska åtnjuta fri skatt. Detta förfarande förekommer ibland när svenskt företag rekryterar nyckelpersoner utomlands. Syftet är att personen ska vara tillförsäkrad en viss garanterad ersättning oberoende av skattenivån i sysselsättningslandet.

#### **Beräkning av bruttobelopp**

Förmån av sådan fri skatt utgör i sig en skattepliktig förmån. Finns det inte angivet någon bruttolön måste förmånen beräknas med utgångspunkt i skattetabellen. Det finns ingen enkel metod utan man får i tillämplig tabell söka efter ett bruttobelopp som efter tabellavdrag närmast motsvarar det utbetalda beloppet. I denna situation är arbetstagaren fri från betalningsansvar, eftersom arbetsgivaren genom avtalet om fri skatt, anses ha gjort skatteavdrag med det sålunda framräknade skattebeloppet.

#### **Beskattningstidpunkt**

Regeringsrätten har i RÅ 1987 ref. 61 uttalat att den fria skatten ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och detta även om avtalet om fri skatt skulle avse den slutliga skatten. I domen uttalar RR bl.a. följande.

”Statlig och kommunal inkomstskatt skall beräknas på grundval av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst under beskattningsåret. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten får enligt 20 § kommunalskattelagen (1928:370) och 2 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt avdrag inte ske för svenska allmänna skatter. Detta innebär att den skattskyldiges inkomst skall tas upp till vad som kan kallas inkomstens bruttobelopp, dvs. inkomsten utan avdrag för den skatt som belöper på inkomsten. I de undantagsfall då t ex en arbetsgivare och en arbetstagare – i likhet med vad SIPM och Frans Kooyman gjort – träffat avtal, inte om en bruttolön i nyss angiven bemärkelse utan om storleken av det belopp som skall tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av nettolönen, skall alltså inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens

beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen skall i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för där belöpande skatt ger nettolönen. Detta måste anses gälla inte endast när arbetsgivaren varit skyldig att göra preliminärskatteavdrag (jfr RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 1980 1:90) utan även när sådan skyldighet inte föreläggat. Innebörden av det hittills sagda kan också uttryckas så att en förmån av fri skatt skall, oberoende av vad parterna avtalat, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och att värdet av förmånen skall bestämmas med denna utgångspunkt.”

I RÅ 1991 not. 53 blev utgången en annan. Här var det fråga om en kompensation som skulle betalas ut till en person för hans ökade levnadskostnader pga. den högre inkomstskatten i Sverige jämfört med Nederländerna. Kompensationen skulle betalas ut året efter att personen hade arbetat i Sverige. RR fann att det i detta fall inte hade avtalats om fri skatt varför personen i stället beskattades för kompensationen för det år han erhöll den.

#### 6.8.2.8 Beslut om justerat förmånsvärde

#### Jämkat bil- kost- och bostadsförmånsvärde

En förmånshavare kan i vissa fall få de schablonvärderade förmånerna bil, kost och bostad justerade uppåt eller nedåt vid inkomsttaxeringen om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL). Om det föreligger sådana synnerliga skäl kan SKV på begäran från arbetsgivaren besluta att arbetsgivaren får beräkna underlag för arbetsgivaravgifter på det jämkade värdet (9 kap. 2 § 2 st. SBL). Att ett sådant beslut om justerat förmånsvärde också ska tillämpas vid beräkning av underlaget för skatteavdrag framgår av 8 kap. 16 § SBL. Det justerade förmånsvärdet är också det värde som ska anges på kontrolluppgiften (6 kap. 10 § LSK). På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren också ange genom en kryssmarkering att förmånsvärdet justerats (6 kap. 6 § 4 LSK). Skälet till denna uppgiftsskyldighet är att SKV vid deklarationsgranskningen ska ha kännedom om att det på kontrolluppgiften angivna förmånsvärdet redan är jämkat för det fall förmånshavaren i sin deklaration också yrkar att värdet ska jämkas.

#### Bostadsförmån

Förmån av fri eller delvis fri bostad ska som ovan nämnts värderas till hyrespriset på orten vid inkomsttaxeringen. Vid beräkningen av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter görs värderingen i stället efter vissa av SKV fastställda schabloner. Om det bostadsförmånsvärde som bestäms enligt schablon Tabellen avviker med mer än 10 % från det värde som följer enligt huvudregeln i taxeringen, ortens pris, kan SKV på arbetsgivarens begäran även i dessa fall besluta om justerat förmånsvärde vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.



Beslut om justerat bostadsförmånsvärdet kan också fattas om tjänstebostaden är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver och bostadens storlek beror på att den anställde har representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten. Värdet ska då beräknas till belopp motsvarande värdet av en normal bostad för dem (61 kap. 20 § IL jmf. med 9 kap. 2 § respektive 8 kap. 16 § SBL).

**Arbetsgivarens  
underrättelse-  
skyldighet**

Om det i ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag för den anställde beaktats skäl för jämkning av kost eller att bostadsförmån ska värderas med hänsyn till representationsskyldighet och liknande, kan det innebära att samma jämkningsskäl får genomslag dubbelt och att den preliminära skatten på förmånen blir för lågt beräknad för det fall arbetsgivaren begär beslut om justerat förmånsvärde. Därför finns en bestämmelse i 9 kap. 2 § 3 st. SBL som anger att om arbetsgivaren fått ett beslut om justerat förmånsvärde från SKV, ska han underrätta arbetstagaren om beslutet. Arbetstagaren kan då kontakta myndigheten för att få beslutet om ändrad beräkning omprövat.

**Dubbeljämkning**

För att undvika att bilförmånsvärdet blir jämkat ”dubbelt” finns en bestämmelse i 8 kap. 17 § 2 st. SBL som anger att jämkningsreglerna i 61 kap. 18 § IL, som behandlar justering av kost-, bostads- och bilförmån endast får tillämpas i fråga om kostförmån. Regeln innebär att SKV i ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag inte får ta hänsyn till att det kan föreligga skäl att jämka ett bilförmånsvärde. Således kan jämkning av bilförmån få genomslag vid beräkning av preliminär skatt endast på ansökan från arbetsgivaren. Skälet till att arbetstagaren själv inte längre har möjlighet att begära särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning med beaktande av jämkat bilförmånsvärde är att det ansågs otillfredsställande att samma jämkningsskäl kunde prövas vid maximalt tre olika tillfällen: vid den anställdes ansökan om ändrad beräkning m.m., vid arbetsgivarens ansökan om att få tillämpa justerat förmånsvärde samt vid inkomsttaxeringen för den anställde (prop. 1996/97:19 s. 62).

**6.8.3 Kostnadsersättningar**

I 8 kap. 19 och 20 §§ SBL sägs att skatteavdrag under vissa förutsättningar inte ska göras från kostnadsersättningar. Det som här avses är ersättning för kostnader som är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering. Av 11 kap. 1 § IL framgår att kostnadsersättning ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. I 12 kap. 1 § IL stadgas att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Det ska alltså vara fråga om utgifter i arbetet. Privata levnadskostnader är med vissa undantag

inte avdragsgilla. Från ersättningar som är avsedda att täcka privata levnadskostnader ska därför skatteavdrag i regel göras. Undantag finns dock för vissa hemresor (avsnitt 6.8.3.8), inställelseresor (avsnitt 6.8.3.9) samt intervjuresor (avsnitt 6.8.3.10).

Den grundläggande bestämmelsen om preliminär skatt säger att sådan skatt ska betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten (4 kap. 1 § SBL). Som en följd av huvudregeln och på grund av att de kostnader som kostnadsersättningarna är avsedda att täcka vanligen är avdragsgilla i mottagarens inkomsttaxering, gäller att skatteavdrag därför inte ska göras på ersättningar som avser kostnader i arbetet.

I 8 kap. 19 § SBL behandlas traktamenten och i 20 § behandlas övriga kostnader i arbetet.

Det är viktigt att reglerna om kostnadsersättningar inte blandas samman med bestämmelserna i 8 kap. 22 § om att arbetsgivaren i vissa fall får ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet vid beräkningen av skatteavdrag (och arbetsgivaravgifter). Reglerna om kostnadsavdrag beskrivs i avsnitt 6.9.

Vissa kostnadsersättningar behöver inte redovisas av mottagaren i självdeklaration (6 kap. 9 § LSK). I stället görs en ”tyst” kvittning som innebär att han inte heller i deklarationen får yrka avdrag för motsvarande kostnader. Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente med lägre belopp än de avdragsgilla schablonbeloppen har den anställda rätt till avdrag med schablonbeloppen. I sådant fall ska också kostnadsersättningen tas upp i deklarationen. Dessa kostnadsersättningar behöver som nämnts i normalfallet inte redovisas i självdeklarationen och ersättningarna behöver inte heller redovisas med belopp på kontrolluppgiften. Däremot ska det genom kryssmarkering på kontrolluppgiften anges att sådan ersättning lämnats. Av 6 kap. 9 § LSK framgår att detta gäller för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § 1 och 2 st. IL och arbetsgivaren enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL inte ska göra skatteavdrag från ersättningen. Följande slag av kostnadsersättningar omfattas av bestämmelsen:

### Kontrolluppgift

1. Traktamenten som inte överstiger avdragsgilla schablonbelopp.
2. Ersättning för logi vid tjänsteresor enligt schablon eller för verklig utgift.
3. Ersättning för resa i tjänsten med egen bil för den del av ersättningen som inte överstiger 16 kr per mil.
4. Ersättning för resa i tjänsten med förmånsbil för den del av ersättningen som inte överstiger 6 kr per mil för dieselbränsle respektive 9 kr per mil för andra drivmedel. Observera att

dessas beloppsgränser gäller oavsett om den anställde kan visa högre drivmedelskostnader.

### **Ersättning till näringsidkare**

Även vid betalningar till en näringsidkare, som saknar F-skattsedel, gäller att skatteavdrag endast ska göras från ersättningen för arbetet. Betalningsmottagarens kostnader för material och dylikt ska därför inte ingå i underlaget för skatteavdrag. Inte heller ska moms ingå i underlaget. En förutsättning är dock att kostnaderna och momsen har specificerats särskilt på fakturan från näringsidkaren. Vid beräkningen av kostnaderna bör hänsyn tas till de direkta kostnaderna för material och liknande samt den del av näringsidkarens övriga kostnader för inventarier, lokaler m.m. som kan hänföras till det fakturerade arbetet. Härvid kan en proportionering göras. Om näringsidkaren är en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare (jfr 8 kap. 12 § SBL).

#### **6.8.3.1 Traktamenten**

### **Traktamente över schablon**

Bestämmelserna om traktamentsersättningar i 8 kap. 19 § SBL är uppbyggda på så sätt att om arbetsgivaren betalar ut kostnadsersättning/traktamente till en anställd och denne enligt bestämmelserna i 12 kap. 6 § IL har rätt till avdrag för sina ökade levnadskostnader ska arbetsgivaren inte göra skatteavdrag från traktamentet. Detta gäller så länge traktamentet inte överstiger de i 12 kap. 10–15, 17 och 21 §§ angivna schablonbeloppen. Arbetsgivaren ska varken betala arbetsgivaravgifter eller redovisa traktamentet med belopp på kontrolluppgiften. Han ska däremot genom en kryssmarkering på kontrolluppgiften ange att han betalat ut kostnadsersättning som inte överstiger avdragsgillt schablonbelopp (6 kap. 9 § LSK). Om arbetsgivaren betalar ut traktamente som överstiger schablonbeloppen ska endast den överskjutande delen hanteras som vanlig lön och därför ingå i underlaget för skatteavdrag. Att samma bestämmelser också gäller för beräkning av arbetsgivaravgifter framgår av 2 kap. 11 § SAL. På kontrolluppgiften ska också överskjutande belopp redovisas som kontant lön (6 kap. 1 § LSK).

### **Tjänsteresa**

- Reglerna om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresa och vad en arbetsgivare till följd härav kan utbetala som traktamente utan skatteavdrag kan sammanfattas enligt följande.
- Det ska vara fråga om resa i tjänsten. Med tjänsteresa avses resa som den anställde företagit i sitt arbete, dvs. en av arbetsgivaren beordrad resa.

### **Övernattning**

- Resan ska vara förenad med övernattning. Betalar arbetsgivaren ut traktamente vid s.k. endagsförrättning ska traktamentet

anses som lön.

- 50 km** - Resan ska företas till en plats som ligger utanför vanliga verksamhetsorten, dvs. till en plats som är belägen minst 50 km, närmaste färdväg, dels från den anställdes tjänsteställe, dels från hans bostad. Det innebär att även om förrättningsplatsen befinner sig 100 km från ordinarie arbetsplatsen men 45 km från den anställdes bostad kommer eventuellt traktamente att behandlas som lön. Observera att om en person tar anställning hos en arbetsgivare på annan ort än där han är bosatt kan han i vissa fall ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tillfällig anställning eller dubbel bosättning. Om arbetsgivaren i sådana fall betalar ut traktamente är det således traktamente vid arbete på vanliga verksamhetsorten som ska behandlas som lön.
- Maximibelopp** - Ersättningen får inte överstiga avdragsgilla schablonbelopp. Vid inrikes tjänsteresa medges avdrag med helt maximibelopp vilket motsvarar 200 kr för varje hel dag. Vid utrikes tjänsteresa medges avdrag med helt normalbelopp för varje hel dag.
- Normalbelopp** - Normalbelopp fastställs av SKV för varje land. Som halv dag anses avresedagen om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutats kl. 19.00 eller tidigare.
- Tre månader** - Om en tjänsteresa är förlagd till en och samma ort längre tid än tre månader ska avdragsrätten och därigenom det ”skattefria” traktamentet reduceras. Avdrag medges efter tre månader med 70 % av helt maximibelopp respektive normalbelopp.
- Två år** - Om en tjänsteresa är förlagd till en och samma ort längre tid än två år ska avdragsrätten reduceras ytterligare. Avdrag medges efter två år med 50 % av helt maximibelopp respektive normalbelopp.
- Reducerat traktamente** - Om arbetsgivaren svarar för den anställdes matkostnader under tjänsteresan ska det ”skattefria” traktamentet reduceras, se nedan vid 6.8.3.4.
- Logi** - Arbetsgivaren kan betala hela den logikostnad den anställde haft utan att göra skatteavdrag. Om den anställde inte kunnat visa sina logikostnader kan arbetsgivaren betala natttraktamente med högst 50 % av maximibeloppet respektive normalbeloppet vid utrikes tjänsteresa utan skatteavdrag.

#### **6.8.3.2 Vanliga verksamhetsorten – tjänsteställe**

- 50 km** Som nämnts är ett villkor för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa att förrättningen är förlagd till en plats utanför den vanliga verksamhetsorten. Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 km från den

anställdes tjänsteställe. Med vanliga verksamhetsorten likställs ett område inom ett avstånd av 50 km från den anställdes bostad (12 kap. 7 § IL). Det innebär att den anställda oftast har två vanliga verksamhetsorter, som delvis kan sammanfalla.

**Tjänsteställe**

Begreppet tjänsteställe är definierat i 12 kap. 8 § IL som den plats där arbetstagaren fullgör huvuddelen av sitt arbete. För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställda fullgör huvuddelen av sitt arbete.

**Chaufförer, montörer m.fl.**

I vissa fall sker arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, vilket kan gälla för t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. som vanligen inte har någon fast arbetsplats. För dessa anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter.

**Byggnadsarbetare**

Om arbetet på varje arbetsplats pågår under begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher ska den anställdes bostad anses som tjänsteställe.

**Reservofficerare, nämndemän m.fl.**

För vissa ytterligare kategorier arbets- eller uppdragstagare anges i lagtexten att bostaden ska anses som tjänsteställe. Det gäller reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, arrendenämnd eller skattenämnd.

För den som har bostaden som tjänsteställe innebär det att de resor han företar till olika arbetsplatser är att anse som tjänsteresor. En tjänsteresa anses påbörjad respektive avslutad vid den anställdes tjänsteställe eller hans bostad beroende på var den faktiskt påbörjats eller avslutats.

**6.8.3.3 Tjänsteresa längre tid än tre månader/två år**

Om en tjänsteresa pågår längre tid än tre månader på en och samma ort ska avdraget för ökade levnadskostnader avseende måltider och småutgifter reduceras. Skälet till detta är att den som vistas under så lång tid på samma ort anses ha acklimatiserat sig på arbetsorten. Resenären förmodas ha ordnat sin dagliga tillvaro på sådant sätt att han kunnat minska sina måltidskostnader. Reglerna gäller vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa.

**Tillfälligt arbete**

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort längre tid än tre månader i en följd ska enligt 12 kap. 6 § IL rätten till avdrag bedömas och beräknas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18–22 §§. Det ska alltså

vara fråga om ett arbete på annan ort som är kortvarigt. Om det inte är kortvarigt ska det typiskt sett vara tidsbegränsat till sin natur. Med kortvarigt brukar avses en tid som inte överstiger två år. Dessutom är en förutsättning för avdragsrätt att en definitiv avflyttning till arbetsorten inte skett och att övernattnings görs på arbetsorten (se också prop. 1998/99:83).

**Tre månader**

Arbetsgivaren kan efter tre månader betala ut traktamente utan att göra skatteavdrag och utan att betala arbetsgivaravgifter om traktamentet inte överstiger 70 % av helt maximibelopp vid inrikes tjänsteresa eller 70 % av normalbeloppet för respektive land vid utrikes tjänsteresa.

**Två år**

Pågår tjänsteresan längre tid än två år på en och samma ort ska avdraget reduceras ytterligare. Arbetsgivaren kan efter två år betala ut högst 50 % av maximibeloppet/normalbeloppet utan skatteavdrag och avgifter. En förutsättning är att det verkligen är fråga om en tjänsteresa och att den anställde inte ska anses ha sitt tjänsteställe där arbetet utförs, dvs. reglerna om tillfälligt arbete på annan ort i 12 kap. 18 § IL är tillämpliga.

**Tremånadersperiodens beräkning**

Fråga uppstår ibland hur tremånadersperioden ska beräknas. I lagtexten sägs att en löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbete förläggs till annan ort i minst fyra veckor (12 kap. 6 § IL). Det kan ibland vara problematiskt att avgöra om avbrottet i tjänsteresan är av sådant slag, att när den återupptas på den tidigare förrättningsorten fråga är om en ny tjänsteresa eller en fortsättning av den tidigare resan.

Om avbrottet i tjänsteresan beror på att arbetet på annan ort pågår kortare tid än fyra veckor eller om avbrottet beror på semester, sjukdom eller annan frånvaro, som kan pågå längre än fyra veckor, ska avbrottet innebära att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån. I RSV:s allmänna råd (RSV 2003:27) anges följande beträffande förlängning av tremånadersperioden.

”Vid kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder bör tremånadersperioden förlängas i motsvarande mån under förutsättning att traktamente inte utbetalats under uppehållet.

Förlängning av tremånadersperioden bör bli aktuell endast om uppehållet sker under tid när den anställde skulle ha arbetat.

Tremånadersperioden bör således inte förlängas med t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar för den som normalt arbetar måndag–fredag.”

I RSV:s information om avdrag för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor m.m. (RSV M 2003:15) ges följande

exempel på tillämpning av reglerna om uppehåll i löpande förrättning:

”Exempel 1: Den anställde är på tjänsteresa i fyra månader. Varje helg åker han hem till sin bostad. Någon förlängning av tremånadersperioden med lördagarna och söndagarna sker inte.”

”Exempel 2: Den anställde är på tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Efter cirka en månad görs uppehåll i förrättningen. Efter uppehållet återgår den anställde till samma arbetsplats och verksamhet som tidigare. Antag att uppehållet i förrättningen har följande längd och orsak:

Tre veckor semester eller sjukdom utan traktamente	Tremånadersperioden förlängs med tre veckor
Fem veckors semester eller sjukdom utan traktamente	Tremånadersperioden förlängs med fem veckor
Två veckors tjänstgöring på hemorten utan traktamente	Tremånadersperioden förlängs med två veckor
Fem veckors tjänstgöring på hemorten eller på annan ort	Ny tremånadersperiod påbörjas vid återkomsten”

Någon reduktion av avdraget för logikostnader ska inte göras. Avdrag för logi medges med verkliga kostnaden eller om den inte visas med 50 % av maximibeloppet eller normalbeloppet.

#### 6.8.3.4 Reduktion för kost

##### Måltider

Traktamentets funktion är att ersätta arbetstagarens ökning av levnadskostnaderna när han arbetar på annan ort. Ökningen av levnadskostnaderna avser förutom logi främst måltidskostnader. Av dagtraktamentet anses 90 % avse måltider, varav dagens två huvudmål avser 35 % vardera och frukost 20 %. Återstående 10 % ska täcka diverse småutgifter som telefon, dagstidningar och liknande.

##### Småutgifter

Om arbetsgivaren svarar för måltidskostnaderna innebär det följaktligen att den anställde inte drabbas av någon kostnadsökning för måltider. Om arbetsgivaren svarar för alla måltider ska därför avdraget minska med 90 %. Arbetsgivaren kan därför betala ut endast 10 % av maximibeloppet för varje hel dag utan att göra skatteavdrag. Reduktionen som således är procentuell innebär att reduktion görs med olika belopp för samma måltid beroende på om det är fråga om hel eller halv dag, om det gäller traktamente efter tre månader eller efter två år.

##### Utrikes

Observera att när reducering görs för kost vid utrikes tjänsteresa

**Inrikes**

ska reducering ske med 85 % om arbetsgivaren svarat för alla måltider. Reducering för lunch och middag görs med 35 % vardera och för frukost med 15 %.

RSV har i sina allmänna råd (RSV 2003:27) en tabell som visar med vilka belopp reducering ska göras beroende på vilket traktamentsbelopp som skulle gälla utan reducering:

	Schablonavdrag för ökade levnadskostnader			
	200 kr	140 kr	100 kr	60 kr
Minskning för:	Minskning bör ske med:			
Frukost, lunch och middag	180 kr	126 kr	90 kr	54 kr
Lunch och middag	140 kr	98 kr	70 kr	42 kr
Lunch/middag	70 kr	49 kr	35 kr	21 kr
Frukost	40 kr	28 kr	20 kr	12 kr

**Kostförmån**

Reduktionen av det avdragsgilla beloppet när arbetsgivaren svarar för måltidskostnaden beror på att den anställda inte har några ökade matkostnader. Då den anställda över huvud taget inte har någon kostnad för de måltider arbetsgivaren betalat har han i praktiken fått en inbesparing i de levnadskostnader han normalt har. Den fria kosten ska därför dessutom utlösa förmånsbeskattning. Fri kost värderas som ovan sagts (avsnitt 6.8.2.1) efter schablon. Samma schablon gäller vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa och oavsett måltidens standard.

Observera att det finns vissa undantag från skyldigheten att reducera för kost och det finns även undantag från reglerna om förmånsbeskattning för fri kost.

**Allmänna transportmedel**

Undantagen innebär att reducering av det avdragsgilla beloppet inte ska göras för kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa. Detta gäller bara när sådan kostförmån är skattefri, vilket inträffar när kosten ingår obligatoriskt i biljettpriset. Det krävs således att färdbiljetter för samma slag av resa inte kan köpas exkl. måltider. För den som exempelvis reser i första klass får därför inte en förstaklassbiljett kunna köpas till ett lägre pris utan kost.

**Hotellfrukost**

Fri hotellfrukost som ingår obligatoriskt i rumspriset ska däremot reducera traktamentet trots att frukosten är en skattefri förmån. Redan tillhandahållandet av frukosten innebär att den anställda inte kan anses ha någon kostnad för frukost. Den omständigheten att den anställda frivilligt avstår från att åtnjuta frukosten innebär inte att reduktion av traktamentet kan underlåtas. Observera dock att om



den anställde på grund av tidsmässiga skäl inte kunnat åtnjuta kostförmånen ska någon reducering inte göras. Resenären kan t.ex. på grund av arbetet vara tvungen att lämna hotellet före den tidpunkt frukost serveras. Det kan då inte anses att kostförmånen tillhandahållits den anställde (jfr prop. 1992/93:127 s. 57).

Nedanstående uppställning kan illustrera reglerna om reduktion i samband med att kost åtnjuts eller erbjuds vid tjänsteresor.

	<b>Skatte- plikt</b>	<b>Reduktion</b>
Kost i samband med tjänsteresa	ja	ja
”Obligatorisk” hotellfrukost, har åtnjutit eller frivilligt avstått	nej	ja
Förhindrad att åtnjuta frukosten	nej	nej
”Obligatorisk” kost på transportmedel	nej	nej
Kost vid representation (intern och extern representation)	nej	ja
Bjuden av affärskontakt	nej	ja

#### *Exempel*

1) A påbörjar en tjänsteresa till Örebro från sin arbetsplats i Göteborg kl. 11.00 en måndag. Resan avslutas kl. 18.00 följande dag. A betalar hotellet samt för middag på måndag och lunch på tisdag med arbetsgivarens kreditkort. Måltidskostnaderna uppgår till sammanlagt 300 kr. Frukost ingår obligatoriskt i rumspriset. Arbetsgivaren betalar enligt avtal ut 300 kr per dag i traktamente.

Arbetsgivaren ska redovisa enligt följande. Måndagen räknas som hel dag. ”Skattefritt” traktamente är 130 kr (= 200–70). Som lön tas upp 170 kr (= 300–130). Tisdagen räknas som halv dag. ”Skattefritt” traktamente: 45 kr (= 100–35–20). Lön: 257 kr (300–45). Därutöver ska kostförmån med 62 kr för vardera dagen redovisas.

2) B reser med egen bil från bostaden måndag kl. 08.00 till en ort belägen 30 mil från såväl bostad som arbetsplats. Resan avslutas i bostaden på onsdag kl. 18.30. Arbetsgivaren svarar för kostnader för middag på måndag och tisdag. Hotellfrukost ingår obligatoriskt i rumspriset. B hinner inte äta hotellfrukost på onsdagen då han pga. arbetet måste lämna hotellet redan före kl. 06.00. Arbetsgivaren betalar enligt avtal ut 300 kr per dag i traktamente samt efter rese-räkning milersättning för 70 mil med 25 kr/mil, summa 1 750 kr.

Arbetsgivaren ska redovisa enligt följande. Måndag, hel dag, ”skattefritt” traktamente: 130 kr (200–70), lön 170 kr (300–130). Tisdag, hel dag, ”skattefritt” traktamente: 90 kr (= 200–110), lön 210 kr (300–90). Onsdag, halv dag, ”skattefritt” traktamente: 100 kr, ingen reducering för frukost då B varit förhindrad att åtnjuta den. Lön 200 kr (= 300–100). Dessutom ska kostförmån beräknas för två måltider = 124 kr. Av bilersättningen ska 630 kr jämföras med lön (= 70 x 9). Av kostnadsersättningar på sammanlagt 2 650 kr ska 1 210 kr behandlas som lön. Underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir för denna tjänsteresa 1 334 kr (=1 210 + 124).

### 6.8.3.5 Utrikes tjänsteresa

#### Normalbelopp

Vid utrikes tjänsteresa gäller samma grundregler som vid inrikes resa. I stället för att avdragsrätten är kopplad till ett maximibelopp gäller här i stället ett normalbelopp som SKV årligen fastställer för varje land. De som gäller för 2004 finns i RSV:s allmänna råd (2003:31 med ändringar i SKV A 2004:6).

#### Tidsgränser

För avrese- och hemkomstdag tillämpas samma tidsgränser som vid inrikes tjänsteresa. Som hel dag anses sålunda även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare medges avdrag med halvt normalbelopp för avresedagen. För hemresedagen medges avdrag med halvt normalbelopp om resan avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

#### Vistelse i flera länder samma dag

Problemet kan uppstå när en anställd under samma dag befinner sig i olika länder. Av 12 kap. 12 § IL framgår att principen då är att arbetsgivaren ska tillämpa normalbeloppet för det land där den anställde har tillbringat den längsta tiden av dagen. Med dag avses här tiden mellan kl. 06.00–24.00 lokal tid. Vid avrese- eller hemkomstdagen kan det innebära att största delen av tjänstereisetiden har tillbringats i Sverige. Då ska reglerna för inrikes resa tillämpas, dvs. avdraget får för dessa dagar inte överstiga maximibeloppet eller del av detta.

När det gäller att avgöra i vilket land som den anställde har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag ska inte den tid som resenären tillbringar på flygplan eller båt vid färd mellan flygplatserna eller hamnarna räknas in i vistelsen i något av länderna. Samma gäller beträffande tid för mellanlandning för tankning eller liknande eller för byte till eller från inrikes flyg.

Om resenären tillbringar hela dagen (kl. 06.00–24.00) på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på varor och tjänster inte är direkt betingat av prisläget i något visst land, ska reglerna för inrikes resa tillämpas för den dagen.

Traktamente utan skatteavdrag kan utbetalas med högst ett maximibelopp, 200 kr. Detta torde bara inträffa vid båtresor och mycket långväga flygresor.

*Exempel*

Utrikes tjänsteresa där såväl mat på flyg som hotellfrukost ingår obligatoriskt i priset. C betalar själv sina övriga måltider. Resan börjar i bostaden måndag kl. 09.00. Flyg från Arlanda avgår kl. 13.00 och anländer till Moskva kl. 18.00 lokal tid. Onsdag kl. 10.00 avreser C från Moskva till Berlin, dit han anländer kl. 12.00 lokal tid. Torsdag kl. 15.00 avreser C från Berlin och anländer till Arlanda kl. 17.00. C avslutar resan i bostaden kl. 20.00.

Arbetsgivaren kan betala ut följande traktamenten utan skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Måndag: normalbeloppet för Ryssland 938 kr då han tillbringat 6 timmar (18.00–24.00) i Ryssland. Tiden i Sverige är 4 timmar (9.00–13.00).

Tisdag: 797 kr vilket motsvarar normalbeloppet reducerat med 15 % för frukost.

Onsdag: 465 kr vilket motsvarar normalbeloppet för Tyskland, reducerat för frukost.

Torsdag: 465 kr, då längst tid av dagen tillbringats i Tyskland.

### 6.8.3.6 Övriga kostnadsersättningar

Bestämmelser om skatteavdrag från andra ersättningar för kostnader i arbetet än de som avser avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa finns i 8 kap. 20 § SBL. Där anges:

1. Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen ska skatteavdrag beräknas på hela ersättningen.
2. Om det är uppenbart att ersättningen överstiger det belopp som mottagaren får dra av vid inkomsttaxeringen, ska skatteavdrag beräknas på den överskjutande delen.

#### Arbetsgivaravgifter

#### Uppenbart inte avdragsgillt

Samma regler finns också för beräkning av arbetsgivaravgifter i 2 kap. 11 § SAL som hänvisar till 8 kap. 19 och 20 §§ SBL.

Det kan exempelvis inträffa att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättning enligt någon schablon även till anställda som inte har motsvarande kostnader. Det måste då för arbetsgivaren vara uppenbart att mottagaren inte har rätt till avdrag vid taxeringen.

Arbetsgivaren måste vid utbetalningstillfället pröva om ersättningen avser avdragsgilla utgifter i arbetet som den anställda kan bedömas ha. Finner han att så inte är fallet ska arbetsgivaren behandla ersättningen som lön, dvs. göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter samt redovisa ersättningen på kontrolluppgift som kontant lön. Om arbetsgivaren betalar ersättning för resor till och från arbetet kan visserligen kostnaden vara avdragsgill för mottagaren men kostnaden utgör en privat levnadskostnad och inte en kostnad i arbetet. Ersättningar för privata levnadskostnader jämställs med lön.

**Uppenbart överstigande avdragsgillt belopp**

Enligt punkten 2 i ovannämnda bestämmelse i SBL ska arbetsgivaren göra skatteavdrag (och betala arbetsgivaravgifter) på den del av utbetald kostnadsersättning som uppenbart överstiger avdragsgillt belopp. Det som här avses är således en ersättning för kostnader i arbetet men där ersättningens storlek anger att viss del av beloppet utgör förtäckt lön.

**Bilersättning**

Det mest uppenbara exemplet på detta är bilersättningar för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten. Den som reser i tjänsten med egen bil har rätt till avdrag med 16 kr per mil och den som gör tjänsteresor med förmånsbil och själv svarar för drivmedelskostnaderna har rätt till avdrag med 6 kr per mil för dieselbränsle och med 9 kr per mil för bensin och annat drivmedel. Om arbetsgivaren betalar ut högre milersättningar, vilket är mycket vanligt pga. bestämmelser i kollektivavtal, är det uppenbart för arbetsgivaren att kostnadsersättningen överstiger vad som är avdragsgillt för mottagaren.

**Telefonersättning**

Ett annat vanligt exempel på kostnadsersättningar som kan innehålla sådan överkompensation som ska behandlas som lön är telefonersättningar. En anställd kan ha sådana arbetsuppgifter som innebär att han från sin bostad och med sitt privata abonnemang ringer tjänstesamtal, exempelvis utrikes i en viss omfattning. Arbetsgivarens eventuella kostnadsersättning för detta är att anse som ersättning för kostnad i arbetet. Eftersom man numera kan få specificerade telefonräkningar finns inte längre skäl för arbetsgivare att betala ut telefonersättning enligt schablon. Den verkliga kostnaden för tjänstesamtalen går att få fram på ett enkelt sätt.

**6.8.3.7 Avgifter i samband med tjänsten**

Enligt huvudregeln är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag enligt den skattetablell som gäller för den anställda. Om den anställda har rätt till avdrag vid taxeringen får arbetsgivaren inte ta hänsyn till detta såvida inte arbetstagaren visar upp ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag. Från denna huvudregel finns undantag i 8 kap. 21 § SBL enligt vilka arbetsgivaren självmant får beakta vissa avgifter

i samband med tjänsten som arbetstagaren kan ha.

De avgifter som ska räknas av från ersättningen för arbetet är:

1. avgifter som arbetstagaren i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, och
2. avgifter som arbetstagaren betalar för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänsten.

Arbetstagaren har rätt till avdrag för sådana avgifter som avses enligt 1 ovan (12 kap. 34 § IL). Eftersom avgifterna betalas i samband med tjänsten har arbetsgivaren kännedom om avgiftens storlek och kan därför undanta avgiften vid beräkningen av skatteavdraget.

### **Tagits i samband med tjänsten**

Vad som avses med försäkring ”som tagits i samband med tjänsten” framgår av 58 kap. 7 § IL. Där sägs att med tjänstepensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänsten och som den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att betala samtliga premier för. Beträffande sjuk- eller olycksfallsförsäkring sägs i 10 kap. 7 § IL att en sådan försäkring anses ha tecknats i samband med tjänst om arbetsgivaren ska betala premierna för försäkringen och anmälan görs till försäkringsbolaget om att försäkringen tecknats i samband med tjänst. Övergångsregler finns uttryckligen angående avdrag för sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tagits enligt äldre regler, där även arbetstagaren kunde vara skyldig att betala premie och detsamma torde, på grund av mer allmänna övergångsregler, gälla i fråga om pensionsförsäkringar (prop. 1996/97:100 s. 560). Eftersom arbetsgivaren har kännedom om avgifternas storlek kan han vid beräkning av skatteavdraget minska lönen med avgiften.

#### **6.8.3.8 Hemresor**

### **En hemresa per vecka**

På ansökan kan SKV besluta att arbetsgivaren får undanta ersättning för eller förmån av fria hemresor med allmänna kommunikationer vid beräkningen av skatteavdrag (8 kap. 23 § SBL). Det ska således finnas ett beslut från SKV för att arbetsgivaren ska ha rätt att göra sådant undantag.

Grunden till bestämmelsen finns i avdragsrätten för hemresor som är reglerad i 12 kap. 24 § IL. Där anges att den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än den där han eller hans familj bor har rätt till avdrag för en hemresa i veckan om avståndet är mer än 50 km. Avdrag medges bara för resor inom EES-området. Genom

en lagändring som trädde i kraft 2004 gjordes ett förtydligande i bestämmelsen i IL som anger att avdrag bara får göras om resorna företagits mellan två platser inom EES-området (SFS 2003:745, prop. 2002/03:123)

**Billigaste färd  
Även flyg**

Även den som är ensamstående har rätt till avdrag för hemresor. Däremot medges inte avdrag för resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne. Resorna ska i regel företas med billigaste färd. Avdrag medges dock för resa med tåg eller flyg om kostnaden inte är oskälig.

**Arbetsgivar-  
avgifter ska  
betalas**

Observera att ifrågavarande kostnader för hemresor är att anse som privata levnadskostnader för den anställde. Det innebär att ersättningen för dessa kostnader ska jämföras med lön och därför vara underlag för arbetsgivaravgifter även i de fall SKV beslutat att arbetsgivaren inte ska göra skatteavdrag från ersättningen eller förmånen. Arbetsgivaren ska redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som kontant lön eller skattepliktig förmån.

Utförligare beskrivning av avdragsrätten för den anställde finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, avsnitt 19.4. Se också RSV:s information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (RSV M 2003:15).

**6.8.3.9 Inställelseresor**

Skatteavdrag ska inte göras från ersättning som ges för s.k. inställelseresa. Detta framgår av 8 kap. 24 § SBL, där det sägs att hänsyn inte ska tas för ersättning för resa i samband med tillträde eller frånträde av anställning eller uppdrag. Det samma gäller för förmån av fri sådan resa. Med tillträde respektive frånträde avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början respektive den sista resan när anställningen eller uppdraget upphör. Bestämmelsen avser också resor mellan två platser inom EES-området.

**Ersättning är lön**

Ersättning för eller förmån av inställelseresor är normalt skattepliktig för mottagaren (se om undantag nedan vid kantrubriken skattefri inställelseresa). Arbetsgivaren ska därför redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som kontant lön eller förmån. För mottagaren utgör kostnaden en privat levnadskostnad, således inte en kostnad i arbetet. På grund av detta ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter på förmånen eller ersättningen.

Den som haft kostnader för inställelseresor har rätt till skäligt avdrag (12 kap. 25 § IL).

**Skattefri**

Genom en lagändring (2003:745, prop. 2002/03:123) som trätt i kraft den 1 januari 2004 infördes ett nytt lagrum, 11 kap. 26 a § IL. Enligt bestämmelsen ska förmån av eller ersättning för

**inställelseresa**

inställelseresa eller arbetsresa inte tas upp till beskattning om andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Skattefriheten gäller dock bara om resan företagits mellan två platser inom EES-området.

Bakgrunden till lagändringen är den kritik som riktats mot att avdragsbegränsningen (7 000 kr) i vissa fall innebär att någon avdragsrätt inte uppkommer för utgifter för inställelseresor. Det gällde exempelvis den som fick resan betald för att delta i ett TV-arrangemang som debattpublik, men som på grund av avdragsbegränsningen inte kan göra motsvarande avdrag för reseutgifterna. Detta innebär att den medverkande i praktiken "fick betala" för sin medverkan i TV-programmet, om inget arvode utgår för deltagandet.

**Skattefri  
arbetsresa**

Skattefriheten gäller som nämnts också för arbetsresor, dvs. under förutsättning att den enda ersättning för arbetet är att få resan betald. För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna ska hänsyn tas till om dessa resor också kan anses föranledda av bl.a. annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. Detta innebär att om den som betalat resan och den från vilka andra inkomster erhållits anses vara närstående personer eller näringsidkare i intressegemenskap, så ska resan tas upp till beskattning om den kan anses föranledd av den andra verksamheten.

**6.8.3.10 Intervjuresor**

**Ersättning är  
skattefri**

Har arbetsgivaren bekostat eller betalat ut ersättning för resa till eller från anställningsintervju ska skatteavdrag inte göras från ersättningen. Någon bestämmelse om detta finns inte i SBL eftersom sådan ersättning eller förmån är skattefri enligt 11 kap. 26 § IL. Det innebär också att ersättningen inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter.

Med anställningsintervju menas en intervju som görs vid en personlig inställelse innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger mellan parterna. Det ska vara fråga om en intervju som har till syfte att bedöma om den intervjuade personen ska erbjudas en viss anställning eller visst uppdrag.

Ersättningen är skattefri när den avser resor inom EES-området. Kostnadsersättningen är skattefri till den del den inte överstiger den verkliga resekostnaden eller beträffande bilresor, inte överstiger 16 kr per mil.

**6.9 Kostnadsavdrag**

Bestämmelser om kostnadsavdrag finns i 8 kap. 22 § SBL och

<b>Schabloner</b>	<p>innebär att arbetsgivaren i vissa fall får ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag. För arbetstagare som tillhör vissa angivna yrkesgrupper har SKV fastställt schabloner som anger storleken av kostnadsavdraget i viss procent av ersättningen för respektive yrkesgrupp. För de fall sådan schablon är tillämplig kan arbetsgivaren tillämpa schablonen utan särskilt beslut från SKV. För övriga fall, dvs. när schablon inte finns, är en förutsättning för rätt till kostnadsavdrag att myndigheten på ansökan från arbetsgivaren fattat beslut om att kostnadsavdrag får göras vid beräkning av skatteavdraget. Motsvarande regler finns även för beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter (se avsnitt 8.2.6.2). Bestämmelserna om kostnadsavdrag vid beräkningen av skatteavdrag tillkom 1993 i samband med F-skattereformen för att harmonisera med de sedan tidigare gällande bestämmelserna om kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter.</p>
<b>Beslut från SKV</b>	
<b>Ersättning till juridisk person</b>	<p>Observera att reglerna om kostnadsavdrag endast är tillämpliga på ersättning för arbete till fysisk person. När betalning för arbete görs till en juridisk person, som inte har F-skatt, ska skatteavdrag göras med 30 % av ersättningen (8 kap. 8 §). I underlaget för skatteavdrag ska inte ingå specificerade kostnader för material och dylikt. Ej heller ska moms, om den specificerats på en faktura ingå i underlaget för skatteavdrag. Om den juridiska personen har kostnader i arbetet som inte särskilt specificerats kan betalningsmottagaren ansöka om beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag. Se om dessa bestämmelser i avsnitt 6.5.6.</p>
<b>Kostnadsavdrag – kostnadsersättning</b>	<p>Om arbetsgivaren vid sidan av lönen eller annan ersättning för arbete också betalar särskild ersättning för kostnader i arbetet ska som framgår av avsnitt 6.8.3 skatteavdrag inte göras på den särskilda ersättningen. Det är mycket viktigt att skilja bestämmelserna om kostnadsersättningar från reglerna om kostnadsavdrag. Kostnadsavdrag kan komma i fråga när en arbetstagare har kostnader i arbetet som han inte ersätts särskilt för av arbetsgivaren. För att undvika att uttaget av preliminär skatt blir för högt i sådana fall finns olika möjligheter att ta hänsyn till kostnaderna i arbetet. När det gäller lön från en huvudarbetsgivare, dvs. den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga inkomst av arbete, har arbetstagaren möjlighet att begära beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning) enl. 8 kap. 29 § SBL. En arbetsgivare är skyldig att följa SBL:s principer om skatteavdrag. Arbetsgivaren får inte efterkomma en begäran från arbetstagaren att ta hänsyn till de avdrag i taxeringen arbetstagaren uppger sig ha rätt till. Det finns dock undantag från denna huvudprincip. Undantagen avser avgifter i samband med tjänsten enligt 21 § (se avsnitt 6.8.3.7) samt reglerna om kostnadsavdrag i 22 § till den del</p>



de avser kostnadsavdrag enligt schablon.

Det finns enligt 22 § tre förutsättningar för att en arbetsgivare ska kunna ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet. Dessa är

1. att arbetstagaren är en fysisk person som får dra av kostnaderna vid inkomsttaxeringen,
2. att kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 % av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under inkomståret samt
3. att SKV på ansökan från arbetsgivaren beslutat om hur kostnaderna ska beräknas. Om det finns en fastställd schablon för hur kostnaderna ska beräknas krävs inget beslut.

### **Handelsresande**

Särskilda beslut om kostnadsavdrag är inte så vanligt förekommande hos SKV, vilket beror på att arbetsgivare i regel betalar ut kostnadsersättningar för att täcka den anställdes avdragsgilla kostnader. Som exempel på när kostnadsavdrag förekommer kan nämnas resande säljare vilkas inkomster i huvudsak baseras på provisioner och där provisionen är avsedd att täcka även säljarens kostnader i arbetet. SKV måste i sitt beslut om kostnadsavdrag ta hänsyn till säljarens samtliga avdragsgilla kostnader i arbetet såsom rese- och logikostnader samt ökade levnadskostnader i övrigt. Säljarens senast avgivna självdeklaration bör här kunna ge vägledning. Beslutet utformas ofta så att skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska betalas på en viss procentuell andel av provisionen. Kostnaderna måste uppgå till minst 10 % av ersättningen för att kostnadsavdrag ska kunna medges. Observera att det endast är avdragsgilla kostnader i arbetet som får beaktas. Avdragsgilla kostnader för t.ex. resor till och från arbetet eller för hemresor får inte undantas från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

### **Schablonavdrag**

Med stöd av 2 kap. 21 § SAL fastställer SKV vissa schablonavdrag för beräkning av arbetstagares utgifter i viss verksamhet. Schablonavdragen ska enligt lagtexten avse bestämda yrkesgrupper och grundas på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp.

SKV utfärdar årligen föreskrifter om kostnadsavdrag att tillämpas vid beräkning av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Enligt de för 2004 gällande föreskrifterna, RSFS 2003:28, får arbetsgivare vid beräkningen göra kostnadsavdrag från utgiven bruttolön eller bruttoersättning till följande yrkesgrupper och med följande procenttal.

- För musiker och sångartister med 30 procent av ersättningen.
- För hemarbetare hos industriföretag m.fl. som håller med egen

maskin för sömnad och dylikt med 15 procent av bruttolönen.

- För försäljare inom gravvårdsbranschen med 15 procent av bruttolönen
- För fritidsombud hos försäkringsbolag med 30 procent av bruttolönen.
- För skogshuggare som håller egen motorsåg med 15 procent av bruttolönen.
- För skogskörare som håller egen häst och eget fordon med 35 procent av bruttolönen.
- För skogskörare som håller egen skogsbruksmaskin eller egen jordbrukstraktor medges kostnadsavdrag enligt vissa beräkningsmodeller som framgår av föreskriften.

### **Sångare**

Eftersom det här är fråga om schablonavdrag gäller schablonerna oavsett om arbetstagarens verkliga utgifter i arbetet är lägre eller högre än schablonavdraget. Om exempelvis en uppdragsgivare betalar ut ersättning till en sångare som uppträder på en av uppdragsgivaren arrangerad visafton, har utbetalaren rätt att göra kostnadsavdrag med 30 % från bruttoersättningen vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag även om sångaren såvitt kan bedömas överhuvudtaget inte har några utgifter för uppdraget.

### **Kontrolluppgift**

Observera att utbetalaren ska redovisa hela ersättningen, före kostnadsavdrag, som bruttolön på kontrolluppgiften. Reglerna om schablonavdrag i SBL och SAL innebär inte att betalningsmotagaren har rätt till avdrag enligt schablon vid inkomsttaxeringen. Han har att i vanlig ordning yrka avdrag för sina verkliga kostnader.

### **Avdrag vid inkomsttaxeringen**

### **Beräkning av schablonavdraget**

Gemensamt för reglerna om schablonavdrag gäller, enligt föreskriften, att om arbetsgivaren har betalat ersättning för andra kostnader än traktaments- och resekostnadsersättning vid tjänsteresa eller på annat sätt slutligen stått för kostnaderna i tjänsten, ska ersättningen respektive värdet av kostnadstäckningen räknas av från kostnadsavdraget. Detta är en viktig regel för att undvika missbruk. Bestämmelserna gäller såväl för den som tillfälligt anlitar en arbetstagare som den som har en heltidsanställd arbetstagare som omfattas av schablonreglerna. Om exempelvis ett aktiebolag i musikbranschen med anställda musiker också har kostnader för de instrument musikerna använder ska schablonavdraget reduceras med dessa kostnader. Den omständigheten att arbetsgivaren betalar traktamente eller resekostnadsersättning till arbetstagarna ska, som framgått ovan, inte medföra schablonavdraget ska reduceras.

I det följande ges några exempel på tillämpningen av reglerna om kostnadsavdrag.

#### *Exempel 1*

Om utbetalaren gett ut kostnadsersättning så ska de faktiska kostnaderna minska med kostnadsersättningen uppgå till minst 10 % av lönen exklusive kostnadsersättningen.

Lön	100 000
Kostnadsersättning	30 000
Faktiska kostnader	<u>40 000</u>
Kostnadsavdrag	10 000

I detta fall medges kostnadsavdrag.

*Exempel 2*

Har den anställde flera anställningar proportioneras kostnaderna om kostnaderna inte kan fördelas på respektive arbetsgivare.

Arbetsgivare A betalar ut 30 000 kr och arbetsgivare B 70 000 kr, summa löner 100 000 kr. Kostnaderna som kan hänföras till båda uppdragen beräknas till 15 000 kr.

Arbetsgivare A medges kostnadsavdrag med 30 000/

$$100\ 000 \times 15\ 000 = 4\ 500\ \text{kr},$$

Arbetsgivare B medges kostnadsavdrag med 70 000/

$$100\ 000 \times 15\ 000 = 10\ 500\ \text{kr}.$$

*Exempel 3*

Arbetsgivare A betalar ut 25 000 kr och kostnadsersättning med 15 000 kr. Från övriga arbetsgivare får den anställde 75 000 kr i lön och 5 000 kr i kostnadsersättning.

Den anställdes sammanlagda avdragsgilla kostnader i arbetet uppgår till 51 000 kr och kan inte fördelas mellan arbetsgivarna.

Arbetsgivaren A kan inte medges kostnadsavdrag eftersom kostnaderna exklusive kostnadsersättningen inte uppnår minst 10 % av lönen:

$$25\ 000 + 15\ 000 / 25\ 000 + 15\ 000 + 75\ 000 + 5\ 000 \times 51\ 000 = 17\ 000\ \text{kr}$$

Av de sammanlagda kostnaderna kan 17 000 kr således hänföras till arbetsgivare A. Beloppet ska reduceras med kostnadsersättningen från A, 15 000 kr. Återstoden 2 000 kr är mindre än 10 % av lönen exkl. kostnadsersättning från A.

*Exempel 4*

Arbetsgivare A betalar till en anställd X 18 000 kr. Arbetsgivare B betalar 10 000 kr till X och 8 000 kr i kostnadsersättning. Arbetsgivare C betalar 5 000 kr i lön. X har inga kostnader för arbetet hos C. X har kostnader i arbetet åt A och B på sammanlagt 9 000 kr.

A medges kostnadsavdrag enligt följande

$$18\,000 / 18\,000 + 10\,000 + 8\,000 \times 9\,000 = 4\,500 \text{ kr}$$

B medges kostnadsavdrag enligt följande

$$10\,000 + 8\,000 / 10\,000 + 8\,000 + 18\,000 \times 9\,000 = 4\,500 - 8\,000 = 0 \text{ kr}$$

Eftersom den del av kostnaderna som kan hänföras till B är lägre än kostnadsersättningen från B kan B inte medges något kostnadsavdrag.

### 6.9.1 Kostnadsavdrag avseende näringsidkare

Reglerna om kostnadsavdrag kan också tillämpas i de fall betalningsmottagaren är en näringsidkare som inte har F-skatt. Förutsättningen är dock att näringsidkaren är en fysisk person, dvs. kostnadsavdrag får inte göras från ersättningar till juridisk person. Samma regler om kostnadsavdrag gäller här som i de fall ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst. Finns det en fastställd schablon, ska schablonen tillämpas. I övriga fall krävs SKV:s beslut. Myndigheten får härvid ta hänsyn till betalningsmottagarens samtliga vid taxeringen avdragsgilla kostnader i arbetet. Kostnaderna ska normalt ha ett samband med uppdraget i fråga. Hänsyn får därvid tas till direkta driftkostnader för arbetet, såsom för material och liknande samt för uppdragstagarens egna anställda. Näringsidkarens övriga kostnader t.ex. avskrivningar för maskiner och inventarier, hyreskostnader m.m. får beaktas genom att den andel av dessa kostnader som kan hänföras till det aktuella uppdraget proportioneras. Sådana bokslutstransaktioner som avser räntefördelning, avsättning till periodiseringsfonder och expansionsfond m.m. får inte beaktas vid beräkningen av kostnadsavdraget eftersom de inte utgör kostnader i arbetet.

## 6.10 Redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag

### 6.10.1 Redovisning och betalning

#### Skattedeklaration

Skatteavdrag görs löpande under inkomståret vid varje tillfälle då utbetalning sker av sådan ersättning från vilken skatteavdrag ska

göras (5 kap. 1 § SBL). Avdragen skatt ska tillsammans med de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen redovisas till SKV månaden efter ersättningen utgavs och skatteavdraget verkställdes. Redovisningen görs i en skattedeklaration, som lämnas varje månad. Skattedeklarationen innehåller också uppgifter för moms-redovisning.

### **Rätt redovisningsmånad**

Frågan om vilken period som ska anses som rätt redovisningsperiod för avdragen skatt har prövats i RÅ 2002 ref. 96. Bolaget, som målet avsåg, betalade ut löner var 14:de dag. Det innebar att vissa löneutbetalningar ägde rum vid månadsskiftet. Det inträffade ibland att företaget gjorde insättning på sitt arbetsgivarkonto i banken den sista i en månad. Insättningen avsåg de anställdas nettolöner efter skatteavdrag. Överföringen till de anställdas lönekonton skedde efter månadsskiftet. Frågan i målet gällde om skatteavdrag skulle ansetts ha gjorts när arbetsgivaren i sin redovisning bokfört löner och skatteavdrag samt överfört lönebeloppet till sitt arbetsgivarkonto i banken eller när banken, på arbetsgivarens uppdrag, överfört lönebeloppen till de anställdas lönekonton. RR fann att lönen ska anses utbetald när lönebeloppet blir tillgängligt för lyftning på respektive anställds lönekonto (jfr 5 kap. 1 § SBL). Mot bakgrund främst av den vikt som i lagstiftningen fästs vid samordningen av uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter, där redovisningen knutits till den tidpunkt då lönen utgetts, fann RR att skatteavdrag får anses ha gjorts först när lönen betalats ut.

Redovisningen och inbetalningen av de avdragna skatterna görs i klump, dvs. SKV kan inte under inkomståret hänföra visst skatteavdrag till viss person. Det är först i och med att kontrolluppgiften har lämnats som de under inkomståret verkställda skatteavdragen kan gottskrivas den person som fått vidkännas avdragen.

#### **6.10.2 Kontrolluppgift – lön m.m.**

Det är kontrolluppgiften som i praktiken avgör vilket skatteavdrag som kommer att tillgodoräknas den skattskyldige. I 11 kap. 14 § SBL sägs att sedan den slutliga skatten bestämts ska SKV göra en avstämning av skattekontot, den årliga avstämningen. Innan avstämningen görs ska verket från den slutliga skatten göra avdrag för bl.a. avdragen A-skatt. Uppgiften om den avdragna skatten hämtar SKV. Regelverket kring lämnande av kontrolluppgifter och vilka uppgifter som ska redovisas i kontrolluppgift behandlas i kapitel 26.

#### **6.10.3 Skattereklamationer**

I de fall kontrolluppgift saknas kommer eventuellt avdragen skatt inte att gottskrivas den anställda såvida inte särskilda utred-

ningsåtgärder vidtas. Det är en ganska vanlig arbetsuppgift för skattemyndigheterna att utreda s.k. skattereklamationer. Detta inträffar ofta när den som vidkänts skatteavdrag inte får någon kontrolluppgift när den normalt ska komma. I vart fall när den skattskyldige erhåller sin inkomstdeklaration, där inkomster och skatteavdrag från olika arbetsgivare är förtecknade, konstaterar den skattskyldige att han inte gottskrivits skattebeloppet. Arbetsgivare som under inkomståret försatts i konkurs underlåter i många fall att fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgift.

Vid en skattereklamation utreds frågan av det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad om skatteavdrag verkställts och med vilka belopp. Den anställdes lönespecifikationer är här av stor vikt. Arbetsgivare är enligt 5 kap. 12 § SBL skyldiga att vid varje tillfälle som ersättning för arbete betalas ut lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Även uppgifter som kan hämtas från arbetsgivarens bokföring har stor betydelse vid utredningen av en skattereklamation. Vid utredningen görs skillnad på det fallet att den anställde haft företagsledande funktioner och därför haft möjlighet att påverka företagets redovisningar och betalningar respektive det fallet att det är en anställd utan sådant inflytande. I det senare fallet ställs beviskravet lägre vad gäller frågan om skatteavdrag gjorts med de påstådda beloppen.

#### **6.10.4 Vägrad gottskrivning**

Den anställde ska som nämnts ovan i regel gottskrivas det skattebelopp som angivits på kontrolluppgiften. Gottskrivning ska göras även om arbetsgivaren inte redovisat i skattedeklaration eller inte betalat in den avdragna skatten (jfr. 11 kap. 14 § 1 b) SBL). Denna regel har dock undantag. I RÅ 1987 ref. 83 prövades frågan om en delägare i ett fåmansföretag skulle gottskrivas det på kontrolluppgiften angivna skattebeloppet trots att bolaget vare sig hade redovisat eller betalat någon preliminärskatt för delägaren. Regeringsrätten, som fann att delägaren inte skulle gottskrivas beloppet uttalade följande.

”Frågan i målet är vilka krav som skall ställas på bevisningen om att skatt innehållits, då arbetsgivaren är ett fåmansföretag, i vilket den anställde har ett bestämmande inflytande. En anställd som har ett dylikt inflytande i ett fåmansföretag, får normalt antagas ha goda möjligheter att påverka löneuttag och skatteinbetalningar som företaget gör samt fullgörandet av företaget åvilande redovisnings- och uppgiftsskyldighet enligt skatte- och uppbördsförfattningarna. Stränga krav måste därför ställas på bevisningen om att skatteavdrag blivit verkställt för en sådan anställd.

När arbetsgivaren varken enligt 55 § uppbördslagen i dess dåvarande lydelse har redovisat något skattebelopp som innehållet eller betalat detta, kan inte enbart den omständigheten att arbetsgivaren i kontrolluppgift till ledning för den anställdes taxering tagit upp beloppet som avdrag för preliminär skatt, anses utgöra bevis för att sådant avdrag verkligen verkställts.”

Av domen kan utläsas att om det inte finns annan bevisning än kontrolluppgift om att skatteavdrag har gjorts ska den som har ett bestämmande inflytande i ett fåmansföretag inte tillgodoräknas skattebelopp som angivits på kontrolluppgiften. Detta får anses gälla såvida det inte kan visas att de belopp som redovisats på skattedeklarationerna motsvarar redovisningen av avdragen skatt på kontrolluppgifterna. För gottskrivning av skatt för företagsledare i fåmansföretag bör krävas att skatteavdraget är bokfört i bolaget samt att det vid löneutbetalningstillfället funnits likvida medel i företaget för täckande av bruttolönen.

## **6.11 Skatteavdrag vid internationellt arbete**

### **6.11.1 Allmänt**

Den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Det är inte en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen i Sverige. Av bl.a. administrativa skäl har det dock ansetts nödvändigt att göra vissa undantag i sådana fall då mottagaren inte är bosatt här (prop. 1996/97:100 s. 541 f.). Avdrag för preliminär skatt ska således inte göras från ersättning för arbete som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige eller till utländska juridiska personer, annat än i sådana fall då ersättningen kan hänföras till näringsverksamhet som mottagaren bedriver från fast driftställe här i landet (5 kap. 4 § 1 st. p. 2 och 3 och 2 st. SBL). Detta innebär att skatteavdrag enligt SBL normalt inte ska göras när ersättning för arbete betalas till personer som är begränsat skattskyldiga.

Beträffande inkomst av tjänst från Sverige som tillfaller begränsat skattskyldiga personer ska skatten i stället tas ut som en särskild inkomstskatt, SINK, vilken är en statlig definitiv källskatt. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.11.4 nedan.

För att bestämma om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om något av de legala rekvisiten för obegränsad skattskyldighet i 3 kap. 1L är uppfyllt. De grundläggande bestämmelserna finns i 3 kap. 3 § 1L. Enligt dessa bestämmelser gäller obegränsad skattskyldighet för personer som är bosatta i Sverige, för personer

**Obegränsat /  
begränsat  
skattskyldig**

som stadigvarande vistas här i landet och för personer som har väsentlig anknytning hit.

**Bosättning**

Uttrycket bosatt syftar på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. personer som är folkbokförda här i landet och som normalt tillbringar dygnsvilan här – även om de tillfälligtvis vistas utomlands eller är utländska medborgare. Den som inte är bosatt i Sverige i egentlig mening kan ändå likställas med den som är bosatt här och behandlas som obegränsat skattskyldig nämligen om han vistas stadigvarande i Sverige – vilket dock kräver en vistelse i Sverige som pågår i sex månader eller mer utan annat än tillfälliga avbrott. Dessutom kan en person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare har varit bosatt här i landet behandlas som obegränsat skattskyldig om han har väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömningen av om anknytningen är väsentlig ska hänsyn tas till en rad faktorer, bl.a. om personen har kvar sin åretruntbostad i Sverige, om familjen bor kvar här i landet och om bosättningen utomlands är varaktig, se 3 kap. 7 § IL. Även ekonomiskt engagemang genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt medför väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige kan påverka bedömningen (angående den närmare innebörden av bosättningsreglerna, se Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.1.2).

**Stadigvarande vistelse**

**Väsentlig anknytning**

**Utländsk juridisk person**

Med utländsk juridisk person avses enligt 6 kap. 8 § IL association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, åta sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

**Fast driftställe**

Vad som avses med fast driftställe för näringsverksamhet framgår av 2 kap. 29 § IL. Grundregeln är att det måste vara fråga om en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken verksamheten helt eller delvis bedrivs. Exempel på sådana platser är bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva och plats för byggnads- och installationsverksamhet.

**Utländsk arbetsgivare**

Endast svenska arbetsgivare är skyldiga att göra skatteavdrag. Med svensk arbetsgivare jämställs utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. En utländsk arbetsgivare som inte har någon affärs-etablering i Sverige är däremot inte skyldig att göra skatteavdrag – inte ens om betalningsmottagaren är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Att detta gäller vid betalning av ersättning till i Sverige obegränsat skattskyldiga personer som arbetar utomlands för utländska arbetsgivare framstår som självklart. Men principen gäller även vid betalning av ersättning för arbete till personer som arbetar i Sverige. Frågan är inte uttryckligen reglerad i SBL, men det får på grund av etablerad praxis anses stå klart att en utländsk arbetsgivare är skyldig att



göra skatteavdrag endast när ersättning betalas till personer sysselsatta i näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet (se avsnitt 6.1.1.2 ovan).

Utländska juridiska personer och utomlands bosatta fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige är således inte skyldiga att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete, även om betalningsmottagaren är obegränsat skattskyldig i Sverige och även om arbetet utförs här. Detta innebär bl.a. att utländska företag och organisationer som endast har s.k. representationskontor i Sverige utan att bedriva näringsverksamhet här inte är skyldiga att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning till anställda i Sverige.

Det krävs alltså att det är fråga om en svensk utbetalare (eller en utländsk utbetalare med fast driftställe i Sverige) för att skyldighet att göra skatteavdrag ska uppkomma. Det är dock inte ett villkor för skatteavdrag att den faktiska betalningen sker i Sverige. Om t. ex. utbetalning av lön görs av ett ombud eller förmedlare i utlandet för en svensk arbetsgivares räkning så är den svenske arbetsgivaren att betrakta som utbetalare och är följaktligen skyldig att göra skatteavdrag.

När ersättning för arbete betalas av en svensk arbetsgivare (eller av en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige) till person som är obegränsat skattskyldig gäller därmed att preliminär skatt i princip alltid ska betalas enligt reglerna i SBL – således även om arbetet bedrivs utomlands. Vid arbete i utlandet kan dock skyldigheten att betala preliminär skatt i Sverige bortfalla om vissa förutsättningar är uppfyllda. Dessa undantagsregler behandlas i avsnitt 6.11.2 nedan.

### **6.11.2 Bosättning i Sverige – arbete i utlandet**

Reglerna i SBL innebär att en svensk utbetalare (eller en utländsk utbetalare med fast driftställe i Sverige) har en generell skyldighet att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete till personer som är obegränsat skattskyldiga. Avdragsskyldigheten gäller även om arbetet utförs i utlandet. En utländsk utbetalare som inte har fast driftställe i Sverige är däremot inte är skyldig att göra skatteavdrag, oavsett om arbetet utförs i Sverige eller utomlands. I sådana fall bör den anställde, om han är skattskyldig för inkomsten, debiteras särskild A-skatt.

Det finns dock undantag från skyldigheten att betala preliminär skatt i Sverige vid utlandsarbete. Undantagen beror dels på nationell svensk lagstiftning, dels på Sveriges åtaganden i internationella skatteavtal. Bestämmelser om frikallelse från skattskyldighet för inkomst av anställning som intjänats i utlandet finns i

3 kap. 9–13 §§ IL, sexmånaders- och ettårsregeln. Dessutom gäller att preliminär skatt inte ska betalas i Sverige vid arbete i annat nordiskt land i vissa fall enligt en särskild överenskommelse mellan de nordiska länderna. När dessa regler är tillämpliga kan SKV med stöd av bestämmelser i SBL meddela beslut om att skatteavdrag inte skall göras.

#### **6.11.2.1 Sexmånaders- och ettårsregeln**

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller för anställda. Reglerna gäller naturligtvis även för anställda i eget bolag. Reglerna är däremot inte tillämpliga på enskilda näringsidkare.

Som förutsättning för skattebefrielse uppställs bl. a. följande villkor enligt 3 kap. 9 § IL:

- anställningen och vistelsen i utlandet har varat minst sex månader och inkomsten har beskattats i verksamhetslandet, eller
- anställningen och vistelsen utomlands har varat minst ett år i samma land, även om inkomsten inte har beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller på grund av annat avtal än skatteavtal.

#### **Offentligt anställda**

För den som är anställd hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan gäller sexmånadersregeln men däremot inte ettårsregeln. Ettårsregeln kan emellertid bli tillämplig på anställda hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan när det är fråga om tjänsteexport, dvs. en från övrig verksamhet klart avgränsad affärsverksamhet. Verksamheten ska således vara skild från den övriga verksamheten samt drivas med ett vinstsyfte och på ett affärsmässigt sätt (prop. 1993/94:90 s. 100).

#### **Sjömän**

Varken sexmånadersregeln eller ettårsregeln gäller beträffande anställda ombord på svenskt fartyg eller ombord på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. För land- och markanställd personal är reglerna däremot tillämpliga.

Inkomst av anställning ombord på utländskt fartyg är dock skattebefriad enligt 3 kap. 12 § IL, på villkor att:

- anställning och vistelse utomlands varat sammanlagt minst 183 dagar under en tolv månadersperiod och
- arbetsgivaren är obegränsat skattskyldig samt
- fartyget huvudsakligen går i oceanfart.

Utlandsvistelsen för ombordanställda behöver alltså inte vara sammanhängande under en period. Det är antalet dagar av faktisk

utlandsvistelse under en tolvmånadersperiod som räknas.

Med oceanfart avses

- fart i utomeuropeiska farvatten med undantag för fart på orter vid Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira, och
- fart i europeiska farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden – Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 grader västlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd.

Beträffande de närmare förutsättningarna för tillämpning av reglerna hänvisas till Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.2.1.1.

#### **Särskilt beslut**

Sexmånaders- och ettårsregeln och den särskilda regeln för sjömän är konstruerade som regler om undantag från skattskyldighet, dvs. betalningsmottagaren är, om samtliga villkor är uppfyllda, frikallad från skattskyldighet för den aktuella inkomsten. Som tidigare framhållits är utbetalaren ändå skyldig att göra skatteavdrag. För att minimera antalet återbetalningar av preliminär skatt i situationer där mottagaren inte är skattskyldig för viss ersättning i Sverige kan utbetalaren ges rätt att underlåta att göra avdrag för skatt om SKV i ett särskilt beslut har fastställt att skatteavdrag inte skall göras från viss ersättning.

Av bestämmelserna i 5 kap. 10 § 1 p. SBL framgår att SKV har möjlighet att besluta om att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning om mottagaren preliminärt bedöms vara icke skattskyldig för den i Sverige.

#### **Uppbördsöverenskommelse**

Enligt reglerna i 5 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL får SKV besluta om att skatteavdrag inte ska göras från ersättning för arbete som betalas till arbetstagare som är obegränsat skattskyldig här i landet men utför arbete i en annan stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att preliminär skatt ska tas ut i endast en av staterna och där beskattningsrätten i det enskilda fallet preliminärt bedöms tillkomma den andra staten (beträffande den nordiska uppbördsöverenskommelsen se avsnitt 6.11.2.2 nedan).

#### **Ändrad beräkning av skatteavdrag**

Även bestämmelserna i 8 kap. 29 § SBL som föreskriver att SKV får besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag för att uppnå bättre överensstämmelse med den beräknade slutliga skatten kan bli tillämpliga i detta sammanhang.

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget. Särskild blankett finns för ändamålet (SKV 4303). Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som

visar att skatt kommer att betalas i verksamhetslandet eller intyg som visar att lönen kommer att vara skattefri i verksamhetslandet på sådant sätt som krävs för ettårsregelns tillämpning. Har någon skatt inte betalats i verksamhetslandet när ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag görs kan arbetsgivaren lämna t.ex. ett intyg om att inkomsten kommer att beskattas. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag eller beslut om att skatteavdrag inte ska göras innebär endast ett preliminärt ställningstagande till att sexmånadersregeln eller ettårsregeln är tillämplig. Den slutgiltiga bedömningen görs av SKV vid den årliga inkomsttaxeringen.

**Gul kontroll-  
uppgift**

Arbetsgivare som utbetalat arbetsinkomst som inte ska beskattas i Sverige ska redovisa inkomsten på gul kontrolluppgift (SKV 2303) när inkomsten ska läggas till grund för PGI-beräkning. Gul kontrolluppgift ska i andra fall lämnas till ledning för beloppets beskattning utomlands enligt föreskrifterna i RSFS 2002:4 och 12 samt SKVFS 2004:6. Gul kontrolluppgift ska lämnas om det sammanlagda värdet av ersättningar och förmåner är 100 kr eller mer för hela året. Om ersättningarna betalas ut av fysisk person eller svenskt dödsbo och inte är omkostnad i näringsverksamhet är beloppsgränsen 1 000 kr för hela året.

**6.11.2.2 Den nordiska uppbördsöverenskommelsen**

**Trekk-avtalet**

Mellan de nordiska länderna har träffats en överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt (det s.k. ”trekk-avtalet”). Överenskommelsen gäller som svensk förordning och återfinns som bilaga 2 till förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Överenskommelsen reglerar vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt i vissa fall. Syftet med överenskommelsen är att förhindra att två stater samtidigt kräver preliminär skatt på samma arbetsinkomst, pension eller inkomst av näringsverksamhet.

Överenskommelsen innehåller dels regler om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt, dels regler om överföring av preliminär skatt till en annan stat i de fall det visar sig att inkomst eller pension slutligt beskattats i en annan stat än där preliminär skatt har betalats. Vidare innehåller överenskommelsen regler om meddelanden som ska sändas mellan staterna för tillämpningen av överenskommelsen.

Reglerna om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt är utformade med utgångspunkt i 183-dagarsregeln i det nordiska skatteavtalet.

När arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat utför arbete i annan avtalsslutande stat och vistelsen i arbetsstaten uppgår till högst 183 dagar under en tolv månadersperiod samt ersättningen

betalas av eller för arbetsgivare i hemviststaten och fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten saknas ska preliminär skatt erläggas i hemviststaten.

- NT 1** För att arbetsstaten inte ska ha rätt att kräva preliminär skatt erfordras emellertid att SKV i hemviststaten intygar att preliminär skatt betalats där. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram, NT 1 (RSV 2726). Ansökan om sådant intyg görs av arbetstagaren eller arbetsgivaren hos den SKV. SKV översänder sedan intyget direkt till den behöriga myndigheten i arbetsstaten.
- NT 2** Belastar ersättningen fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten, har arbetsstaten rätt att kräva preliminär skatt. Om avdrag för preliminär skatt inte görs i hemviststaten ska arbetsstaten underrättas genom blankett NT 2 (RSV 2737). Detta gäller även det fall när arbetstagaren arbetar för arbetsgivare som varken har hemvist i arbetsstaten eller arbetstagarens hemviststat. Beträffande svenska arbetsgivare som sysselsätter personal i annat nordiskt land kan SKV på blanketten NT 2 med stöd av 5 kap. 11 § SBL meddela beslut om att skatteavdrag inte ska göras i Sverige.
- NT 3** Om förhållandena ändras i arbetsstaten ska arbetsstaten underrätta hemviststaten om detta, NT 3 (RSV 2743).
- NT 4, NT 4S** Konstaterar SKV att beskattning ska ske i Sverige och att preliminär skatt har betalats i en annan stat, kan myndigheten hos SKV anhålla om att verket ska begära överföring till Sverige av skatten, NT 4 (RSV 2732) för fysisk person och NT 4S (RSV 2722) för juridisk person. Det från den andra staten överförda beloppet ska gottskrivas såsom i rätt tid erlagd preliminär skatt (11 kap. 14 § 2 st. 1 d) SBL).
- Överföring av skatt** Om det har fastställts att inkomst ska beskattas i annan stat än i Sverige och preliminär skatt har erlagts här, får SKV besluta om att överföring av skatten ska ske till den andra staten (18 kap. 5 § 1 st. SBL). När preliminär skatt ska föras över till annan stat kan överföring ske även om den skattskyldiges skattekonto uppvisar ett underskott (prop. 1996/97:100 s. 618). I andra fall kan överskott på kontot som uppkommit efter nedsättning av svensk skatt tas i anspråk för överföring till annan stat genom beslut av SKV enligt 18 kap. 5 § 2 st. SBL. Bestämmelserna i 18 kap. 7 § 1 st. 2 ger SKV rätt att innehålla överskjutande belopp på skattekontot om det kan antas att beloppet ska föras över till en annan stat med stöd av 5 §.
- NT 5, NT 5S** Det finns även en särskild blankett avsedd för förfrågan om eventuell överföring av skatt till annat land, NT 5 (RSV 2731) för fysisk person och NT5S (RSV 2721) för juridisk person. Blanketterna kan användas när SKV vill bereda den andra staten

tillfälle att begära överföring av skatt som finns i Sverige.

Skulle oenighet råda mellan två stater om i vilken av staterna preliminär skatt ska betalas, får frågan lösas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i respektive stat (5 kap. 11 § 3 st. SBL). SKV är behörig myndighet i Sverige.

I ”trekk-avtalet” har också tagits in regler om i vilken stat preliminär skatt ska betalas i avvaktan på att ömsesidig överenskommelse träffas (regler om tolkningsföreträde). Enligt dessa regler ska hemviststaten inte kräva preliminär skatt om arbetsstaten hävdar att det rör sig om utlyrd arbetskraft eller om arbetsgivaren kommer från en tredje stat. Rör oenigheten i stället frågan om vistelsen är kortare eller längre än 183 dagar eller om arbetsgivare har fast driftställe i arbetsstaten, ska arbetsstaten inte kräva preliminär skatt.

### **6.11.3 Bosättning i utlandet – arbete i Sverige**

#### **Närings- verksamhet**

Vid utbetalning av ersättning för arbete till en fysisk person som är begränsat skattskyldig eller till en utländsk juridisk person föreligger inte skyldighet att göra skatteavdrag enligt SBL (5 kap. 4 § 1 st. 2 och 3 p). Skatteavdrag ska dock göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe här i landet (5 kap. 4 § 2 st.). Med stöd av sistnämnda undantagsregel kan krävas att skatteavdrag görs från ersättning för arbete som betalas till utländska fysiska eller juridiska personer vilka bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här utan att ha F-skattsedel. Enligt gällande bestämmelser föreligger däremot inte skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt vid betalning av ersättning för arbete till utomlands bosatta personer när ersättningen utgör inkomst av tjänst för mottagaren. Detta gäller även när utbetalningen avser ersättning för arbete i Sverige.

Enligt bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 st. 2 p. får SKV besluta om att skatteavdrag inte ska göras i vissa fall när en arbetstagare är bosatt utomlands. Mot bakgrund av regleringen i 5 kap. 4 § 1 st. 2 p. torde dessa bestämmelser sakna praktisk betydelse.

Av 4 kap. 7 § SBL framgår att bl.a. den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet, normalt kan ansöka om och tilldelas F-skattsedel. Detta gäller även utländska företag som utövar näringsverksamhet här i landet även om skattskyldighet inte föreligger i Sverige. En svensk arbetsgivare eller uppdragsgivare som anlitar ett utländskt företag bör därför kunna påvisa att det utländska företaget har F-skatt eller har åberopat F-skatt för att själv vara säker på att undgå skyldigheten att göra skatteavdrag.

Arbetsinkomster från Sverige som tillfaller begränsat skattskyldiga personer och som inte utgör inkomst av näringsverksamhet

beskattas inte enligt IL. För inkomst av tjänst från Sverige som förvärfvas av fysiska personer som är bosatta i utlandet gäller bestämmelserna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (avsnitt 6.11.4). Dessa speciella regler gäller för de flesta inkomster av allmän och enskild tjänst, pensionsinkomster m.m. Utomlands bosatta artister och idrottsmän med verksamhet i Sverige omfattas dock av ett särskilt regelsystem (se avsnitt 6.11.5).

#### **6.11.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)**

##### **Definitiv källskatt**

Bestämmelser om beskattning av tjänsteinkomster från Sverige som uppbärs av personer som inte är bosatta här i landet finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den särskilda inkomstskatten är en statlig definitiv källskatt. Detta innebär att det inte föreligger deklARATIONSSKYLDIGHET för inkomst av tjänst för den som är bosatt i utlandet och att taxering av sådan inkomst inte sker i Sverige.

I 2 § SINK klargörs att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Här definieras också två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen *bosatt utomlands* och *hemmahörande i utlandet*.

##### **Bosatt utomlands**

Uttrycket *bosatt utomlands* används om en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Genom hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. 17 § IL och 3 kap. 3 § IL (se ovan avsnitt 6.11.1).

##### **Hemmahörande i utlandet**

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* åsyftar enligt definitionen fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här. Om någon är hemmahörande i utlandet eller inte har endast betydelse då det gäller att avgöra vem som är ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt (4 § SINK) samt vem som ska göra skatteavdrag (9 § SINK).

##### **6.11.4.1 Skattskyldighet**

##### **Fysisk person**

I 3 § SINK anges vilka som är skattskyldiga till särskild inkomstskatt. För skattskyldighet krävs att följande tre villkor är uppfyllda, nämligen att det är:

- en fysisk person som är bosatt utomlands och som
- uppbär en *enligt SINK skattepliktig inkomst* vilken inte undantagits från skatteplikt enligt 6 § p. 1 eller 4.

Det första villkoret för att skattskyldighet till särskild inkomstskatt ska föreligga är således att det ska vara fråga om fysisk person. En juridisk person kan överhuvudtaget inte vara skattskyldig enligt SINK.

#### **Dygnsvilan**

Det andra villkoret innebär att den fysiska personen ska vara bosatt utomlands (se ovan). Det bör i detta sammanhang framhållas att en utomlands bosatt person som dagligen befinner sig i Sverige (t.ex. för sitt arbete) men som aldrig tillbringar dygnsvilan i Sverige inte anses vistas här stadigvarande och därmed inte heller betraktas som obegränsat skattskyldig. Personen omfattas av SINK:s regler.

#### **Skatteplikt / skattskyldighet**

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person ska vara skattskyldig krävs att denne har uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräkningslista som finns i 5 § SINK. Dessutom gäller att inkomsten i fråga inte får vara skattefri enligt 6 § p.1 eller 4 SINK, dvs. inkomsten får inte vara skattefri på grund av 183-dagarsregeln i 6 § SINK eller skattefri på grund av att den i stället omfattas av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Skulle däremot en inkomst vara undantagen från skatteplikt enligt andra punkter i 6 § SINK inverkar detta inte på skattskyldigheten som sådan. En utomlands bosatt person som uppbär pension från Sverige som är undantagen från skatteplikt på grund av bestämmelse i skatteavtal (6 § p. 6 SINK) är således ändå formellt skattskyldig för inkomsten enligt 3 § SINK.

#### **Gränsgångare**

Vad gäller en fysisk person med hemvist i Danmark, Finland eller Norge och som omfattas av gränsgångarbestämmelserna i det nordiska skatteavtalet, innebär det ovan sagda att man måste göra skillnad på s.k. vecko- och dagpendlare samt om pendlingen pågår kortare eller längre tid än sex månader. Beträffande tillämpningen av gränsgångarreglerna hänvisas till Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.3.

#### **Ambassadpersonal**

Svenska diplomater i utlandet är obegränsat skattskyldiga och omfattas inte av SINK. De personer som avses här är svenska medborgare som tillhör svensk beskickning i utlandet, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst vistas utomlands. Det gäller vidare sådan persons make/maka samt barn under 18 år, om de är svenska medborgare och har bott hos honom/henne. Nu angiven personkrets omfattas av bestämmelserna för här i riket bosatta personer (3 kap. 4 § IL). Observera dock att lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK.



#### **6.11.4.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt**

<b>Skattepliktig inkomst</b>	Som tidigare nämnts omfattar den särskilda inkomstskatten endast inkomst av tjänst som uppbärs av en i utlandet bosatt fysisk person. De skattepliktiga inkomsterna räknas upp i 5 § SINK och består bl. a. av inkomst från svensk offentlig tjänst (även arbete i utlandet), inkomst från enskild tjänst (endast arbete i Sverige), styrelsearvoden (från svenska bolag), pensioner (från svenska utbetalare), socialförsäkringsersättningar, sjöinkomst från tjänst på svenska fartyg m.m. En detaljerad redogörelse för de skattepliktiga inkomsterna finns i Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.5.
<b>Skattefritt enligt IL</b>	För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK krävs emellertid också att fråga är om en sådan inkomst som, om den hade uppburits av en här i riket obegränsat skattskyldig, hade varit skattepliktig inkomst av tjänst enligt IL (5 § 4 st. SINK). Detta innebär bl.a. att sådana belopp och ersättningar som räknas upp i 8 och 11 kap. IL, liksom inkomst av näringsverksamhet, kapital och fastighet aldrig kan falla in under SINK:s regler. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är fullständig.
<b>Undantagna från beskattning</b>	<p>I 6 § finns en uttömmande uppräknning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.</p> <p>Enligt 6 § p. 1 är avlöning och annan jämförlig förmån som uppburits på grund av annan anställning eller annat uppdrag än svensk offentlig tjänst inte skattepliktig om</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- den anställde vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolv-månadersperiod, och</li><li>- ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, samt</li><li>- ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.</li></ul>
<b>Montörregeln</b>	Detta är den s.k. montörregeln, som också finns i de flesta skatteavtal.
<b>Resor</b>	Enligt 6 § p. 2 SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt. Vidare är ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige skattefritt. Det ställs inte något krav på att bostaden ska ha varit belägen i Sverige utan bara att logiförmånen ska avse tid under vilken arbetet utförs här i landet. Oavsett om arbets-
<b>Logi</b>	

givaren tillhandahåller logi eller mot kvitto ersätter den anställde för t.ex. hotellövernattningar är förmånen skattefri.

I likhet med vad som gäller beträffande anställda, föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person som betalas av bolaget eller av den juridiska personen för kostnad avseende resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen (6 § p. 3 SINK).

Inkomst som i utlandet bosatt artist eller idrottsman uppbär och som omfattas av bestämmelserna i A-SINK är enligt 6 § p. 4 SINK undantagen från skatteplikt enligt SINK (se vidare under avsnitt 6.11.5). Observera dock att scenarbetare, koreografer, regissörer m.fl. omfattas av bestämmelserna i SINK och inte av de i A-SINK.

Skattefrihet gäller enligt 6 § p. 5 SINK för avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd).

I likhet med vad som gäller enligt IL är sådan inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal inte heller skattepliktig enligt SINK (6 § p. 6 SINK).

De olika undantagen från skatteplikt diskuteras mera ingående i Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.6.

#### **6.11.4.3 Beskattningsunderlag och skattesats**

#### **Kostnader**

Den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts, en definitiv källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade. Som en konsekvens av detta är t.ex. utbetald traktamentsersättning skattepliktig inkomst och ska beskattas fullt ut, dvs. inget avdrag medges. Detsamma blir fallet med kontant utbetald bilersättning i samband med tjänsteresor. Observera dock att vissa ersättningar är undantagna från skatteplikt enligt 6 § SINK, se avsnitt 6.11.4.2.

I mål C-234/01 Gerritse (se Handledning för internationell beskattning avsnitt 9.8.1) har EG-domstolen prövat frågan om ett system med definitiv källskatt (motsvarande SINK) enligt vilket den skattskyldige beskattas utan möjlighet till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande men till en lägre skattesats än den för i landet bosatta personer är förenlig med EG-fördraget. SKV:s tolkning av domen är att SINK är förenlig med EG-fördraget om den skattskyldige inte beskattas hårdare enligt SINK än vad som

hade blivit fallet vid en hypotetisk taxering enligt IL med tillämpning av bestämmelserna om vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst (12 kap. IL). Kostnader hänförliga till sådana intäkter som är undantagna från beskattning enligt SINK ska dock inte beaktas vid den hypotetiska taxeringen. Den som efter arbetsperiodens eller inkomstårets utgång kan visa att beskattningen blivit hårdare enligt SINK än vad som hade blivit fallet vid en tillämpning av IL:s bestämmelser är därför berättigad till ned-sättning av SINK i motsvarande mån. Vad gäller personliga avdrag befinner sig en person som tillfälligt arbetar i ett annat EU-land normalt inte i en jämförbar situation med den för i landet bosatta personer. Sådana avdrag ska därför normalt inte medges vid den hypotetiska taxeringen. Exempel: A har 100 i inkomst i Sverige. Kostnaderna för intäkternas förvärvande enligt 12 kap. IL uppgår till 40. Skatten vid en hypotetisk taxering enligt IL:s bestämmelser och med tillämpning av en för riket antagen genomsnittlig skattesats, 30 procent blir därvid 18 ( $100 - 40 \times 0,3$ ) och är lägre än skatten enligt SINK, som är 25 ( $100 \times 0,25$ ). SINK ska sättas ned till 18 och mellanskillnaden återbetalas till den skattskyldige. Möjlighet till ändrad beräkning av SINK-skatt saknas.

**Förmåner**

Även andra skattepliktiga ersättningar än kontant belopp ska räknas in i beskattningsunderlaget. Om det kontanta beloppet inte är så stort att föreskrivet skatteavdrag kan göras, är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden, som om skatteavdrag gjorts (9 § 3 st. SINK). I sådant fall ska dock skatt inte tas ut på skattebeloppet, vilket innebär att denna ”förmån av fri skatt” blir obeskattad (se prop. 1990/91:107 s. 37).

**Skattesats**

Skatt tas ut med 25 procent på skattepliktig inkomst (7 § SINK). Skattesatsen är dock 15 procent när det gäller sjöinkomst som är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 12 SINK. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller. Särskild inkomstskatt tas alltid ut med full skattesats 25 eller 15 procent på den skattepliktiga inkomsten. Någon möjlighet att ”jämka” skattesatsen/ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats än vad som nu angetts eller att medge förhöjt skatteavdrag, t.ex. för att täcka svensk fastighetsskatt, föreligger inte. Däremot kan skatteuttaget i vissa fall minskas genom att en inkomst är helt eller delvis undantagen från beskattning pga. bestämmelser i skatteavtal.

**SINK eller IL**

Skattskyldig enligt 3 § SINK är den som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt 5 § skattepliktig inkomst. Avgörande för om inkomsten ska beskattas enligt SINK-reglerna eller enligt bestämmelserna i IL är således om inkomsten varit tillgänglig för lyftning vid en tidpunkt då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han varit bosatt utomlands.

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre kan anses obegränsat skattskyldig i Sverige. Enbart sådana tjänsteinkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att den obegränsade skattskyldigheten i Sverige upphört omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om tjänsteinkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var bosatt i Sverige eller inte.

**Förskott**

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller tjänsteinkomst i förskott för arbete som han vid en senare tidpunkt, då han betraktas som obegränsat skattskyldig här, ska utföra i Sverige. En sådan förskottslön är skattepliktig enligt bestämmelserna i 5 § 2 st. SINK.

**Fåmansföretag**

I SINK:s regelsystem finns inte någon bestämmelse motsvarande dem i 57 kap. IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Detta innebär att sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag, som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst, inte omfattas av SINK utan ska beskattas enligt reglerna i IL (se Handledning för internationell beskattning avsnitt 5.2.2.2).

**6.11.4 Beskattningsmyndighet**

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Enligt 8 § SINK är SKV beskattningsmyndighet. Var handläggning ska ske framgår av SKV:s arbetsordning. Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte upp i lagen. I prop. 1990/91:107 s. 26 uttalas emellertid att ”sådan beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen”. Beslut kan givetvis också meddelas i andra fall än de i propositionen angivna. Exempelvis kan beskattningsmyndigheten ex officio meddela SINK-beslut om det vid en granskning kommit fram att ett företag har haft en i utlandet bosatt person anställd eller om det kommit en kontrolluppgift som utvisar att särskild inkomstskatt rätteligen innehållits. Vistas den skattskyldige tillfälligt här i riket och uppbär inkomst av arbete som utförs här är det SKV i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som fattar beslut. Detta gäller även om arbetstagaren utför viss del av arbetet t.ex. i sitt hemland. Om arbetsgivaren inte är registrerad men bosatt här i riket är det SKV i den region där han är bosatt som fattar beslut. När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjöinkomst är skattekontor 2 i Göteborg handläggande myndighet. I andra fall än de ovan beskrivna är det SKV region Stockholm som fattar beslut (8 § 1 st. SINK). Av detta följer att det är SKV region Stockholm som fattar beslut då en i utlandet bosatt person uppbär inkomst

**Sjömän**

från Sverige som har förvärvats på annat sätt än genom arbete vid tillfällig vistelse här (t.ex. pension) eller då en person som vistas tillfälligt i Sverige uppbär inkomst från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

#### **6.11.4.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag**

Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte upp i lagen. I förarbetena uttalas att ”sådant beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen” (prop. 1990/91:107 s. 26). Inget hindrar emellertid att SKV fattar beslut ex officio.

En i Sverige hemmahörande utbetalare av belopp, som enligt SINK utgör skattepliktig inkomst, ska göra skatteavdrag för betalning av den skattskyldiges särskilda inkomstskatt (9 § SINK). Utbetalaren är dock skyldig att göra avdrag för särskild inkomstskatt endast om den skattskyldige har överlämnat SKV:s beslut angående särskild inkomstskatt till honom enligt föreskrifterna i 10 § 1 st. SINK, eller om utbetalaren på annat sätt har erhållit besked från SKV om att skatteavdrag ska göras enligt SINK. Fullgörs inte skyldigheten att överlämna beslutet till utbetalaren, ska avdrag såsom för preliminär skatt göras i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 6 § SBL (10 § 2 st. SINK).

En utbetalare hemmahörande i utlandet kan inte bli skyldig att göra skatteavdrag (9 § 1 st. andra meningen SINK).

#### **Förmåner**

Erhåller den skattskyldige såväl kontant ersättning som andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdraget för dessa enligt 9 § 2 st. SINK beräknas med tillämpning av 8 kap. 14–17 §§ SBL, dvs. efter förmånernas sammanlagda värde. Skulle det på detta sätt framräknade skatteavdraget överstiga den kontanta inkomsten är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts enligt 9 § 3 st. SINK.

#### **SINK-beslut i efterhand**

Om något SINK-beslut inte har meddelats och avdrag har gjorts för preliminär skatt kan SKV fatta beslut om SINK i efterhand. Detsamma gäller när utbetalaren har gjort avdrag enligt bestämmelserna i 10 § 2 st. SINK, eller om skatt har inbetalats av den skattskyldige själv. Beslut om SINK i efterhand är att betrakta som omprövningsbeslut och kan fattas intill utgången av andra året efter beskattningsåret (21 kap. 9 § SBL). Ett sådant beslut kan fattas t.ex. med en kontrolluppgift som underlag och berör inte utbetalaren utan riktas mot den skattskyldige och innebär endast att redan inbetald skatt tas i anspråk för SINK.

Enligt 13 § 2 st. SINK ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor som angår skyldigheten att verkställa

skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag samt tillämpningen i övrigt av reglerna i 9–12 §§ SINK. Om en i utlandet bosatt person uppbär inkomst som enligt 5 § SINK inte är skattepliktig och inte heller har undantagits från skatteplikt enligt 6 § SINK (t.ex. egendomsivränta) kan något beskattningsbeslut enligt 8 § SINK inte meddelas. I sådana fall kan dock beskattningsmyndigheten med stöd av 13 § 2 st. SINK lämna besked av innebörd att inkomsten är skattefri.

SKV kan under vissa förutsättningar besluta att skatteavdrag enligt 14 § 1 st. SINK får underlåtas i likhet med vad som gäller i fråga om preliminär skatt (s.k. uppbördsöverenskommelse). Villkoren är *dels* att Sverige har ingått en överenskommelse för undvikande av att skatt tas ut i mer än en av staterna, *dels* att avdrag för skatt på grund av arbete görs i den främmande staten. Har särskild inkomstskatt innehållits på grund av arbete här i Sverige innan beslut om skattebefrielse har fattats, kan skatten överföras till den stat där den rätteligen ska tillgodoföras (14 § 2 st. SINK).

Reglerna i 14 § SINK kan användas vid tillämpning av den nordiska uppbördsöverenskommelsen (se avsnitt 6.11.2.2 ovan). Särskild inkomstskatt behandlas därvid på samma sätt som preliminär skatt. Med stöd av uppbördsöverenskommelsen bör även preliminär skatt som erlagts i annat nordiskt land kunna överföras till Sverige för täcka ett krav på särskild inkomstskatt som ska betalas här, förutsatt att Sverige har beskattningsrätten till inkomsten enligt bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Skatt som har överförts från annan stat ska gottskrivas den skattskyldige på samma sätt som preliminär skatt (11 kap. 14 § 2 st. SBL), och den överförda skatten bör därefter kunna tas i anspråk för särskild inkomstskatt på samma villkor som preliminär skatt i allmänhet kan tas i anspråk för SINK (jfr 18 kap. 7 § SBL).

#### **6.11.4.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt**

Bestämmelserna i SBL gäller vid redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (15 § SINK och 1 kap. 2 § SBL).

Hänvisningen till SBL avser uppbördsbestämmelserna i en mer inskränkt betydelse, dvs. bestämmelserna i 10–23 kap. SBL (prop. 1996/97:100 del 1 s. 516).

Reglerna om skönsbeskattning i 11 kap. 19 § SBL och ansvar för skatt i 12 kap. 1 § 1 st. och 2 § SBL kan således tillämpas om någon underlåtit att göra skatteavdrag eller att redovisa avdragen skatt efter beslut om SINK.

**Utländsk  
utbetalare**

Att en i Sverige hemmahörande utbetalare är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten framgår av 4 § SINK. En utländsk utbetalare är som tidigare nämnts inte skyldig att göra skatteavdrag och han är inte heller ansvarig för betalning av den anställdes särskilda inkomstskatt. Det är i stället den skattskyldige själv som är ansvarig för betalningen (4 § 1 st. andra meningen SINK).

Den skattskyldige kan således göras betalningsansvarig för särskild inkomstskatt endast när utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Önskar en skattskyldig göra en frivillig inbetalning av särskild inkomstskatt sker detta lämpligen genom att preliminär A-skatt betalas in varvid det inbetalda beloppet innehålls med stöd av bestämmelserna 18 kap. 7 § SBL för att senare tas i anspråk för särskild inkomstskatt efter beslut av SKV.

**6.11.4.7 Kontrolluppgift**

Kontrolluppgifter i inkomstslaget tjänst ska lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). Det betyder att den som har betalat ut belopp som omfattas av SINK är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt bestämmelserna i LSK (jfr 18 § SINK).

**Grön kontroll-  
uppgift**

Om ett beslut om SINK har meddelats så ska s.k. grön kontrolluppgift lämnas. De blanketter som används är följande.

- RSV 2340 (KU 13) avser förvärvsinkomster
- RSV 2341 (KU 18) avser pensionsinkomster m.m. från ex. RFV, SPV och KPA och försäkringsföretag
- RSV 2343 (KU 13) engelsk version av RSV 2340
- RSV 2307 (KU 16) avser sjöinkomster

Grön kontrolluppgift ska lämnas även om inkomsten genom ett SINK-beslut befriats från skatt. Se vidare om kontrolluppgiftsskyldigheten i kapitel 26.

**6.11.4.8 Övrigt**

I fall då särskild inkomstskatt erlagts, och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som obegränsat skattskyldig, är det möjligt att tillgodoräkna den särskilda inkomstskatten som preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan tas i anspråk för betalning av särskild inkomstskatt.

**6.11.5 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta  
artister m.fl. (A-SINK)**

Beskattningsreglerna för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. finns i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).

**Definitiv källskatt**

Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), *särskild inkomstskatt*. Deklarationsskyldighet föreligger således inte för inkomster som omfattas av dessa bestämmelser.

Av 2 § A-SINK framgår att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Vidare definieras i 3 § A-SINK vissa, för tillämpningen av lagen, centrala begrepp och uttryck.

**Bosatt utomlands**

Enligt 3 § A-SINK avses med uttrycket *bosatt utomlands* en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av denna definition samt den i 2 § A-SINK gjorda hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i 3 kap. 17 IL och 3 kap. 3 § IL (se vidare i Handledning för internationell beskattning under avsnitt 2.1.2).

**Hemmahörande i utlandet**

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* avser fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.

**Artistisk verksamhet**

Med uttrycket *artist* avses den som utövar artistisk verksamhet och med *idrottsman* den som utövar idrottslig verksamhet.

I 3 § A-SINK finns en uppräkningslista av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräkningslista avses med artistisk verksamhet personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet respektive andaktsutövning omfattas inte av dessa bestämmelser. Gränsdragningsproblem kan uppkomma om t.ex. en artist under ett engagemang både undervisar och ger en konsert. Endast den del av ersättningen som avser konserten omfattas av bestämmelserna i A-SINK, varför det är önskvärt att fördelningen av ersättningen framgår av avtal eller liknande. Om det inte framgår hur ersättningen ska fördelas måste en uppskattning göras av hur stor del av ersättningen som belöper på respektive verksamhet. I vissa fall kan det också vara svårt att avgöra om det är en konsert eller t.ex. föredrag eller deltagande i andaktsutövning. I dessa fall bör bedömningen ske utifrån en huvudsaklighetsprincip.

För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan antingen ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Det är den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en



scen som omfattas av lagen. Scenpersonal och tekniska biträden samt sådana kategorier som regissörer och koreografer omfattas inte av lagen. Är personen i fråga bosatt utomlands blir i stället SINK aktuell.

**Idrottslig verksamhet**

Med *idrottslig verksamhet* avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio- eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Som framgår av följande avsnitt kan artistföretag och arrangörer hemmahörande i utlandet omfattas av bestämmelserna i A-SINK i egenskap av skattesubjekt.

**Artistföretag**

Som *artistföretag* räknas härvid fysisk eller juridisk person, som utan att vara arrangör, mot ersättning tillhandahåller utländsk artist eller idrottsman.

**Arrangör**

Med *arrangör* avses den som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet.

**6.11.5.1 Skattskyldighet**

Skattskyldiga till A-SINK är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

**6.11.5.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt**

En uttömmande uppräkningslista av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

En förutsättning för att inkomsten överhuvudtaget ska vara skattepliktig är att den *uppbärs från Sverige*. Härmed avses även ersättning som utländsk arrangör betalar till utländsk artist eller artistföretag för artistisk verksamhet här i riket.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten vad som erhålls i kontant ersättning eller annat vederlag medan för arrangör utgör den skattepliktiga inkomsten vad som uppbärs i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning.

**Fartyg**

Lagstiftningen omfattar förutom inkomst av verksamhet här i landet även inkomst av verksamhet på svenskt eller utländskt handelsfartyg.

I 8 § finns en uttömmande uppräkningslista av inkomster som är

undantagna från skatteplikt enligt A-SINK.

Enligt 8 § p. 1 A-SINK är frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får undantagna från skatteplikt. Det rör sig här om sådana personer som utan inträdesavgift uppträder med musik, sång, akrobatik och liknande aktiviteter på gator, torg, tunnelbanestationer m.fl. platser.

Enligt 8 § p. 2 A-SINK har inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket speciellt undantagits från skatteplikt. Beskattning av sådan verksamhet ska ske enligt bestämmelserna i IL.

### **Royalty**

Vidare är enligt 8 § p. 3 A-SINK royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar undantagna från beskattning. Ersättning från svensk radio och television ska anses som inkomst av royalty till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Enligt 8 § p. 4 A-SINK är inkomst som undantas från beskattning på grund av skatteavtal inte skattepliktig. Observera att även om sådan inkomst är undantagen från skatteplikt är den som betalar ut ersättningen – utbetalaren/arrangören – ändå skyldig att lämna redovisning till beskattningsmyndigheten (16 § A-SINK).

Som skattepliktig inkomst räknas inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med artistisk och idrottslig verksamhet eller för styrkta kostnader härför (8 § p. 5 A-SINK). Om ersättning för resa, kost och logi ingår i den kontanta ersättningen är dock även denna del av ersättningen skattepliktig.

Åtnjuter mottagaren, förutom kontant ersättning, även andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdrag ske för dessa. Från skatteplikt har dock undantagits vad som utgår i form av naturaförmåner om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp enligt AFL avrundat till närmaste hundratal kronor.

#### **6.11.5.3 Beskattningsunderlag och skattesats**

Den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts, en definitiv källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade.

Observera dock att vissa ersättningar är undantagna från skatteplikt enligt 8 § A-SINK, se föregående avsnitt.

### **Skattesats**

Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller. Den särskilda inkomstskatten tas ut på den skattepliktiga bruttoinkomsten och

möjlighet till kostnadsavdrag saknas. Någon möjlighet till ”jämkning” av skatteuttaget finns inte.

**A-SINK eller IL**

Skattskyldig enligt 4 § A-SINK är fysiska personer som är bosatta utomlands och juridiska personer hemmahörande i utlandet och som uppbär en enligt 7 § skattepliktig inkomst. Frågan om en inkomst har varit tillgänglig för lyftning då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han var bosatt utomlands är således av avgörande betydelse för om inkomsten ska beskattas enligt bestämmelserna i A-SINK eller enligt IL:s bestämmelser.

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre i skattehänseende kan anses bosatt i Sverige. Enbart sådana inkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att den obegränsade skattskyldigheten har upphört kan omfattas av A-SINK. Detta gäller oavsett om inkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var bosatt i Sverige eller inte.

**Förskott**

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller inkomst i förskott för artistisk eller idrottslig verksamhet som han vid en senare tidpunkt, då han betraktas som obegränsat skattskyldig, ska utföra i Sverige. En sådan förskottsersättning är skattepliktig enligt bestämmelserna i 7 § 1 st. A-SINK.

**6.11.5.4 Beskattningsmyndighet**

Beskattningsmyndighet är Skatteverket, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika. Den som har att betala denna särskilda inkomstskatt ska anmäla sig hit för registrering. I de fall den skattskyldige saknar personnummer och måste ha ett särskilt registreringsnummer för t ex PGI-beräkning, kan s.k. samordningsnummer tilldelas av det skattekontor där utbetalaren är registrerad eller där arrangemanget ägt rum.

**6.11.5.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag**

I motsats till vad som gäller beträffande särskild inkomstskatt enligt SINK så krävs inget beslut av SKV för att utbetalaren ska bli skyldig att göra skatteavdrag enligt A-SINK. Den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till någon som är skattskyldig enligt 4 § A-SINK är skyldig att göra enligt lag föreskrivet skatteavdrag utan att något särskilt beslut eller besked har meddelats från SKV i förväg.

**6.11.5.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för artister**

Enligt 6 § 1 st. A-SINK är den som enligt 14 § är redovisnings-

skyldig för skatten också ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt. Detta innebär att den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till en artist/ idrottsman eller ett artistföretag ska göra avdrag, redovisa den dragna skatten och betala in den.

För arrangörer gäller att dessa själva är skyldiga att redovisa och betala skatten.

I fråga om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. gäller vissa bestämmelser i SBL i tillämpliga delar, bl.a. vad som sägs om ansvar för skatt i 12 kap, om utredning i skatteärende i 14 kap. och om skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap.

Om särskild inkomstskatt inte betalas inom den tid som föreskrivs i 14 § A-SINK tas dröjsmålsavgift ut enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift (23 § 3 st. A-SINK).

#### **6.11.5.7 Kontrolluppgift**

Någon grön kontrolluppgift (RSV 2340) ska inte lämnas för ersättning som beskattas enligt A-SINK till skillnad mot vad som gäller beträffande ersättning som omfattas av SINK. I stället ska gul kontrolluppgift lämnas i vissa fall.

Den som har betalat ut ersättning eller utgivit förmåner till person som omfattas av svensk socialförsäkring och beskattas enligt A-SINK ska lämna uppgift om utgivna ersättningar på gul kontrolluppgift (RSV 2303). De uppgifter som lämnas kommer därvid att ligga till grund för beräkning av PGI. I övrigt ska gul kontrolluppgift lämnas i den utsträckning som framgår av föreskrifterna i RSFS 2002:4 och 12.

Gula kontrolluppgifter lämnas tillsammans med övriga kontrolluppgifter till det kontor där utgivaren av ersättningarna är registrerad. Detta oavsett vad som angetts rörande beskattningsmyndighet ovan.

Även om gul kontrolluppgift ska lämnas på grund av att artisen eller idrottsmannen omfattas av svensk socialförsäkring ska arbetsgivaravgifter inte betalas. Detta framgår av 2 kap. 13 § SAL.

#### **6.11.5.8 Övrigt**

I fall då särskild inkomstskatt har erlagts, och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som obegränsat skattskyldig, är det möjligt att omvandla den särskilda inkomstskatten till preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan omvandlas till särskild inkomstskatt.





## 7 Socialförsäkring och PGI

---

Socialförsäkringslag (1999:799)  
Lag om inkomstgrundad ålderspension (1998:674)  
Lag (1998:675) om införande av lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension  
Lag om allmän försäkring (1962:381)  
Lag om arbetsskadeförsäkring (1976:380)  
Socialavgiftslag (2000:980)  
Lag om allmän löneavgift (1994:1920)  
Lag om statlig ålderspensionsavgift (1998:676)  
Lag om allmän pensionsavgift (1994:1744)  
Prop. 1989/90:110 (Skattereformen)  
Prop. 1997/98:151 (Inkomstgrundad ålderspension)  
Prop. 1998/99:119 (Socialförsäkringslagen)  
Prop. 2000/01:8 (Ny socialavgiftslag)  
En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)  
Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)  
Riksförsäkringsverkets Handledning Beräkning av pensionsgrundande inkomst av och underlag för egenavgifter Taxeringsåret 2004

---

### Sammanfattning

De centrala bestämmelserna om socialförsäkringen finns i lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) om bl.a. sjukförsäkringen och i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension (LIP) som behandlar det nya ålderspensionssystemet. Andra viktiga lagar på socialförsäkringsområdet är bl.a. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1979:84) om allmänna barnbidrag samt lagen (1997:328) om arbetslöshetsförsäkring.

Reglerna om vilka personer som är omfattade av socialförsäkringens olika delar har brutits ur från respektive lag och samlats i en lag, socialförsäkringslagen (1999:799, SofL).

Socialförsäkringen finansieras dels genom socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift, dels genom skattemedel.

I detta kapitel lämnas en redogörelse för de viktigaste reglerna i socialförsäkringen som har betydelse för dels beräkningen av pensionsgrundande inkomst (PGI), dels har ett samband med

socialavgifterna även om de tidigare direkta kopplingarna inte längre finns i lagstiftningen. Redogörelsen innehåller reglerna enligt svensk intern rätt om socialförsäkring.

För att lösa de frågor om socialförsäkringsskydd som uppstått med den ökande rörligheten på den internationella arbetsmarknaden har Sverige ingått konventioner om social trygghet med ett antal länder i främst Västeuropa och Nordamerika. Konventionernas regler om var en person ska vara försäkrad styr också var avgifter ska betalas.

Den första januari 1994 trädde för Sveriges del avtalet om det Europeiska Ekonomiska Samarbetsavtalet, EES-avtalet, i kraft och den första januari 1995 blev Sverige medlem i Europeiska Unionen (EU). Detta innebär att EG:s rättsregler om social trygghet blivit gällande som svensk lag från 1994. Bestämmelserna om vilket lands lagstiftning som är tillämplig finns i förordningen (EEG) nr 1408/71 och i tillämpningsförordningen nr 574/72. Förordningens bestämmelser om försäkringstillhörighet avgör även frågan om var socialavgifter ska betalas.

I den mån reglerna i EG-rätten eller en konvention avviker från bestämmelserna i SofL, AFL, LIP och SAL ska i första hand bestämmelserna enligt EG-rätten ta över. Om EG-rätten inte är tillämplig gäller i förekommande fall konvention. Om vare sig EG:s regler eller någon konvention ska tillämpas på ett förhållande ska bestämmelserna i vår interna rätt gälla. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 4 § SofL, i 20 kap. 15 § AFL samt i 1 kap. 3 § SAL.

## 7.1 Socialförsäkringslagstiftningen

De delar av socialförsäkringslagstiftningen som har betydelse i SKV:s verksamhet är framför allt reglerna om pensionsgrundande inkomst i 2 kap. LIP samt reglerna om vem som omfattas av socialförsäkringen, vilka bestämmelser finns i SofL.

Den 1 januari 1999 trädde det nya pensionssystemet i kraft. Det innebär att den allmänna tilläggs pensionen (ATP) har ersatts av inkomstgrundad ålderspension och folkpensioneringen av regler om garantipension. Det nya pensionssystemet gäller fullt ut för personer födda 1954 eller senare. För den s. k. mellangenerationen, personer födda åren 1938–1953 gäller de nya reglerna efter ett system med tjugondelsinfasing. Det innebär att inkomstgrundad ålderspension ska beräknas på grundval av dels pensionsrätt enligt de nya reglerna, dels pensionspoäng enligt ATP-reglerna efter en glidande skala beroende på individens ålder. Tjugondelsinfasingen innebär exempelvis att en person född 1938 kommer att tjäna in pensionsrätt enligt det nya systemet med 4 tjugondelar respektive enligt det gamla pensionssystemet med 16 tjugondelar. För den som är född 1944 innebär fördelningen att



han tjänar in pensionsrätt med 10 tjugondelar från vardera systemet och för den som är född 1953 beräknas pensionsrätten med 1 tjugondel från ATP-systemet och 19 tjugondelar från det nya pensionssystemet. Personer födda före 1938 omfattas inte alls av det reformerade pensionssystemet och den som är född 1954 eller senare omfattas fullt ut av den nya ålderspensionen.

Av 1 kap. 1 § LIP framgår att lagen innehåller bestämmelser om försäkring för inkomstgrundad ålderspension i form av inkomstpension, tilläggspension och premiepension samt om premiepension till efterlevande. Den inkomstgrundade ålderspensionen består främst av inkomstpension och premiepension. Under en längre övergångstid kommer även tilläggspension att finnas kvar för dem som är födda 1953 eller tidigare. Tilläggspensionen är en del av den inkomstgrundade ålderspensionen.

Eftersom de övergångsbestämmelser som erfordrades för införandet av LIP var så omfattande ansågs det lämpligt att sammanföra dem i en särskild promulgationslag: lag (1998:675) om införande av lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension. Denna promulgationslag brukar benämnas införandelagen.

## **7.2 Socialförsäkringslagen, SofL**

Begreppet försäkrad fanns tidigare reglerat i de olika författningar som behandlar socialförsäkringen. För att uppnå ett enhetligt försäkringsbegrepp samlades alla regler om vilka som är försäkrade för de olika grenarna av socialförsäkringen till en lag: socialförsäkringslagen (1999:799). Lagen trädde i kraft den 1 januari 2001. De viktigaste förarbetena är betänkandet (SOU 1997:72) En lag om socialförsäkringar samt prop. 1998/99:119.

Socialförsäkringen har i SofL indelats i två grenar: den bostättningsbaserade respektive den arbetsbaserade försäkringen. Den bostättningsbaserade grenen reglerar sådana försäkringar som faller ut med garantibelopp och bidrag. Det är försäkringar som faller ut oberoende av vilka inkomster den enskilde har eller haft. Som exempel kan nämnas barnbidrag, föräldrapenning på lägstanivå samt folkpension och garantipension. Den arbetsbaserade grenen av socialförsäkringen däremot ska träda in vid inkomstbortfall och ersätta del av inkomstbortfallet, t.ex. vid sjukdom och ålderdom i form av sjukpenning respektive inkomstgrundad ålderspension.

Det är den arbetsbaserade försäkringen som i huvudsak är av intresse i detta sammanhang och som behandlas i detta avsnitt. Reglerna om vad som ska anses som arbete i Sverige har också betydelse för om socialavgifter ska betalas. SAL innehåller hänvisningar till SofL.

Endast ett försäkringsvillkor gäller för var och en av försäkringsgrenarna: bosättning i Sverige respektive arbete i Sverige. Varken inskrivning hos försäkringskassan eller svenskt medborgarskap är längre något försäkringsvillkor. Det förhållandet att medborgarskapet numera saknar betydelse är en mycket viktig förändring i förhållande till vad som gällde tidigare. Före 2001 kunde en svensk medborgare tjäna in pensionsrätt vid arbete för svensk arbetsgivare utomlands oavsett hur länge arbetet utomlands pågick och oavsett om personen var utsänd eller lokalanställd utomlands av den svenska arbetsgivaren.

### 7.2.1 Bosättningsbaserad försäkring

Den som är bosatt i Sverige är enligt 3 kap. 1 § SofL försäkrad för följande förmåner som anges i AFL:

1. ersättning för sjukvård m.m.,
2. föräldrapenning på lägstanivå och grundnivå,
3. sjukersättning och aktivitetsersättning i form av garantiersättning samt
4. rehabilitering och särskilt bidrag enligt 22 kap.

Därutöver omfattas den som är bosatt här av förmåner från ett antal i 3 kap. 2 § uppräknade lagar. Bland dessa förmåner kan exempelvis nämnas allmänna barnbidrag, pensionstillskott, assistansersättning, bostadsbidrag och garantipension. Gemensamt för dessa förmåner är att de inte förutsätter att den försäkrade haft några förvärvsinkomster i motsats till vad som gäller för den arbetsbaserade försäkringen.

#### **Bosättning i Sverige**

Bestämmelserna om bosättning i Sverige finns i 2 kap. 1–6 §§ SofL. Bosättningsbegreppet inom socialförsäkringen är i princip detsamma som används vid folkbokföringen. Som bosatt i Sverige enligt huvudregeln i 1 § anses i första hand den som har sitt egentliga hemvist här i landet. Den som kommer till Sverige och kan antas komma att vistas här under längre tid än ett år anses också bosatt här. Det gäller dock inte om synnerliga skäl talar emot det. Ett sådant synnerligt skäl kan vara att en person vistas här under lång tid på grund av fängelsestraff och som efter avtjänat straff ska utvisas. Den som kommer till Sverige för högst ett år är således inte försäkrad för de bosättningsbaserade förmånerna. Att personen trots detta kan vara omfattad av den arbetsbaserade försäkringen framgår av 7 och 9 §§. Den som är bosatt i Sverige och som lämnar landet ska fortfarande anses vara bosatt här om utlandsvistelsen kan antas vara längst ett år, vilket framgår av den så kallade ettårsregeln i 1 § 3 st.

Bestämmelsen i 1 § 2 st. andra meningen tar sikte på s.k. massflyktssituationer i vilka utlänningar kan beviljas tillfälliga uppehållstillstånd. En person som beviljats uppehållstillstånd med tillfälligt skydd och som kan antas komma att vistas här under kortare tid än tre år ska som huvudregel inte folkbokföras. Dessa personer ska inte heller anses bosatta enligt SofL under den tid de inte är folkbokförda (prop. 2001/02:185 s. 85).

### **Statsanställda**

Den som av en statlig arbetsgivare sänds ut till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning anses bosatt i Sverige under hela utsändningstiden under förutsättning att personen tidigare någon gång varit bosatt i Sverige (2 kap. 2 § SofL). Det innebär att bestämmelsen också kan tillämpas på dem som varit utsända och som inte återvänder till Sverige innan de sänds ut direkt från det land de vistas i, s. k. direktutsända. Regeln gäller däremot inte när en svensk statlig myndighet lokalanställer personal utomlands, exempelvis när en svensk ambassad utomlands anställer en på orten bosatt chaufför.

I 2 kap. § 2 st. regleras det motsatta förhållandet, dvs. när en annan stat sänder en person till Sverige för arbete för arbetsgivarens räkning. I konsekvens med vad som gäller enligt 1 st. ska en sådan person inte anses bosatt i Sverige oavsett utsändningstidens längd.

Observera att reglerna enbart gäller statligt anställda, dvs. de som är anställda av statliga myndigheter. Däremot gäller inte bestämmelsen för offentligt anställda i kommuner och landsting och inte heller för dem som är anställda av statliga bolag.

Bestämmelserna om statsanställda är särskilt viktiga eftersom de gäller även för förmåner som omfattas av den arbetsbaserade försäkringen t.ex. inkomstgrundad ålderspension (2 kap. 9 § 3 st.).

### **Biståndsarbetare m.fl.**

Den som är anställd av svenskt trossamfund eller en ideell organisation som bedriver biståndsverksamhet ska anses vara fortsatt bosatt i Sverige om han sänds ut för arbete för arbetsgivarens räkning även för längre tid än ett år. Denna regel som finns i 2 kap. 4 § SofL gäller om utlandsvistelsen kan antas vara längst fem år. Till skillnad från vad som gäller för statsanställda gäller regeln endast den bosättningsbaserade försäkringen. En biståndsarbetare som sänds ut för högst fem år har således rätt till exempelvis barnbidrag, men lönen ger inte rätt till PGI i Sverige.

#### **7.2.2 Arbetsbaserad försäkring**

Den arbetsbaserade försäkringen syftar till att ersätta uteblivna förvärvsinkomster på grund av sjukdom, pensionering m.m. Socialavgifter enligt SAL ska också betalas på ersättningar och inkomster som omfattas av den arbetsbaserade försäkringen.

Den som arbetar i Sverige är enligt 3 kap. 4 § SofL försäkrad för följande förmåner som anges i AFL:

1. sjukpenning och havandeskapspenning,
2. föräldrapenning över lägstanivå och tillfällig föräldrapenning,
3. inkomstrelaterad sjukersättning och inkomstrelaterad aktivitetsersättning samt
4. rehabilitering och rehabiliteringsersättning enligt 22 kap. AFL i fråga om förmåner som beslutas av de allmänna försäkringskassorna.

Den som arbetar i Sverige omfattas dessutom enligt 3 kap. 5 § av bl.a. arbetsskadeförsäkringen och av den inkomstgrundade ålderspensionen. Försäkringen gäller från och med den första dagen av anställningen (6 §).

### Arbete i Sverige

Begreppet arbete i Sverige är grundläggande för såväl den arbetsbaserade försäkringen som för reglerna om socialavgifter i SAL (jfr. 1 kap. 6–10 §§ SAL). Observera bestämmelsen i 1 kap. 4 § SofL som anger att EG-rätten eller konventioner med andra länder om social trygghet kan medföra begränsningar i tillämpligheten av bestämmelserna i SofL.

Med arbete i Sverige avses enligt 2 kap. 7 § SofL förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det ska vara fråga om arbete som rent fysiskt utförs i landet. Med det avses arbete eller verksamhet som arbetstagare, uppdragstagare eller som egenföretagare. Skillnaden mellan dessa begrepp har numera ingen avgörande betydelse på socialförsäkrings- och socialavgiftsområdet. Det är i stället begreppet *arbete* som avgör om avgifter ska betalas till socialförsäkringen och om den arbetsbaserade delen av försäkringen kan vara tillämplig. Den arbetsbaserade försäkringen ska ge skydd vid arbete i Sverige oberoende av arbetets varaktighet och oberoende av den förvärvsarbetandes medborgarskap eller bosättning. Likaså är det utan betydelse var arbetsgivaren är medborgare eller har sitt säte med undantag för reglerna om utsändning i 9 § (jfr prop. 1998/99:119 s. 103).

Reglerna om arbete i Sverige innebär därför en utvidgning av försäkringsskyddet jämfört med tidigare för personer som är bosatta utomlands. Dessa har numera rätt till PGI även på inkomster från mycket kortvariga arbeten som utförs här och det gäller oavsett om han är begränsat eller obegränsat skattskyldig här i landet. En förutsättning är dock att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren är svensk. Se nedan vid kantribriken utsändning om de undantag som gäller för personer som sänds hit respektive sänds ut från Sverige. Reglerna om arbete i Sverige innebär i vissa fall en försämring av försäkringsskyddet jämfört med tidigare.

Detta på grund av att medborgarskapet inte längre är ett försäkringsvillkor. Den som arbetar utomlands är inte försäkrad för den arbetsbaserade försäkringen även om arbetet är kortvarigt, såvida det inte är fråga om utsändning. Före 2001 skulle PGI beräknas för svensk medborgare som arbetade utomlands för svensk arbetsgivare oavsett hur länge arbetet pågick och oavsett om personen var utsänd eller lokalanställd utomlands (gällde endast utanför EU/EES-området respektive i land med vilket Sverige inte har socialförsäkringskonvention). De nya reglerna innebär att om en här bosatt person tar en kortvarig anställning utomlands för utländsk arbetsgivare ska PGI inte beräknas även om personen är skattskyldig här för inkomsten. Då ska inte heller allmän pensionsavgift betalas (se vidare avsnitt 8.14).

#### **Näringsverksamhet**

I 2 kap. 7 § 2 st. SofL sägs att om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § IL, ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet. Det betyder att även tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige om det utförs som ett led i arbete vid ett fast driftställe i Sverige. Det kan t.ex. röra sig om arbete som en egenföretagare tillfälligt bedriver i utlandet under förutsättning att det inte kan anses självständigt i förhållande till arbetet vid det fasta driftstället i Sverige (jfr anförd prop. s. 179). I sådant fall ska inkomsten från det tillfälligt utförda arbetet utomlands utgöra underlag för PGI i Sverige.

#### **Utsändning**

Att arbete utomlands i vissa fall ska räknas som arbete i Sverige och att arbete som utförs här i landet i vissa fall inte ska räknas som arbete i Sverige enligt SofL framgår av 2 kap. 9 §. När en arbetsgivare med verksamhet i Sverige sänder ut en arbetstagare för arbete utomlands för arbetsgivarens räkning ska arbetet räknas som arbete i Sverige om det kan antas vara längst ett år. Om en utländsk arbetsgivare under motsvarande förhållande sänder någon till Sverige ska arbete i Sverige inte anses föreligga. Det innebär att om någon sänds hit av utländsk arbetsgivare och arbetet här är planerat att pågå i längst ett år ska PGI inte beräknas för den anställde även om han är obegränsat skattskyldig här och därför taxeras för inkomsten. Den anställde ska i sådant fall inte heller betala den allmänna pensionsavgiften (se vidare avsnitt 8.14).

Tidsgränsen definieras i lagtexten med uttrycket ”*kan antas vara längst ett år*”. I tidigare lagar användes formuleringen ”*avses vara längst ett år*”. I prop. 1998/99:119 sägs på s. 103 att denna ändring i uttryckssättet bör medföra en viss skärpning i regeltillämpningen på så vis att arbetstagarens egna uppgifter om arbetets varaktighet inte behöver tas för goda. Arbetstagarens uppgifter kan t.ex. styrkas av ett anställningsavtal eller intyg från arbetsgivaren.

Som nämnts ovan gäller utsändningsreglerna för statligt anställda utan någon tidsbegränsning. Om en person som är bosatt i Sverige anställs av en svensk myndighet för att arbeta åt myndigheten i exempelvis Moskva och det kan antas att arbete ska pågå i flera år ska PGI beräknas under hela utsändningstiden.

**Sjömän**

Arbete som sjöman på svenskt handelsfartyg ska räknas som arbete i Sverige. Det gäller även vid s. k. bare-boat charter, dvs. när det är fråga om anställning på fartyg som bär utländsk flagg och fartyget hyrs av en svensk redare i huvudsak obemannat. En förutsättning är att anställningen sker hos redaren eller hos någon arbetsgivare som redaren anlitat. Som arbete i Sverige räknas också arbete i anställning hos ägaren till ett svensk handelsfartyg eller hos någon arbetsgivare som anlitats av ägaren om fartyget hyrs ut till en utländsk arbetsgivare i huvudsak obemannat (2 kap. 8 § SofL).

**Ambassad-  
anställda**

SofL innebär en utvidgning av försäkringsskyddet för den lokalanställda personalen på utländska beskickningar och karriärkonsulat i Sverige. Före 2001 gällde att de lokalanställda på ambassad tillhörande land utanför EU/EES-området inte var försäkrade för arbetsskada och inte hade rätt till PGI om inte ambassaden ingått förbindelse med Riksförsäkringsverket om att svara för ålderspensionsavgiften för personalen. I 2 kap. 10 § SofL sägs att arbete som utförs av en person som tillhör en annan stats beskickning eller karriärkonsulat ska anses som arbete i Sverige.

**Immunitet**

Reglerna om ambassadanställda i SofL gäller endast om det är förenligt med Wienkonventionerna om diplomatiska (1961) respektive konsulära (1963) förbindelser. Den personkrets som ska undantas från den mottagande statens lagstiftning om social trygghet är begränsad till den diplomatiska personalen samt medlemmar av beskickningen i övrigt som är medborgare i den sändande staten eller i tredje stat och som inte heller är stadigvarande bosatta i den mottagande staten. Samma regler gäller för en diplomatisk företrädares eller konsulatmedlems privattjänare om denne omfattas av den sändande statens eller tredje stats lagstiftning om social trygghet. Förenklat kan sägas att den lokalanställda personalen vid ambassader inte är undtagen från svensk socialförsäkring genom Wienkonventionerna. Personal som följt med från det sändande landet åtnjuter i regel immunitet på socialförsäkringsområdet.

Utvidgningen av försäkringsskyddet för lokalanställd personal på beskickningar och konsulat innebär således att de anställda som arbetar i Sverige är försäkrade för samtliga arbetsbaserade förmåner. De är också försäkrade för de bosättningsbaserade förmånerna enligt 2 kap. 3 § SofL. Förändringen innebär också att utländska ambassader ska betala arbetsgivaravgifter i Sverige för den personal som är omfattad av den arbetsbaserade försäkringen.

De ovannämnda förbindelserna har därigenom förlorat sin verkan. För lokalanställda på EU/EES-ambassader har detta gällt sedan 1994 på grund av EG-rätten (förordning EEG 1408/71).

### **7.3 Pensionsgrundande inkomst, PGI**

#### **Pensionsrätt**

Inkomstpension och premiepension beräknas utifrån de pensionsrätter som fastställs för en försäkrad. Pensionsrätt fastställs årligen och grundas främst på vad som utgör pensionsgrundande inkomst enligt 2 kap. LIP. Reglerna har med i princip oförändrad innebörd överförts från motsvarande bestämmelser i AFL. Ersättningar och inkomster som är pensionsgrundande är i regel också underlag för socialavgifter enligt SAL och underlag för den allmänna pensionsavgiften.

En persons pensionsgrundande inkomst ska fastställas för varje år som personen har varit försäkrad och haft inkomster här i landet som är pensionsgrundande (2 kap. 2 § LIP). Vilka som är försäkrade framgår av SofL. Den viktigaste skillnaden i förhållande till tidigare är att svenskt medborgarskap saknar betydelse för pensionsrätten.

Det finns i 2 kap. 1 § LIP två grundläggande begrepp som används vid beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten: inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete (än anställning). Observera att dessa begrepp inte alltid har samma innebörd som IL:s inkomstbegrepp tjänst respektive näringsverksamhet.

Med inkomst av anställning avses lön eller annan ersättning i pengar eller skattepliktiga förmåner som en försäkrad får som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Som inkomst av anställning räknas t.ex. också ersättning för arbete till näringsidkare som inte har F-skattsedel, trots att ersättningen ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Med inkomst av annat förvärvsarbete avses sådan inkomst som den försäkrade får på annan grund, vanligen inkomst av näringsverksamhet. Det finns dock ett flertal exempel på att inkomst av tjänst enligt IL kan utgöra inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. LIP, t.ex. hobbyinkomster (6 § 2), tjänsteinkomster till den som har F-skatt (7 §), 10 000 kr-gränsen (8 §), och när det föreligger socialavgiftsavtal (10 §).

Den pensionsgrundande inkomsten för ett år är för en försäkrad summan av dennes inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete för det året. Huvudprincipen är att pensionsrätt enligt LIP grundas på inkomst av förvärvsarbete och att inkomster av annat slag inte är pensionsgrundande. Att vissa inkomster som inte grundas på förvärvsarbete ändå ger pensionsrätt framgår av 5 §. Det gäller främst olika socialförsäkringsersätt-

ningar såsom sjukpenning, ersättning från arbetslöshetskassa m.m.

Till skillnad från vad som gällde i ATP-systemet ska i princip alla förvärvsinkomster under livet grunda pensionsrätt i det nya pensionssystemet och det gäller även för inkomster från förvärvsarbete som den försäkrade erhåller efter fyllda 65 år.

### 7.3.1 Inkomst av anställning

Enligt 2 kap. 3 – 5 §§ LIP räknas sammanfattningsvis följande ersättningar till inkomst av anställning:

1. lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som sammanlagt uppgår till minst 1 000 kr under året till arbetstagare,
2. kostnadsersättningar till den del de ska räknas som lön enligt SBL,
3. skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som har utgetts på grund av kundtrohet eller liknande, om den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen är någon annan än den som är skattskyldig för den,
4. annan ersättning för utfört arbete, dock ej pension, samt tillfällig förvärvsinkomst av verksamhet som inte bedrivits självständigt även om mottagaren inte varit anställd hos utbetalaren,
5. Marie Curie-stipendium som betalas ut av fysisk person bosatt i Sverige eller av svensk juridisk person,
6. sjukpenning som ersätter tjänsteinkomster, A-kasseersättning m.fl. socialförsäkringsersättningar enligt uppräknning i 5 §.

#### Lön m.m.

Lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som en försäkrad får som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst utgör enligt 2 kap. 3 § 1 st. LIP inkomst av anställning. Det vanligaste är att ersättningar som beskattas i inkomstslaget tjänst också utgör inkomst av anställning enligt LIP. I vissa fall kan också inkomster från näringsverksamhet betraktas som inkomst av anställning. Detta gäller ersättning för arbete som utbetalas till enskild näringsidkare som saknar F-skattsedel. Ersättningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men hänförs vid PGI-beräkningen, med ett undantag, till inkomst av anställning. Detta har också betydelse vid betalningen av de socialavgifter som belöper på ersättningen och som i detta fall ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter. Det nämnda undantaget avser ersättning för arbete som utbetalas av privatpersoner och som understiger 10 000 kr under året. Sådana ersättningar ska hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete även för mottagare som



har A-skattsedel, såvida inte parterna kommit överens om annat (jfr. 3 kap. 2 a § AFL). Till följd härav ska avgifterna betalas av mottagaren som egenavgifter. Undantaget gäller dock inte för ersättning till god man. Om denne inte har F-skattsedel ska ersättningen alltid hänföras till inkomst av anställning.

**Annan ersättning i pengar**

Annan ersättning i pengar är sådan ersättning som inte kan betecknas som lön. I förarbetena till pensionsreformen (prop. 1997/98:151) ges på s. 658 följande exempel på sådan ersättning: ”den del av ett avgångsvederlag som överstiger vad som kan anses som ersättning för lön under normal uppsägningstid och som utbetalas direkt från arbetsgivaren och inte från en försäkringsgivare.

Sådana vederlag har så gott som alltid sin grund i ett anställningsförhållande och kommer därför regelmässigt att vid taxeringen bedömas som inkomst av tjänst.” Sådan ersättning kan inte betecknas som lön för utfört arbete utan mer som en ersättning, delvis av skadeståndsliknande karaktär, för uteblivna inkomster, såväl intjänade som framtida. I och med att ersättningen utbetalas av en arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare och har sin grund i anställningen ska ersättningen utgöra grund för PGI. Detsamma gäller även om någon annan är utbetalare, se nedan vid kantrubriken Det utvidgade arbetsgivarbegreppet.

**Pension**

Pension, privat eller offentlig, är med undantag för delpension, inte pensionsgrundande. Dock gäller för försäkrad som är anställd inom stat eller kommun och som enligt avlöningsavtal för statliga och vissa andra tjänstemän (AST) får avdrag på lönen för tjänstepension som utgår på grund av tidigare kommunal eller statlig anställning, att den avdragna lönedelen ska vara pensionsgrundande (Försäkringsdomstolens dom 1968-06-24 i mål nr 1154/67).

Det är i regel den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt för ett visst år som ligger till grund för PGI för det året. Observera dock att även inkomster som inte taxeras i Sverige kan ge pensionsrätt här, se vidare avsnitt 7.3.4.

**Kostnadsersättningar**

Ersättningar som avser att täcka arbetstagarens kostnader i arbetet är enligt huvudregeln inte pensionsgrundande. Detta anges i lagtexten med att som lön likställs kostnadsersättningar som inte undantas vid beräkning av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL. Här avses bl.a. traktamenten och bilersättningar till den del dessa överstiger de avdragsgilla schablonbeloppen samt andra kostnadsersättningar som uppenbart överstiger avdragsgilla belopp eller avser kostnader som över huvud taget inte är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. På dessa ersättningar ska PGI beräknas. Arbetsgivaravgifter ska också betalas på dessa kostnadsersättningar enligt 2 kap. 11 § p. 1 SAL.

**Rabattförmåner**

Som inkomst av anställning anses också rabatt, bonus eller annan förmån som utgetts på grund av kundtrohet eller liknande under förutsättning att den som slutligt stått för de kostnader som ligger till grund för rabatten är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Ett vanligt exempel på sådana rabatter är de s. k. frequent flyer-rabatterna och andra liknande rabattförmåner. Utmärkande för dessa är att en resenär kan erhålla bonuspoäng från exempelvis flygbolag eller hotellkedjor som berättigar resenären till fria flygresor eller fria övernattnings på hotell om tillräckligt många bonuspoäng intjänats. När någon erhållit sådana rabattförmåner i samband med tjänsteresor som bekostats av arbetsgivaren är förmånen skattepliktig som inkomst av tjänst och pensionsgrundande som inkomst av anställning när förmånen utnyttjas privat. Jämför kapitel 8 avsnitt 8.2.1.4.

**Uppdragstagare**

I 2 kap. 3 § 1 st. LIP används begreppet arbetstagare. Att bestämmelserna också i vissa fall gäller för den som kan betecknas som uppdragstagare framgår av 2 st., där det sägs att tillfälliga förvärvsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt utgör PGI av anställning. Med uppdragstagare brukar avses den som utan att vara anställd åtar sig tillfälliga uppdrag, t. ex. styrelseuppdrag, uppdrag som ledamot i olika nämnder, uppdrag som föredragshållare etc. I de fall uppdragsinkomsterna ska beskattas i inkomstslaget tjänst och den prestation som utgör grund för ersättningen har skett inom ramen för någon annans verksamhet ska ersättningen utgöra inkomst av anställning. Avgörande för om sådan tillfällig förvärvsinkomst ska räknas som inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete är om den kan härledas ur ett uppdragsförhållande eller inte. Om den prestation som utgör grund för ersättningen inte kan anses ha skett inom ramen för någon annans verksamhet utan i stället som ett led i en självständigt bedriven verksamhet räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. 6 § 2 (jfr prop. 1997/98:151 s. 659f). Observera F-skattsedelns rättsverkningar som kan innebära avsteg från ovanstående. Tjänsteinkomster för den som har F-skatt utgör inkomst av annat förvärvsarbete medan ersättning för arbete till näringsidkare som inte har F-skatt ska anses som inkomst av anställning. Se vidare avsnitt 7.3.2 vid kantrubriken F-skatt.

**Det utvidgade arbetsgivarbegreppet**

Det krävs inte något direkt anställnings- eller uppdragsförhållande mellan utgivaren och mottagaren av en ersättning för att en ersättning ska anses som anställningsinkomst. I 2 kap. 3 § 2 st. LIP anges att även om betalningsmottagaren inte varit anställd hos den som betalat ut en ersättning för utfört arbete ska den som utfört arbetet i sådana fall likställas med en arbetstagare och den som betalat ut ersättningen med en arbetsgivare. Detta, som brukar kallas för det utvidgade arbetsgivarbegreppet, innebär att i de fall

någon som utfört ett arbete åt en arbets-/uppdragsgivare erhåller betalningen från någon annan än den som arbetet utförts åt, är det utbetalaren av ersättningen som ska betala arbetsgivaravgifter. I SAL har denna reglering fått annan utformning eftersom begreppen arbetsgivare – arbetstagare inte används där, se 2 kap. 10 § 1 st. SAL. Till den angivna punkten i LIP hänförs också ersättning för arbete som betalas ut till enskild näringsidkare som inte har F-skatt antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Detta är ett exempel på att en inkomst som skattemässigt hänförs till inkomst av näringsverksamhet utgör inkomst av anställning enligt socialförsäkringslagstiftningen. Observera att det endast är ersättningar för arbete för någon annans räkning som ska hänföras till inkomst av anställning för näringsidkaren. Övriga inkomster som näringsidkaren erhåller i sin verksamhet, försäljningsinkomster, hyror, räntor etc., utgör inkomst av annat förvärvsarbete oavsett vilken form av skattsedel näringsidkaren innehar.

### **Stipendier**

Stipendier som är skattepliktiga enligt 11 kap. 46 § IL (Marie Curie-stipendium) utgör också pensionsgrundande inkomst av anställning enligt 2 kap. 4 § LIP. Förutsättningen för detta är att stipendiet utbetalats av någon bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person. Stipendier i övriga fall utgör i regel inte pensionsgrundande inkomst av anställning, såvida stipendiet inte är skattepliktigt på den grunden att det utges av mottagarens arbetsgivare eller det av andra skäl kan anses som ersättning för en prestation som har eller ska utföras för utgivarens räkning. Vissa konstnärsbidrag och långtidsstipendier är dock skattepliktiga och pensionsgrundande, se nedan vid kantrubriken Konstnärer och författare.

### **Andra inkomster av anställning**

I 2 kap. 5 § LIP finns en katalog med olika former av ersättningar som är pensionsgrundande som inkomst av anställning trots att de inte utgör ersättning för arbete. På dessa ersättningar betalas varken arbetsgivaravgifter eller egenavgifter enligt SAL. De beläggs i stället med en särskild avgift som betalas av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Däremot utgör ersättningarna, med undantag för p.17, underlag för den allmänna pensionsavgiften. Det är här främst fråga om olika ersättningar från den allmänna försäkringen, t.ex. sjukpenning som träder i stället för anställningsinkomster. I p. 6 anges att delpension enligt lagen om delpensionsförsäkring räknas hit. Detta är den enda form av pension som samtidigt är pensionsgrundande. Som pensionsgrundande inkomst av anställning räknas också dagpenning från A-kassa.

En nyhet är att från 2003 har systemet med förtidspension ersatts av sjuk- och aktivitetsersättning. Aktivitetsersättning kan bara ges till personer som är mellan 19–29 år. Såväl sjuk- som aktivitets-

ersättning kan vara inkomstrelaterad. För den som inte har haft förvärvsinkomster eller haft endast låga sådana ges ersättningen ut i form av garantiersättning. Den inkomstrelaterade ersättningen är PGI av anställning enligt p. 17 i 2 kap. 5 § LIP. Till skillnad från de övriga i 5 § uppräknade ersättningarna ska allmän pensionsavgift inte betalas på denna ersättning trots att den är pensionsgrundande (4 § 2 st. lagen om allmän pensionsavgift).

**Konstnärer och författare**

Som PGI av anställning räknas också enligt 2 kap. 5 § 16 LIP bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden i den utsträckning regeringen så föreskriver. I förordning (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m. är följande bidrag pensionsgrundande som inkomst av anställning:

1. vissa konstnärsbidrag och långtidsstipendier enligt förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer, under förutsättning att bidraget eller stipendiet lämnas under en tid av minst tre år,
2. viss ersättning enligt förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärsfond, under förutsättning att ersättningen lämnas under en tid av minst tre år och ej är av pensionskaraktär,
3. arbetsstipendium från Sveriges författarfond, under förutsättning att stipendiet lämnas under en tid av minst tre år och ej är av pensionskaraktär. Förordning (1999:861).

Tidigare betalades arbetsgivaravgift i form av ATP-avgift på dessa författar- och konstnärsbidrag. Fr.o.m. 1999 gäller att arbetsgivaravgift inte ska betalas på bidragen utan att de i likhet med övriga ersättningar i 5 § beläggs med den statliga ålderspensionsavgiften. Observera att ersättningarna enligt 5 § är pensionsgrundande även om beloppet inte uppgått till 1 000 kr under inkomståret.

**Semesterkassa**

Ersättning som betalas ut av semesterkassa räknas alltid till inkomst av anställning enligt huvudregeln i 2 kap. 3 § 2 st. Att detta gäller även om mottagaren har F-skattsedel framgår av 7 §. (Jfr kapitel 8, avsnitt 8.2.1.3.)

**Utländsk arbetsgivare**

Lön eller annan ersättning som en försäkrad har fått från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är utländsk juridisk person och som inte har ett fast driftsställe i Sverige är pensionsgrundande inkomst av anställning om arbetet utförts i landet. Enligt bestämmelserna i SAL ska arbetsgivaravgifter betalas av den utländska arbetsgivaren. Arbetsgivaren och arbetstagaren kan emellertid i ett sådant fall emellertid enligt 2 kap. 10 § LIP komma överens om att ersättningen i stället ska räknas som inkomst av annat förvärvsarbete (socialavgiftsavtal, tidigare benämnt omvänt likställighetsavtal). Socialavgifterna betalas då som egenavgifter av arbetstagaren.

## **Förbindelsefall**

Lön för arbete som utförs utomlands för utländsk arbetsgivare är i regel inte pensionsgrundande på grund av bestämmelserna i SofL. Enligt den numera upphävda bestämmelsen i 2 kap. 11 § LIP kan dock sådan ersättning ge pensionsrätt i Sverige när det föreligger s. k. förbindelsefall. Svenska staten kunde teckna en förbindelse med Riksförsäkringsverket (RFV) om att i vissa fall svara för ålderspensionsavgiften för svenska medborgare som är anställda hos utländsk arbetsgivare. Det kan exempelvis avse anställda vid svensk handelskammare utomlands. Ett svenskt moderbolag kunde också teckna förbindelse med RFV avseende svenska medborgare anställda hos ett utländskt dotterbolag för arbete utomlands. Inkomsterna från det utländska bolaget hänförs då till inkomst av anställning. Det svenska moderbolaget anses som arbetsgivare och betalar ålderspensionsavgiften. På grund av att svenskt medborgarskap numera inte får påverka pensionsrätten och då sådant villkor dessutom strider mot EG-rätten kan fr. o. m. 2001 några nya förbindelser inte tecknas. De som finns får ha fortsatt giltighet längst till och med 2005 (se p. 3 i ikraftträdandebestämmelserna till SFS 1999:802).

### **7.3.2 Inkomster av annat förvärvsarbete**

Pensionsgrundande förvärvsinkomster som inte räknas till inkomst av anställning utgör i stället inkomster av annat förvärvsarbete (dvs. annat förvärvsarbete än anställning). I 2 kap. 6 § 1 st. LIP anges följande huvudgrupper av inkomster och ersättningar som räknas till annat förvärvsarbete:

1. Inkomst av sådan näringsverksamhet som enligt 2 kap. 23 § IL utgör aktiv näringsverksamhet.
2. Tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet. Exempel på detta kan vara hobbyinkomster eller royalty från tillfälligt bedriven författarverksamhet som inte grundas på uppdrag m.m.
3. Ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner. Här är det ersättningar som normalt skulle utgöra inkomst av anställning enligt 2 kap. 3 § LIP men som av olika skäl ändå ska hänföras till annat förvärvsarbete, t.ex. tjänsteinkomster till den som har F-skatt.
4. Sjukpenning m.m. som träder i stället för sådan inkomst som anges i 1–3. Sjukpenning som utgår pga. näringsverksamhet är således också pensionsgrundande. Egenavgifter ska inte betalas på sjukpenningen, vilket framgår av 3 kap. 10 § SAL. Sjukpenningen är pensionsgrundande även om den betalas ut med mindre än 1 000 kr under året.

5. Marie Curie-stipendium som är skattepliktigt enligt 11 kap. 46 § IL och som kommer från utländsk utgivare. Om stipendiet i stället betalas ut av fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person utgör stipendiet inkomst av anställning enligt 2 kap. 4 § LIP.

I 2 kap. 6 § 2 st. LIP sägs att punkterna 1–5 endast gäller om inkomsten inte skall räknas som inkomst av anställning. Detta är ett viktigt påpekande eftersom ersättningar enligt p. 3 i de allra flesta fall utgör inkomst av anställning.

#### **Handelsbolag**

Inkomster som delägare i handelsbolag erhåller för arbete åt handelsbolaget räknas alltid till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 6 § 2 st. Regeln är en följd av att delägare i handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sina inkomster från bolaget.

#### **Aktiv näringsverksamhet**

Av 2 kap. 6 § p. 1 LIP framgår att förutsättningen för att inkomster från näringsverksamhet ska grunda pensionsrätt är att den utgör sådan aktiv näringsverksamhet som anges i 2 kap. 23 § IL. Verksamhet som bedöms som passiv är därför inte pensionsgrundande. Av bestämmelsen i IL framgår att självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid ska betraktas som passiv och således inte pensionsgrundande. I vissa fall kan EG-rätten medföra att den utomlands bedrivna näringsverksamheten ska vara pensionsgrundande här och om den taxeras här också underlag för egenavgifter (se vidare i handledning för internationell beskattning, avsnitt 11.5.2). Som framgår av SofL är en av förutsättningarna för att en person ska vara försäkrad för inkomstgrundad ålderspension att det är fråga om arbete i Sverige. Tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige om det utförs som ett led i den i Sverige bedrivna näringsverksamheten. Inkomster som en egenföretagare har från tillfälligt arbete utomlands kan vara pensionsgrundande i Sverige under förutsättning att arbetet utomlands inte kan anses självständigt i förhållande till arbetet vid det fasta driftstället i Sverige (jfr prop. 1998/99:119 s. 179).

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning har arbetat i verksamheten. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Normalt omfattar en heltidsanställning ca 1 500 arbetstimmar per år. Kravet på att aktiviteten ska uppgå till minst en tredjedels årsarbetstid kan jämkas med hänsyn till omständigheterna. Den som vid sidan av en anställning driver en näringsverksamhet som i huvudsak baseras på den egna arbetskraften får anses ha uppfyllt aktivitetskravet även om tredjedelskravet inte uppnåtts. Detta

gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten ska kunna anses som aktiv (jfr prop. 1989/90:110 s. 646).

Av förarbetena framgår inte vad som avses med betydande balansomslutning. Någon generell gräns för olika slag av verksamheter går inte att ange. Det väsentliga kriteriet för att avgöra om kravet på aktivitet är uppfyllt är att arbetsinsatsen ska vara så omfattande som kan anses fordras för att bedriva den aktuella verksamheten. Om normal drift av en mycket liten jordbruksfastighet kan anses kräva endast 200 timmars arbetsinsats under ett år så är denna arbetsinsats tillräcklig för att kvalificera verksamheten som aktiv. Om någon vid förvaltning av en hyresfastighet lägger ned 350 timmars arbete och det därtill finns deltidanställd personal för t.ex. renhållning och trappstädning etc. bör kravet på aktivitet däremot inte anses uppfyllt. Fastighetsförvaltning och jordbruksdrift torde i de flesta fall innebära att betydande balansomslutning föreligger och därför kräva en arbetsinsats av lägst ca 500 timmar för att kunna hänföras till aktiv näringsverksamhet. Finns det flera delägare i en näringsverksamhet ska den eller de delägare som arbetat minst 1/3 av normal årsarbetstid betraktas som aktiva. Jfr även Riksförsäkringsverkets Handledning, Beräkning av pensionsgrundande inkomst och underlag för egenavgifter, avsnitt 4.2.

Den som inte uppnår kravet på aktivitet anses i stället ha inkomst av passiv näringsverksamhet. Inkomsten blir då inte pensionsgrundande. Skälet till detta är huvudprincipen för pensionsystemet som säger att pensionsrätt grundas på förvärvsarbete. En passiv näringsverksamhet anses ha sådana likheter med kapitalplacering att inkomsterna från den därför inte ska vara underlag för pensionen. Till följd härav tas inte heller socialavgifter ut på inkomst av passiv näringsverksamhet. I stället beläggs den med särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) om verksamheten bedrivs i Sverige.

## **F-skatt**

Ersättning för arbete som betalas ut till den som har eller åberopar en F-skattsedel hänförs – med ett undantag – alltid till inkomst av annat förvärvsarbete (2 kap. 7 § LIP). Undantaget avser ersättningar som betalas ut av en semesterkassa. Dessa ersättningar räknas som inkomst av anställning oavsett mottagarens skatteform.

Regeln om att ersättning för arbete till den som har F-skatt räknas som inkomst av annat förvärvsarbete gäller oavsett om ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Om betalningsmottagaren har en F-skattsedel med villkor (FA-

skatt) räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete endast om F-skattsedeln åberopats skriftligen. F-skattsedelns rättsverkningar gäller om betalningsmottagaren har en F-skattsedel antingen vid avtalstillfället eller vid betalningstillfället. En uppgift om innehav av en F-skattsedel får godtas om uppgiften lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel får dock inte godtas om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig.

#### **10 000 kr-gränsen**

Ersättning för arbete från privatpersoner ska under vissa förutsättningar anses som inkomst av annat förvärvsarbete även om mottagaren saknar F-skattsedel och även om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst hos mottagaren. Bestämmelserna om detta finns i 2 kap. 8 § LIP. Förutsättningarna är följande:

1. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
2. ersättningen har inte utgjort utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren har bedrivit,
3. den sammanlagda ersättningen från en och samma utbetalare har under inkomståret understigit 10 000 kr,
4. utbetalaren och mottagaren har inte slutit sådan överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § 2 st. 2 d AFL, dvs. parterna har inte kommit överens om att socialavgifterna ska betalas av utbetalaren som arbetsgivaravgifter och
5. det är inte fråga om sådan ersättning för arbete som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken, dvs. det avser inte ersättning till god man eller förvaltare. Ersättning till god man eller förvaltare ska räknas som inkomst av anställning så snart ersättningen från huvudmannen uppgår till minst 1 000 kr under året under förutsättning att mottagaren inte har F-skatt.

Bestämmelsen om 10 000 kr-gränsen, som också finns i SBL beträffande skatteavdrag och i SAL beträffande socialavgifter har tillkommit för att underlätta för privatpersoner som tillfälligt anlitar exempelvis hantverkare, som inte har F-skatt, för mindre arbeten. Regeln har dock fått en något annorlunda utformning i de senare lagarna för att undvika problem när beloppsgränsen överskrids utan att detta varit parternas avsikt från början. Detta behandlas i kapitel 6 och 8.

#### **Socialavgiftsavtal**

I SAL finns regler om att en utländsk arbetsgivare som inte har ett fast driftställe här kan komma överens med den anställde att socialavgifterna som belöper sig på arbete i Sverige ska betalas av den anställde i form av egenavgifter (2 kap. 8 § och 3 kap. 6 §



SAL). Finns ingen överenskommelse gäller huvudregeln, dvs. arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter. Ett sådant avtal om betalning av socialavgifter kallades tidigare för omvänt likställighetsavtal. Om ett socialavgiftsavtal föreligger ska lönen enligt 2 kap. 10 § LIP hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete. Den anställde är då skyldig att lämna upplysning om överenskommelsen i sin självdeklaration (3 kap. 17 § LSK).

Motsvarande bestämmelse när det gäller sjukpenninggrundande inkomst finns i 3 kap. 2 a § AFL.

### 7.3.3 Inkomster som inte är pensionsgrundande

I 2 kap. 2 § LIP finns vissa begränsningar i pensionsrätten. En grundläggande förutsättning för pensionsrätt är att personen är försäkrad. Vilka som är försäkrade enligt LIP regleras i SofL och avser i huvudsak personer som uppbär inkomster av arbete i Sverige. Närmare redogörelse för SofL:s försäkringsbegrepp finns i avsnitt 7.2 ovan.

#### **Golvregel**

Den basbeloppsregel, som tidigare fanns och som innebar att endast inkomster som översteg det aktuella inkomstårets basbelopp var pensionsgrundande, har avskaffats. Dock krävs att summan av de pensionsgrundande inkomsterna uppgår till minst 42,3 procent av det för intjänandeåret gällande prisbasbeloppet för att PGI ska fastställas (2 kap. 2 § LIP) Regeln är en följd av att det är den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt som ligger till grund för beräkning av PGI (2 kap. 18 § LIP). Taxering förutsätter normalt en självdeklaration och deklarationsskyldigheten inträder i regel när inkomsterna uppgår till 42,3 procent av prisbasbeloppet (2 kap. 2 § LSK).

#### **”Taket”**

I likhet med vad som gällde för ATP finns en takregel även i LIP. Den anger att inkomster som sammanlagt överstiger 7,5 inkomstbasbelopp inte ger pensionsrätt (2 kap. 1 § 2 st.). Inkomstbasbeloppet har för 2004 fastställts till 42 300 kr (SFS 2003:635). Eftersom det är inkomsten efter avdrag för debiterad allmän pensionsavgift som är underlag för PGI innebär det i praktiken att taket uppgår till 8,07 inkomstbasbelopp vilket motsvarar 341 361 kr.

#### **Åldersgräns**

Tidigare fanns en regel om att PGI inte skulle beräknas för den som var under 16 år. I en lagändring (SFS 2002:206) som trätt i kraft den 1 januari 2004 slopas åldersgränsen. Syftet med ändringen är att skapa större överensstämmelse mellan inbetalda avgifter och PGI (prop. 2001/02:84 s. 83). Observera dock att enligt 2 p. ikraftträdandebestämmelserna ska de nya bestämmelserna tillämpas för fastställande av PGI för åren 1999–2003. Ändringen innebär att 16-årsgränsen avskaffas retroaktivt från 1999. PGI-

ändringar för dem som berörs kommer att göras under 2004.

I det nya pensionssystemet finns det ingen övre åldersgräns. För personer födda 1937 eller tidigare gäller emellertid de äldre reglerna som innebär att inkomster som en sådan försäkrad erhåller för år efter det han fyllt 64 år inte ska beaktas vid PGI-beräkningen. Inte heller förvärvsinkomster som uppburits före 65 års ålder blir pensionsgrundande om någon som är född före 1938 har gjort förtida uttag av hel ålderspension enligt AFL. Förtida uttag av ålderspension enligt AFL kan göras tidigast från den månad den försäkrade uppnår 61 års ålder.

#### **PGI för avliden**

Vidare framgår av 2 § 2 st. att PGI normalt inte ska fastställas för det år då en person har avlidit. Detta gäller dock inte om överföring ska göras av den pensionsrätt för premiepension som ska fastställas för den försäkrade. Sådan överföring kan även avse det år då den försäkrade har avlidit, om inte maken till vilken överföring ska ske har avlidit samma år. En överföring förutsätter att PGI fastställs för den avlidne för det året

I 2 kap. 9 § och 13–17 §§ LIP finns angivna vilka ersättningar eller inkomster som inte ger rätt till pensionsförmåner. Dessa ersättningar/inkomster utgör inte heller underlag för uttag av socialavgifter.

#### **Beloppsgränser anställning**

En beloppsgräns finns i 9 § 1 som anger att ersättning från en och samma arbetsgivare som under året inte har uppgått till sammanlagt 1 000 kr inte är pensionsgrundande. Samma beloppsgräns gäller för arbetsgivarens skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Staten betraktas i detta sammanhang som en arbetsgivare, vilket innebär att ersättningar från flera statliga myndigheter läggs samman vid beräkningen av PGI. På så sätt kan inkomst från en statlig myndighet understigande 1 000 kr bli pensionsgrundande om den tillsammans med inkomst från annan statlig myndighet uppgår till minst 1 000 kr (RFV:s handledning avsnitt 2.2). Något motsvarande finns dock inte när det gäller skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Här gäller den generella beloppsgränsen 1 000 kr utan undantag (2 kap. 14 § SAL).

#### **Annat förvärvsarbete**

Beträffande inkomst av annat förvärvsarbete krävs enligt 9 § 2 att inkomst av näringsverksamhet eller av annan självständigt bedriven verksamhet (hobby) uppgår till minst 1 000 kr under året. I de fall tjänsteinkomster hänförs till inkomst av annat förvärvsarbete, t.ex. inkomster från privatpersoner understigande 10 000 kr, är en förutsättning för pensionsrätt att ersättningen från respektive uppdragsgivare uppgår till minst 1 000 kr under året. Sjukpenning och andra ersättningar av socialförsäkringskaraktär är däremot pensionsgrundande även om beloppen understiger 1 000 kr vilket framgår indirekt av 9 §.

### **Idrottsutövare**

En idrottsutövares inkomster från en idrottsförening är inte pensionsgrundande om ersättningen från föreningen under året är lägre än ett halvt prisbasbelopp (13 §). Regeln som är viktig innebär att idrottsmän och olika funktionärer i en idrottsförening som arbetar direkt med idrottsverksamheten inte får tillgodoräkna sig någon PGI på inkomster från föreningen om ersättningen under 2003 (2004 års taxering) är lägre än 19 300 kr. Regeln gäller för respektive arbetsgivare vilket betyder att den idrottsutövare som arbetar åt flera idrottsföreningar under samma år kan erhålla ersättningar som sammanlagt väsentligt överstiger det halva basbeloppet utan att få pensionsrätt på inkomsterna. Bestämmelsen har sin bakgrund i motsvarande regler på socialavgiftsområdet (2 kap. 19 § SAL) vilka har införts för att underlätta för idrottsföreningar att betala ut mindre ersättningar till personer som ofta arbetar delvis ideellt utan att föreningen ska bli skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Se vidare om idrottsutövare i avsnitt 8.2.7.9.

Ersättning från en vinstandelsstiftelse är i regel inte pensionsgrundande, förutsatt att det inte är fråga om ersättning för arbete åt stiftelsen. Bestämmelsen finns i 2 kap. 14 § LIP. Motsvarande regler finns också i 3 kap. 2 § AFL samt i 2 kap. 18 § SAL. Ytterligare förutsättningar för bestämmelsen är att de bidrag som arbetsgivaren lämnat till stiftelsen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår och att de på likartade villkor tillkommer en betydande del av de anställda.

Vinstandelssystem är relativt vanliga bland större företag. Syftet med sådana vinstandelssystem är att låta de anställda få del av företagets vinst. Ofta bildas ett från företaget fristående rättssubjekt, en vinstandelsstiftelse. Företaget utfäster sig att avsätta del av varje års vinst till stiftelsen. Avsättning görs vanligen i samband med att bokslutet för det gångna året upprättas. Stiftelsen förvaltar de medel som tillförts stiftelsen. Efter viss tid, ofta först i samband med att den anställde avgår med pension, betalas den anställdes andel av stiftelsens behållning ut till honom. Den anställde beskattas först i samband med att vinstandelsmedel utbetalas till honom. Beskattningen sker i inkomstslaget tjänst även för den värdestegring som kan ha skett av medlen när de förvaltades av stiftelsen. Det betalas inga socialavgifter på avsättningar till en vinstandelsstiftelse och i regel inte heller på utbetalningar från en sådan. I stället betalar arbetsgivare särskild löneskatt (SLF) på avsättningarna. Se vidare om vinstandelsstiftelser och socialavgifter i avsnitt 8.2.7.8.

### **Särskild löneskatt**

Ersättningar som endast utgör underlag för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) är inte pensionsgrundande vilket framgår av 2 kap. 15 § LIP. Det avser främst vissa kollektivavtalsgrundade avgångsersättningar m.m. Att inkomster från passiv

näringsverksamhet, som också är underlag för SLF, inte är pensionsgrundande framgår av 2 kap. 6 § LIP. Se om SLF i kapitel 9.

#### **FÅAB**

Ersättningar som beskattas i inkomstslaget tjänst för delägare i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag enligt bestämmelserna i 10 kap. 3 § 1–4 IL är inte heller pensionsgrundande (2 kap.16 § LIP). Det avser bl.a. utdelning på och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag enligt 57 kap. IL. Inte heller utgör sådan inkomst som pga. bestämmelserna om s. k. förbjudna lån ska tas upp i inkomstslaget tjänst PGI. De flesta stoppreglerna har avskaffats från den 1 januari 2000.

#### **7.3.4 Beräkning av pensionsgrundande inkomst, 2 kap. 18–22 §§ LIP**

#### **Taxerad inkomst**

Underlaget för den pensionsgrundande inkomsten är den försäkrades till statlig inkomstskatt taxerade inkomst (2 kap. 18 § LIP). För den som inte är skattskyldig i Sverige men som ändå har rätt till pensionsförmåner här ska PGI beräknas med ledning av en kontrolluppgift från arbetsgivaren (19 §). För den som över huvud taget inte är skattskyldig i Sverige ska blanketten Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter (SKV 2303, KU 14) användas. Blanketten benämns vanligen gul kontrolluppgift. För den som omfattas av reglerna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) används den gröna kontrolluppgiften (SKV 2340, KU13).

#### **Förmåner**

Även värdet av skattepliktiga förmåner grundar rätt till pension, vilket framgår av 2 kap. 3 § LIP. I 20 § anges hur dessa ska värderas genom hänvisning till 8 kap. 14–17 §§ SBL vilka bestämmelser i sin tur hänvisar till IL. Värdet av bostadsförmån ska tas upp till belopp motsvarande det av SKV fastställda schablonbeloppet som tillämpas vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Det är också detta värde som anges på kontrolluppgiften. Om arbetsgivaren fått ett beslut från SKV om att tillämpa ett justerat värde för bil-, kost- eller bostadsförmån enligt 9 kap. 2 § SBL ska det justerade värdet vara underlag för PGI-beräkningen. Reglerna innebär att om det värde som anges på kontrolluppgiften avviker från det förmånsvärde som fastställs i taxeringen ska värdet på kontrolluppgiften användas vid PGI-beräkningen. Det finns en ventil i 2 kap. 20 § LIP som anger att om det finns skäl till detta får avvikelse ske från det värde som SKV bestämt i beslutet om justerat förmånsvärde. Exempel på när denna bestämmelse kan bli tillämplig anges i prop. 1991/92:129 där det på s. 23 sägs följande: ”Skäl att avvika från skattemyndighetens beslut om justerat förmånsvärde kan exempelvis finnas när den skattskyldige i sin självdeklaration lämnat sådana upplysningar att det framgår att förutsättningar för jämkning inte föreligger.”

**Kostnadsavdrag**

Bestämmelser om kostnadsavdrag finns i 2 kap. 21 § LIP. En grundprincip i pensionssystemet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte ger pensionsrätt. Av 3 § framgår att när en arbetsgivare betalar ut särskild kostnadsersättning vid sidan av lönen ska kostnadsersättningen, så länge den i princip motsvarar vid taxeringen avdragsgilla kostnader, inte räknas med i den pensionsgrundande ersättningen. Om den som erhåller inkomster av anställning har avdragsgilla kostnader i arbetet, för vilka han inte fått särskild kostnadsersättning, ska kostnaderna även i sådana fall påverka PGI-beräkningen. Avdrag ska göras för kostnader i arbetet i den mån kostnaderna minskade med erhållen kostnadsersättning överstiger 1 000 kr. Det är således kostnader i arbetet som ska påverka. Andra avdragsgilla kostnader såsom för resor till och från arbetet, ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning etc. påverkar inte den pensionsgrundande inkomsten.

*Exempel*

En anställd använder sin bostadstelefon för utlandssamtal i tjänsten och erhåller telefonersättning från arbetsgivaren vid sidan av lönen med 3 000 kr. Han medges avdrag i taxeringen för telefonkostnader med 6 500 kr. Vid PGI-beräkningen ska avdrag göras med 2 500 kr (= 6 500 - kostnadsersättning 3 000 - 1 000).

**Kostnadsfördelning**

Det kan även bli aktuellt att fördela kostnaderna för exempelvis en musiker med många uppdragsgivare där inkomsterna från vissa av uppdragsgivarna understiger 1 000 kr. Om det av deklARATIONEN inte framgår hur kostnaderna ska fördelas rekommenderar RFV (RFV:s Handledning s. 26) att kostnaderna ska fördelas proportionellt.

*Exempel*

Summa ersättningar som var för sig är minst 1 000 kr	92 000
Summa ersättningar som var för sig understiger 1 000 kr	16 000
Kostnader	5 500
Kostnadsavdrag $\frac{92\,000 \times 5\,500}{108\,000} =$	4 685

Vid PGI-beräkningen görs kostnadsavdrag med 3 685 kr (= 4 685 - 1 000).

**Utbrytning av anställningsinkomst**

Som framgår ovan (se avsnitt 7.3.1) förekommer det att inkomster som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utgör pensionsgrundande inkomst av anställning. Detta kan exempelvis vara fallet för den näringsidkare som inte har F-skatt och som erhåller ersättning för arbete från uppdragsgivare. Dessa ersättningar ska inte utgöra underlag för egenavgifter utan socialavgifterna betalas av

uppdragsgivarna som arbetsgivaravgifter. För att såväl beräkningen av PGI för anställning respektive annat förvärvsarbete som debiteringen av egenavgifter ska bli korrekt måste anställningsinkomsten brytas ut från den taxerade inkomsten av näringsverksamheten. Om det finns kostnader hänförliga till anställningsinkomsterna måste också kostnaderna brytas ut och den del som tillsammans med eventuella övriga PGI-påverkande kostnader i inkomstslaget tjänst överstiger 1 000 kr noteras som kostnadsavdrag.

Framgår det inte av deklARATIONEN eller tillgängliga handlingar hur mycket av kostnaderna som ska hänföras till anställningsinkomsten, rekommenderar RFV i sin Handledning på s. 51 att kostnaderna fördelas proportionellt mellan inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete.

#### Exempel

En näringsidkare med A-skattsedel har fått ersättningar från uppdragsgivare enligt kontrolluppgifter med 14 000 kr (han har inga inkomster i inkomstslaget tjänst). På detta belopp har utbetalarna betalat arbetsgivaravgifter. Beloppet ingår i den sammanlagda bruttointäkt på 64 500 kr han redovisar i sin självdeklaration. Hans bruttokostnader i verksamheten uppgår till 28 500 kr. Om kostnaderna är hänförliga till samtliga intäkter krävs för att få en korrekt PGI- och avgiftsberäkning att de kostnader som avser PGI av anställning bryts ut.

Kostnader hänförliga till inkomst av anställning:

$$\frac{14\,000}{64\,500} \times 28\,500 = 6\,186 \text{ kr}$$

64 500

Bruttointäkt	Kostnader	Netto
64 500 kr	-28 500 kr	=36 000 kr
14 000 (anst.inkomst)	-6 186	<u>- 7 814 kr</u>

Återstår av näringsverksamhet

(annat förv.arb.) 28 186 kr

Vid beräkning av PGI av anställning ska avdrag göras för kostnader i arbetet i den utsträckning kostnaderna, minskade med eventuell kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr (2 kap. 21 § LIP). Det innebär i detta exempel att från 14 000 kr ska avdrag göras med  $(6\,186 - 1\,000) = 5\,186$  kr.

#### Avdrag för den allmänna pensionsavgiften

En viktig nyhet i det nya pensionssystemet är att också den del av finansieringen av ålderspensionen som den enskilde själv svarar för genom betalning av den allmänna pensionsavgiften, ska

påverka PGI-beräkningen. Denna avgift betalas enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och uppgår för 2004 till 7,0 % av underlaget. Avdragsgillt vid inkomsttaxeringen är 25 % av avgiften. Avdraget görs automatiskt av SKV vid fastställandet av den beskattningsbara förvärvsinkomsten (1 kap. 5 § IL). Den skattskyldige ska alltså inte själv yrka avdraget i sin självdeklaration. Återstående 75 % av pensionsavgiften beaktas genom en skattereduktion enligt 65 kap. 10 § IL.

Bestämmelserna om avdrag för den allmänna pensionsavgiften från inkomster av anställning finns i 2 kap. 21 § LIP respektive från inkomster av annat förvärvsarbete i 22 §.

### **7.3.5 Förfarandet**

Förfarandebestämmelser som har betydelse vid PGI-beräkningen finns i 13 kap. LIP. Dessa regler ersätter dem som fanns i den nu upphävda lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (LBP). LBP ska dock fortsätta att tillämpas beträffande PGI för den som är född år 1937 eller tidigare.

Bestämmelserna i LIP tillämpas av tre olika myndigheter nämligen SKV, försäkringskassan och Premiepensionsmyndigheten, med delvis olika myndighetskulturer och med ansvar för olika slags frågor och ärenden enligt LIP. På grund av detta sägs i prop. 1997/98:151 på s. 488 att förvaltningslagen i så stor utsträckning som möjligt ska vara tillämplig vid handläggning av ärenden enligt LIP.

En försäkrads PGI ska enligt 13 kap. 1 § LIP fastställas av SKV.

#### **Ändring av beslut**

Bestämmelser om ändring av beslut finns i 13 kap. 7 § LIP. Av dessa framgår att PGI ska ändras om taxeringen eller ett beslut om egenavgifter ändras. Följdändringar ska göras oavsett av vilken anledning beslutet har ändrats, t.ex. om SKV har beslutat om eftertaxering eller efter domstols dom. För att undvika småändringar föreskrivs i 3 st. att ändring endast ska göras om storleken av inkomsten skulle öka eller minska med minst 1 000 kr. I 2 st. sägs att ett beslut om pensionsrätt och pensionspoäng också ska ändras när det följer av bestämmelserna i 4 kap. 4 § eller 8 § 2 st. om obetalda avgifter.

#### **Obetalda avgifter**

Reglerna om obetalda avgifter säger att en försäkrad, för att få tillgodoräkna sig full pensionsrätt för inkomster av annat förvärvsarbete, måste ha erlagt hela ålderspensionsavgiften enligt SAL. Dessutom måste den allmänna pensionsavgift som enligt lagen om allmän pensionsavgift ska erläggas på sådana inkomster vara betald. Om inte dessa avgifter till fullo har erlagts inom den tid som föreskrivs i SBL, ska vid bestämmande av pensions-

underlaget bortses från inkomster av annat förvärvsarbete till den del avgifter inte betalats för inkomsterna. Det är således inte den försäkrades pensionsgrundande inkomst som påverkas utan själva pensionsrätten.

Om avgifter har betalats till viss del, ska pensionsrätt fastställas för den del av inkomsten för vilken betalning anses ha erlagts. Samma andel av skatter och avgifter som har betalats för hela inkomsten, oavsett hur hög denna varit, ska användas vid beräkningen av hur stor andel av pensionsrätten som ska fastställas. Pensionsrätten däremot räknas endast på inkomster upp till det s. k. intjänandetaket. Den som t.ex. har en inkomst som motsvarar 15 gånger inkomstbasbeloppet men endast betalat 75 % av sina skatter och avgifter på denna inkomst ska endast tillgodoräknas 75 % av pensionsrätten (som beräknats på 7,5 gånger inkomstbasbeloppet). Jfr prop. 1997/98:151 s. 690 f.

**Omprövning av beslut**

Bestämmelser om omprövning av beslut finns 13 kap. 9–16 §§ LIP. Av 9 § framgår att ett beslut enligt LIP ska omprövas om den som beslutet avser begär det eller om det finns andra särskilda skäl dvs. om SKV, försäkringskassan eller Premiepensionsmyndigheten på eget initiativ anser att beslut bör omprövas.

**Omprövning på SKV:s initiativ**

Omprövningsbeslut på SKV:s initiativ ska meddelas (13 §) inom ett år efter fastställelseåret (= kalenderåret efter intjänandeåret). Om en omprövning föranleds av att den enskilde lämnat oriktiga uppgifter eller underlåtit att fullgöra sin uppgifts- eller anmälningsskyldighet finns ingen tidsfrist. Det är enligt 13 § 2 st. vidare möjligt att utan begränsning i tiden ompröva ett beslut som blivit felaktigt på grund av att underlaget för beslutet var uppenbart felaktigt eller ofullständigt eller om det föreligger andra synnerliga skäl. Dessutom kan omprövning enligt samma lagrum ske, om det vid av bestämmande av avgiftsunderlaget för arbetsgivaren t.ex. beslutas att ett belopp, som ingår i inkomst av anställning, inte ska inräknas i avgiftsunderlaget. Om detta påverkar beräkningen av PGI för en enskild vars inkomst inte längre skall anses som inkomst av anställning, ska dennes PGI omprövas. Bestämmelserna om tidsfristerna i 13 § medför ingen inskränkning i de möjligheter till ändring av beslut som regleras i 7 § (prop. 1997/98:151 s. 755).

**Omprövning på begäran av en enskild**

I 13 kap. 9 § LIP finns reglerna om vad som gäller när den enskilde begär omprövning av ett beslut om PGI eller andra pensionsgrundande belopp. Omprövning av ett sådant beslut kan i normalfallet göras bara i samband med att försäkringskassans beslut om pensionsrätt eller pensionspoäng omprövas. Det innebär i praktiken att omprövning kan begäras först efter att den enskilde fått del av Försäkringskassans beslut i det s.k. orange kuvertet. Försäkringskassan ska överlämna frågor som gäller den pensions-



grundande inkomsten till SKV, som får ompröva sitt beslut och därefter meddela försäkringskassan om detta har ändrats.

Det kan dock förekomma situationer då det för den enskilde är av betydelse att få ett beslut om PGI eller andra pensionsgrundande belopp omprövat utan att omprövningen medför någon ändring av pensionsrättens eller pensionspoängens storlek. Så kan t.ex. vara fallet om den försäkrade har fått viss inkomst hänförd till inkomst av annat förvärvsarbete men den försäkrade anser att det är en inkomst av anställning. Eftersom detta har betydelse för frågan om vem som ska betala ålderspensionsavgiften bör den försäkrade i detta fall kunna få omprövning av beslutet. Detsamma gäller om den försäkrade ännu inte uppfyllt förvärvsvillkoret och anser att PGI:n bör vara högre och det pensionsgrundande beloppet lägre än vad som beslutats. När omprövning sker i dessa fall gäller i stort sett samma bestämmelser som gäller vid omprövning av pensionsrätt (jfr. anförd prop. s. 752).

#### **Överklagande**

Beslut enligt LIP får enligt 13 kap. 17 § överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Både den enskilde och RFV kan överklaga besluten. För den enskilde gäller dock att han bara kan överklaga beslut som har tillkommit efter omprövning.

### **7.4 Lagen om allmän försäkring, AFL**

AFL har ändrats med anledning av det nya pensionssystemet. 11 kap. som handlar om tilläggspension har upphört att gälla den 1 januari 2003. Bestämmelserna gäller dock i tillämpliga delar för personer födda före 1938.

#### **Försäkringens omfattning**

Den allmänna försäringen består numera bara av sjukförsäkring (1kap.1 § AFL). Reglerna om vilka personer som är omfattade av försäringen regleras från 2001 i socialförsäkringslagen.

#### **Basbelopp**

Bestämmelser om basbelopp finns i 1 kap. 6 § AFL. Där används begreppet prisbasbelopp respektive förhöjt prisbasbelopp. I sista stycket anges att om det i andra lagar och författningar hänvisas till basbelopp eller förhöjt basbelopp ska med det avses prisbasbelopp respektive förhöjt prisbasbelopp. Som ovan sagts (avsnitt 7.3.3) används också begreppet inkomstbasbelopp i LIP. Inkomstbasbelopp fastställdes första gången 2001. För åren 1999 och 2000 anges i 9 § lagen (1998:675) om införande av LIP (införandelagen) att med inkomstbasbelopp ska likställas det förhöjda prisbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § AFL.

Det finns två nivåer på basbeloppet: prisbasbeloppet som för 2004 uppgår till 39 300 kr, respektive det förhöjda prisbasbeloppet som för 2004 uppgår till 40 100 kr (SFS 2003:576).

<b>Prisbasbelopp</b>	Prisbasbeloppet tillämpas vid fastställandet av vilken nivå den sammanlagda inkomsten måste uppgå till för att PGI ska beräknas (2 kap. 2 § LIP). Det har också betydelse för att bestämma den lägsta inkomsten från vilken allmän pensionsavgift ska betalas (4 § APL). Det halva prisbasbeloppet används vid beräkningen av PGI och avgifter för idrottsutövare (2 kap. 13 § LIP respektive 2 kap. 19 § SAL).
<b>Det förhöjda prisbasbeloppet</b>	Det förhöjda prisbasbeloppet som tidigare hade betydelse vid beräkning av PGI och allmän pensionsavgift används numera inte i så stor utsträckning och tillämpas främst vid beräkningen av pensionspoäng enligt 4 kap. 8 § LIP.
<b>Inkomstbasbelopp</b>	Inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § LIP uppgår för 2004 till 42 300 kr (SFS 2003:635). Inkomstbasbeloppet används vid beräkningen av taket för PGI (2 kap. 1 § LIP) respektive vid beräkningen av taket för den allmänna pensionsavgiften (3 § APL).

#### 7.4.1 Sjukpenning

I 3 kap. AFL som behandlar sjukpenning finns i 2 och 2 a §§ de centrala bestämmelserna om sjukpenninggrundande inkomst (SGI). 2 § är uppbyggd på så sätt att den inleds med de grundläggande begreppen inkomst av anställning respektive inkomst av annat förvärvsarbete. Inkomst av anställning definieras här som inkomst i pengar som en försäkrad tills vidare kan antas få för eget arbete såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Observera skillnaden i förhållandet till underlagen för pensionsgrundande inkomst respektive för socialavgifter. Hänsyn ska tas till inkomst enbart i pengar. Värdet av skattepliktiga förmåner däremot grundar inte rätt till sjukpenning. Skälet till detta är sjukförsäkringens funktion, dvs. att ersätta den försäkrades inkomstbortfall vid sjukdom. Eftersom en anställd även vid sjukdomsfall vanligen har kvar sina förmåner i arbetet, t.ex. bilförmån eller bostadsförmån, finns det inte skäl att beräkna sjukpenningen med utgångspunkt i förmånerna.

Med inkomst av annat förvärvsarbete avses sådan inkomst som den försäkrade får på annan grund. Det vanliga här är inkomst av näringsverksamhet enligt IL. Att även inkomst av tjänst kan utgöra inkomst av annat förvärvsarbete framgår av 2 a §.

I övrigt är 2 § uppbyggd på så vis att paragrafen främst anger vilka olika inkomster som ska undantas vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning respektive annat förvärvsarbete. I 2 a § anges vilka slag av inkomster som därutöver ska hänföras till annat förvärvsarbete, t.ex. ersättning till den som har F-skatt, när det föreligger socialavgiftsavtal etc.

**Vinstandelsstiftelser**

**10 000 kr-gränsen**

Bestämmelserna i 3 kap. 2 och 2 a §§ AFL hade tidigare stor betydelse för regelsystemet om socialavgifter genom att det fanns ett flertal kopplingar mellan 1981 års lag om socialavgifter och dessa bestämmelser. Den nya socialavgiftslagstiftningen är självbärande och endast få hänvisningar finns. I 2 kap. 18 § SAL, som behandlar reglerna om ersättningar från vinstandelsstiftelser, anges att sådan ersättning är avgiftsfri om den inte ska beaktas vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst enligt 3 kap. 2 § 2 st. AFL. En annan hänvisning till de här aktuella reglerna i AFL finns i 2 kap. 8 § LIP som behandlar PGI på ersättningar för arbete från privatpersoner och där ersättningen understiger 10 000 kr (se ovan vid avsnitt 7.3.2). Genom hänvisningen anges att om parterna kommit överens om att ersättningen ska hänföras till inkomst av anställning tar sådan överenskommelse över huvudregeln, nämligen att om övriga förutsättningar föreligger ska ersättningen i fråga hänföras till inkomst av annat förvärsarbete vid såväl beräkning av PGI som SGI.

**7.4.2 Finansiering**

I 19 kap. AFL finns de återstående reglerna om hur den allmänna försäkringen ska finansieras. I 1 § anges att regler om avgifter för finansiering av sjukförsäkringen m.m. och föräldraförsäkringen finns i SAL. Vidare sägs i 2 och 3 §§ att även statsmedel får användas för sjukförsäkringen m.m. och för folkpensioneringen. Tilläggspension i form av ålderspension finansieras enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § LIP. Stadgandet i LIP säger att försäkringen och kostnaderna för förvaltningen av den ska finansieras genom ålderspensionsavgifter enligt SAL, allmänna pensionsavgifter enligt APL och statliga ålderspensionsavgifter enligt lagen om statlig ålderspensionsavgift samt genom avkastning på avgiftsmedel.

**7.4.3 Övriga bestämmelser, 20 kap. AFL**

Av övriga bestämmelser i AFL som kan vara av intresse i detta sammanhang kan nämnas reglerna i 20 kap. 2 § 3 st. som behandlar vad som krävs för att en uppgift om innehav av en F-skattsedel ska innebära att den som lämnat uppgiften ska anses ha en F-skattsedel. Samma regel återkommer i ett flertal andra lagar, exempelvis 5 kap. 5 § SBL, 2 kap. 7 § LIP och 2 kap. 5 § SAL.

**Överenskommelse med andra länder**

Bestämmelsen om att regeringen kan träffa överenskommelser med andra länder om utsträckt tillämpning av lagen eller om undantag från vad som är stadgat i lagen finns i 20 kap. 15 § AFL. Bestämmelser av ungefär likartat innehåll finns i 1 kap. 4 § SofL, och i 1 kap. 3 § SAL. Det är dessa regler som anger att EG-rätten samt socialförsäkringskonventioner tar över bestämmelserna på såväl socialförsäkrings- som socialavgiftsområdena.



## 8 Socialavgifter

---

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL  
Lag om allmän löneavgift (1994:1920)  
Lag om fördelning av socialavgifter (2000:981)  
Lag om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen (2001:1170)  
Skattebetalningslagen, 9 kap. (1997:483), SBL  
Lag om allmän försäkring, 3 kap. (1962:381), AFL  
Lag om inkomstgrundad ålderspension, 1 och 2 kap. (1998:674), LIP  
Lag om statlig ålderspensionsavgift (1998:676)  
Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227), LSK  
Prop. 1959:100 (ATP-reformen)  
Prop. 1962:90 (Lagen om allmän försäkring)  
Prop. 1980/81:178 (Lag om socialavgifter)  
Prop. 1989/90:110 (Skattereformen)  
Prop. 1990/91:76 (Idrottsutövare)  
Prop. 1991/92:112 (F-skattsedel)  
Prop. 1993/94:90 (Bilförmåner m.m.)  
Prop. 1994/95:122 (Allmän löneavgift)  
Prop. 1995/96:152 (Rabattförmåner)  
Prop. 1996/97:21 (Vinstandelsstiftelser och företagsstöd)  
Prop. 1996/97:100 (Skattebetalningslagen)  
Prop. 1996/97:173 (Marie Curie-stipendier)  
Prop. 1997/98:133 (Ersättningar från utlandet)  
Prop. 1997/98:151 (Inkomstgrundad ålderspension)  
Prop. 1998/99:119 (Socialförsäkringens personkrets)  
Prop. 1999/2000:6 (Ersättningar understigande 10 000 kr)  
Prop. 2000/01:7 (Förenklad skattedeklaration)  
Prop. 2000/01:8 (Socialavgiftslagen)  
Prop. 2001/02:45 (Regionalt företagsstöd)

---

### 8.1 Allmänt

Socialförsäkringen finansieras med avgifter och allmänna skattemedel samt med avkastning på fonderade medel. Avgifterna består av socialavgifter och allmän pensionsavgift. Socialavgifterna indelas i arbetsgivaravgifter och egenavgifter. De övergripande bestämmelserna om finansieringen finns i 1 kap. 2 § LIP samt i 19 kap. 1–3 §§

AFL. Regeln i LIP säger att den inkomstgrundade ålderspensionen ska finansieras genom ålderspensionsavgifter enligt SAL, allmänna pensionsavgifter enligt lagen om allmän pensionsavgift och statliga ålderspensionsavgifter enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift samt genom avkastning på avgiftsmedel. I 19 kap. AFL hänvisas till SAL.

En grundtanke i det nya pensionssystemet är att det sammanlagda uttaget av avgifter till den inkomstgrundade ålderspensionen ska motsvara 18,5 % av pensionsgrundande inkomst och andra pensionsgrundande belopp. På sikt ska denna avgift fördelas mellan arbetsgivare och enskilda på så vis att halva avgiften betalas som arbetsgivaravgifter och egenavgifter enligt SAL och den andra hälften betalas som allmän pensionsavgift av alla försäkrade.

I detta kapitel behandlas reglerna om socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Allmänt kan sägas att arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare på löner till anställda och egenavgifter betalas av egenföretagare och delägare i handelsbolag på inkomst av näringsverksamhet. Ett flertal undantag från dessa huvudprinciper finns emellertid.

I kapitlet behandlas också reglerna om allmän pensionsavgift (avsnitt 8.14) och om statlig ålderspensionsavgift (avsnitt 8.15).

Allmän löneavgift är inte en socialavgift men pga. den starka kopplingen till socialavgifterna behandlas också reglerna om denna avgift i detta kapitel (avsnitt 8.13).

I samband med skattereformen 1991 infördes lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. En av grundtankarna i samband med skattereformen var att all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet skulle beläggas med någon typ av socialavgifter eller motsvarande skatt. För inkomster som ger rätt till förmåner som bl.a. sjukpenning och inkomstgrundad ålderspension tas fulla arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ut. För inkomster som inte är förmånsgrundande infördes bestämmelser om att särskild löneskatt ska betalas. När SLF infördes var avsikten att den nya löneskatten skulle motsvara den del av socialavgifterna som kunde anses som skatt i ekonomisk mening.

Reglerna om SLF behandlas i kapitel 9.

De materiella bestämmelserna om socialavgifter finns i socialavgiftslagen (2000:980), SAL. SAL gäller från och med 2001 och ersätter lagen (1981:691) om socialavgifter. En av grundtankarna med den nya lagstiftningen om socialavgifter är att bestämmelserna om vem som ska betala, i vilka situationer avgifter ska betalas samt på vilket underlag betalningen görs ska finnas samlade i en lag.

<b>Dispositionen i SAL</b>	<p>SAL är uppbyggd så att 1 kap. beskriver lagens innehåll och ett antal grundläggande definitioner såsom arbete i Sverige, utsändning m.m. I 1 kap. 3 § finns den viktiga bestämmelsen att gemenskapsrätten inom EU/EES-området eller avtal om social trygghet som ingåtts med andra stater (socialförsäkringskonventioner) kan medföra begränsningar i skyldigheten att betala avgifter.</p> <p>Reglerna om arbetsgivaravgifter och egenavgifter finns i 2 respektive 3 kap. Båda dessa kapitel är uppbyggda efter likartat mönster. Det talas om avgiftsskyldigheten, situationer när avgifter ska betalas, avgiftspliktig respektive avgiftsfri ersättning eller inkomst, avgiftsunderlaget samt de ingående delavgifterna och avgiftsberäkningen.</p>
<b>Förfarandet</b>	<p>I 4 kap. finns kortfattade bestämmelser om förfarandet. De anger att reglerna om bestämmande, debitering, redovisning och betalning av avgifter enligt SAL finns i SBL.</p>
<b>Allmän löneavgift</b>	<p>Den som ska betala socialavgifter enligt SAL ska i regel också betala allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Undantag från skyldigheten att betala allmän löneavgift finns för arbetsgivare som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Se om detta i avsnitt 8.13.</p>
<b>Socialavgifter i stödområde</b>	<p>Fr.o.m. 2002 gäller regler om ett utvidgat företagsstöd för verksamheter som bedrivs i stödområdet, i det följande kallat ”regionalt företagsstöd”. Reglerna finns i en särskild lag, lagen (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen.</p>
<b>SBL</b>	<p>Bestämmelser om socialavgifter finns också i skattebetalningslagen (SBL).</p> <p>I 1 kap. 1 § SBL sägs att den lagen gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. avgift enligt SAL. Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även avgift och avgiftsskyldig (1 kap. 4 § SBL). I 9 kap. SBL finns bestämmelser om beräkning av arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaravgifter ska enligt 9 kap. 1 § beräknas för varje redovisningsperiod efter de procent-satser och på det underlag som anges i 2 kap. SAL, 1 § SLFL och 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift. I 9 kap. 2 § SBL finns reglerna om hur skattepliktiga förmåner ska värderas vid fastställande av underlaget för arbetsgivaravgifter och särskild löne-skatt. I samma paragraf sägs också att SKV på begäran av arbets-givaren får bestämma värdet av bil- eller kostförmån till ett justerat värde om skäl för sådan justering föreligger enligt 61 kap. 18, 19, 19a eller 19b § IL. Detsamma gäller om ett enligt 8 kap. 15 § SBL schablonvärderat bostadsförmånsvärde avviker med mer än 10 % från det marknadsvärde som följer av 61 kap. 2 eller 20 § IL. Reglerna innebär alltså att arbetsgivaren redan under inkomståret kan få ett beslut om att betala arbetsgivaravgifter för dessa</p>

förmåner på ett justerat värde som bygger på en preliminär bedömning från SKM:s sida trots att frågan om justering inte prövats vid inkomsttaxeringen för den anställde.

Slutligen finns i 9 kap. 3 § SBL regler om kostnadsavdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. De innebär i korthet att om den ersättning en arbetsgivare betalar ut är så avpassad att den också till viss del motsvarar för mottagaren avdragsgilla utgifter i arbetet kan, om vissa förutsättningar är uppfyllda, underlaget för arbetsgivaravgifter reduceras. Se vidare om kostnadsavdrag i avsnitt 8.2.6.2.

## SLF

I samband med skattereformen uttalades (prop. 1989/90:110 s. 373 ff.) att i princip alla inkomster i inkomstslaget tjänst som ger rätt till socialförsäkringsförmåner ska beläggas med socialavgifter. I den mån inkomsten inte ger rätt till förmåner ska i stället särskild löneskatt tas ut. Vissa undantag från denna huvudregel finns. Pension, som visserligen i många fall kan anses som ersättning för tidigare utfört arbete, är (med undantag för delpension) vare sig förmåns- eller avgiftsgrundande. Ej heller tas socialavgifter eller SLF ut på vissa ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Det avser sådan utdelning och kapitalvinst som enligt reglerna i 49 kap. 16 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. 11 ska beskattas hos vissa delägare som inkomst av tjänst (2 kap. 23 § SAL). Periodiska understöd som beskattas i inkomstslaget tjänst beläggs inte med några socialavgifter och grundar inte rätt till förmåner från socialförsäkringen.

## 8.2 Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifterna uppgår enligt 2 kap. 26 § SAL till 29,57 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	11,08 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	3,70 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

Till detta kommer den allmänna löneavgiften som tas ut enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Avgiften är enligt 3 § 3,13 procent av underlaget och tillfaller staten.

Summa arbetsgivaravgifter att betala för 2004 blir då för de flesta avgiftsskyldiga 32,70 procent av avgiftsunderlaget.

### 8.2.1 Vem ska betala arbetsgivaravgifter?

Begreppen arbetsgivare och arbetstagare som i tidigare lagstiftning hade stor betydelse för att definiera vem som ska betala avgifter och



för vem betalning ska göras har slopats i SAL. I stället anges i 2 kap. 1 § att den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter. Vad som avses med avgiftspliktig ersättning anges i 10 och 11 §§ och avser framför allt lön och annan ersättning för arbete. I 2 och 3 §§ finns två undantag från huvudregeln att det är utgivaren som ska betala avgifterna. Regeln i 2 § behandlar rabatt, bonus eller annan ersättning som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. När denna regel är tillämplig ska avgifterna inte betalas av den som ger ut rabattförmånen utan i stället av den egna arbetsgivaren, dvs. den som har stått för de kostnader som legat till grund för förmånen. Se vidare vid avsnitt 8.2.1.4. Det andra undantaget (3 §) behandlar ersättning från en utländsk utgivare. Om den som erhåller ersättningen inte är anställd av utgivaren ska arbetsgivaravgifterna betalas av mottagarens svenska arbetsgivare under förutsättning att ersättningen har sin grund i anställningen i Sverige. Med begreppet ersättning avses här liksom i övrigt i SAL såväl ersättning i pengar som i skattepliktiga förmåner. Se vidare om ersättningar från utländska utgivare vid avsnitt 8.2.1.5.

**Ersättning till fysisk person**

Avgörande för avgiftsplikten är att någon betalar ut en avgiftspliktig ersättning till en fysisk person. Det kan aldrig komma i fråga att betala avgifter på ersättning till en juridisk person. Det följer av huvudprincipen i avgiftslagstiftningen om att avgifter ska betalas för ersättningar eller inkomster som grundar rätt till förmåner från socialförsäkringen såsom sjukpenning, pension m.m.

**Tjänst/näringsverksamhet**

Bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL anger att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger en avgiftspliktig ersättning, dvs. någon form av ersättning för arbete eller på grund av ett avtal om arbete (10 §). Det saknar helt betydelse för avgiftsplikten om betalningsmottagaren är anställd, uppdragstagare eller egenföretagare. Arbetsgivaravgifter ska betalas oavsett om ersättningen för arbetet ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet hos betalningsmottagaren. Avgifter ska emellertid inte betalas på ersättningar till den som har F-skatt (5 §). Eftersom skatteformen F-skatt är det normala för den som bedriver näringsverksamhet blir det ofta inte aktuellt att betala arbetsgivaravgifter på ersättningar till egenföretagare. Se vidare vid avsnitt 8.2.3.1 om F-skattsedelns rättsverkningar.

**Företagsombildningar**

I samband med företagsombildningar, t.ex. när en enskild näringsidkare börjar driva verksamheten i form av aktiebolag, uppstår ibland frågan om ansvaret för betalning av arbetsgivaravgifter kan övergå till aktiebolaget med retroaktiv verkan. Ombildningen har kanske skett under året och parterna önskar redovisa verksamheten som om aktiebolaget drivit verksamheten från årets början. Sådana retroaktiva redovisningar har i praxis i vissa fall godtagits beträffande inkomsttaxeringen, senast i ett nyligen avgjort mål i RR (dom 2004-01-29 i mål nr 2385-01).

När det gäller redovisning av arbetsgivaravgifter och även moms har retroaktiva övertaganden inte accepterats i praxis. Ett avgiftsmål har prövats av Försäkringsöverdomstolen (FÖD) i dom 1981-02-03, mål nr 2440/78. FÖD var vid denna tid högsta instans i mål om arbetsgivaravgifter. Målet gällde retroaktiv överlåtelse av verksamheten i en enskild firma till ett aktiebolag. Frågan i målet var vem som hade ansvaret för inbetalning av arbetsgivaravgifter avseende anställd personal för den tidsperiod då verksamheten retroaktivt övertagits av bolaget. FÖD fann att ansvaret för arbetsgivaravgifter inte kunde åläggas bolaget för löner utbetalade fram till dagen för bolagets registrering hos PRV. Den enskilda näringsidkaren ansågs ansvarig för arbetsgivaravgifter för tid före bolagets registrering. Kammarrätten i Stockholm har också prövat frågan om ansvar för arbetsgivaravgifter för tid före ett aktiebolags registrering och kommit till samma resultat som FÖD (se bl.a. KR:s dom 1982-10-27, mål nr 3236-1982). Något utslag i RR där frågan om avgiftsskyldigheten i samband med företagsombildningar berörts finns inte.

Mer att läsa om retroaktiva företagsöverlåtelser i Skattenytt nr 5 1993 och i Svensk Skattetidning nr 2 2004.

**”Det utvidgade arbetsgivarbegreppet”**

Bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL inbegriper och ersätter det som i 1981 års lag betecknades som det utvidgade arbetsgivarbegreppet. Eftersom det är den som utger ersättningen som ska betala avgifterna finns det inget krav på att ett arbetsgivar-/arbetsgivarförhållande ska föreligga.

Det arbete som den avgiftspliktiga ersättningen avser behöver inte ha utförts åt den avgiftsskyldige utbetalaren. Det är inte ovanligt att någon i sin anställning får en skattepliktig förmån från annat företag än arbetsgivaren, t.ex. ett moderbolag. I sådant fall ska moderbolaget betala de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen. Det torde dock krävas att det finns någon form av koppling mellan arbetsgivaren och den som ger ut ersättningen för att avgiftsskyldigheten ska inträda.

Som exempel kan nämnas när anställda i ett företag nyttjar semesterbostäder som tillhör en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren. Om de anställda bor hyresfritt eller betalar en hyra som är lägre än marknadsvärdet uppstår en skattepliktig förmån. Personalstiftelsen ska som utgivare av förmånen betala arbetsgivaravgifter och redovisa förmånen på kontrolluppgift. Eftersom personalstiftelsen inte betalar ut någon kontant lön går det inte att verkställa något skatteavdrag.

En förutsättning för avgiftsskyldigheten är emellertid att den ersättning eller förmån som ges ut från någon annan än arbetsgivaren är att anse som ersättning för arbete. Frågan om hur långt

avgiftsansvaret kan utsträckas har prövats indirekt i en dom avseende inkomstskatt av Regeringsrätten i RÅ 1999 ref. 41. Målet gällde om en anställd på en viss länsstyrelse skulle beskattas för förmån av hyresbillig fritidsbostad som upplåtits av en stiftelse. Stiftelsen hade bildats genom en donation av en enskild person och hade till syfte att främja välfärd åt anställda vid länsstyrelsen i fråga. Stiftelsen hade inte erhållit några medel från den anställdes arbetsgivare, länsstyrelsen. RR uttalade att enbart den omständigheten att mottagaren av förmånen skulle tillhöra länsstyrelsens personal var inte tillräckligt skäl för att se förmånen som en anställningsinkomst. Förmånen blev alltså inte beskattad. Arbetsgivaravgifter, som inte var i fråga i målet, ska som en följd av skattefriheten inte heller betalas. Om i stället arbetsgivaren hade finansierat stiftelsens verksamhet torde utgången ha blivit en annan. I sådant fall hade stiftelsen på grund av bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL blivit skyldig att betala arbetsgivaravgifter på förmånsvärdet.

Det krävs inte heller att det ska finnas någon form av direkt eller indirekt uppdragsförhållande mellan utgivaren och mottagaren av en avgiftspliktig ersättning för att utgivaren ska bli avgiftsskyldig. Antag att en person utför ett arbete åt X och X kommer överens med Y om att Y ska betala ut ersättningen. I det fallet blir det Y som ska betala arbetsgivaravgifterna på ersättningen. Detta gäller även om det inte finns någon koppling eller överenskommelse mellan Y och betalningsmottagaren (såvida inte Y endast är att anse som en betalningsförmedlare, se följande avsnitt).

#### **8.2.1.1 Betalningsförmedling**

Regeln i 2 kap. 1 § SAL om att det är utgivaren av en ersättning som ska betala arbetsgivaravgifter är inte absolut. När själva utbetalningen har förmedlats till någon annan övergår inte ansvaret för avgifterna till den som verkställer utbetalningen. Det mest självklara exemplet på detta är när en arbetsgivare uppdrar åt sin bank att ombesörja utbetalning av lönerna till de anställda. Självfallet ska inte banken betala arbetsgivaravgifter på dessa utbetalningar.

Ett exempel på utbetalning för en arbetsgivares räkning har prövats av Regeringsrätten (RÅ 1993 ref. 18). Målet avser ett filmbolag som på grund av bestämmelser i kollektivavtal under 1986 hade utgivit vissa ersättningar till Svenska Teaterförbundet. Förbundet hade därefter fördelat och utbetalat ersättningarna till dem som medverkat i filmproduktioner med anledning av att filmer spreds i större omfattning än vad som angavs i de grundvillkor som reglerade de medverkandes löner i samband med filminspelningen. Regeringsrätten konstaterade att de personer som erhållit ytterligare ersättning för sin medverkan varit anställda av filmbolaget. Ersättningarna ansågs direkt betingade av de engagemang

de medverkande tidigare haft hos bolaget och att de sålunda – oavsett deras upphovsrättsliga karaktär – var grundade på ett anställningsförhållande mellan bolaget och de vid inspelningen medverkande personerna. Arbetsgivaravgifter skulle därför utgå på ersättningarna. Regeringsrätten uttalade slutligen att det förhållandet att ersättningarna utbetalades till Svenska Teaterförbundet i stället för direkt till berörda personer inte förändrade ersättningens karaktär. Filmbolaget blev därför skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på dessa ersättningar. Utgången torde inte ha blivit annan på grund av bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL. Eftersom Teaterförbundets utbetalningar gjordes för filmbolagets räkning skulle filmbolaget anses som arbetsgivare.

### **Factoring**

Om utbetalaren gör betalningen för arbetsgivarens räkning dvs. när utbetalaren fungerar som en förmedlare av en arbetsersättning ska arbetsgivaransvaret inte överflyttas. En företeelse som ligger nära betalningsförmedling är factoring, som innebär att ett finansieringsföretag köper upp fakturor från olika företagare som ställt ut fakturorna. Den betalningsskyldige ska då göra betalningen av fakturabeloppet till factoringföretaget. Syftet med förfarandet är att den som ställt ut fakturan, mot en viss ersättning till factoringbolaget, snabbt ska få sin betalning. Om den ursprungliga fakturautställaren var en företagare med A-skatt och fakturabeloppet avser utförda tjänster ska arbetsgivaravgifter betalas. Det förhållandet att fakturautställaren överlåtit sin rätt till betalning till någon som har F-skatt, t.ex. ett factoringbolag, fritar inte utbetalaren, från sin skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Factoringbolagets skatteform saknar här helt betydelse. Factoringbolaget betalar visserligen en del av arbetsersättningen till den som utfört arbetet, men betalningen ska endast ses som ett köp av fakturautställarens fordran. Jämför följande uttalande i prop. 1991/92:112 s. 172: ”Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag inte har knutits an till den som i praktiken tar emot ersättningen kan en arbetsgivare inte undgå avdragsskyldigheten genom att låta någon som har en F-skattsedel ta emot ersättningen för arbetstagarens räkning.” Uttalandet behandlar skyldigheten att göra skatteavdrag men kan tillämpas även beträffande avgifter.

#### **8.2.1.2 Konkurer**

Vid löneutbetalningar i samband med konkurser uppstår ibland frågor om vem som är avgiftsskyldig för löneutbetalningarna. Konkursgäldenären är skyldig att betala arbetsgivaravgift på löner som gäldenären utbetalat fram till konkursutbrottet. Om konkursboet driver verksamheten vidare efter konkursutbrottet och avlönar arbetskraft råder det ingen tvekan om att det är konkursboet som är skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på utgivna löner.

Om de som tidigare varit anställda hos konkursgäldenären har fordran på utebliven lön och uppsägningslön, utbetalas vanligen sådana lönefordringar av länsstyrelsen genom den statliga lönegarantin. Av 2 kap. 11 § 2 SAL framgår att med ersättning för arbete likställs garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497). Bestämmelsen infördes att gälla från och med 1996 och innebär att länsstyrelsen betalar arbetsgivaravgifter på ifrågavarande garantibelopp avseende arbetstagares lönefordran hos arbetsgivare som har försatts i konkurs.

Det förekommer att de tidigare anställda genom utdelning i konkursen får hela eller del av sina lönefordringar betalda. Det har då rått tvist om vem som är skyldig att betala de arbetsgivaravgifter som hänför sig till löneutbetalningarna. Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 29 avgjort frågan. Målet avsåg löner som de anställda tjänat in vid arbete hos ett bolag som försatts i konkurs. Konkursboet efter bolaget hävdade att löneutbetalningarna gjordes för konkursgäldenärens räkning och att konkursboet därför agerade enbart som betalningsförmedlare (jfr ovan föregående avsnitt). RSV anförde i yttrande i målet att det var av vitalt intresse att söka utröna hur stor räckvidd regeln om det utvidgade arbetsgivarbegreppet i 1 kap. 2 § andra stycket i 1981 års lag om socialavgifter har. RR konstaterade att när lönefordringar hänförliga till tiden före konkursutbrottet erläggs genom utdelning i konkurs innebär detta att en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer efter konkursutbrottet. Om konkursboet därvid är att bedöma som arbetsgivare blir avgiften en skuld (massaskuld) som ska betalas innan någon borgenär får utdelning. Skulle boet å andra sidan endast betraktas som en betalningsförmedlare uppkommer ingen betalningsskyldighet för konkursboet för arbetsgivaravgifter. RR fann med hänvisning till ett tidigare avgörande beträffande ett konkursbos ansvarighet för mervärdesskatt (RÅ1993 ref.78), att på motsvarande sätt bör gälla att ett konkursbo blir betalningsskyldigt när boet, i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av lönefordringar varvid en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer. Enligt RR gäller detta oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i båda fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

### **8.2.1.3 Semesterkassor**

I byggnadsbranschen och närbesläktade branscher förekommer det att arbetsgivarna avsätter en del av de anställdas löner som avser semestermedel till en fristående semesterkassa. I samband med

semesterperioden utbetalar kassan semesterlönen till de anställda. Den utbetalning som semesterkassan gör anses inte som en sådan förmedling av en lön som skulle göra att avgiftsansvaret skulle åligga den ordinarie arbetsgivaren utan kassans utbetalning hänförs till huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL. Kassan blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter och dessutom göra skatteavdrag från de utgivna semestermedlen. Det är också kassan som ska redovisa ersättningsarna på kontrolluppgift. Se mer om semesterkassor i avsnitt 8.2.6.6.

#### 8.2.1.4 Rabattförmåner

Olika former av rabatter från annan än arbetsgivaren har varit föremål för ett antal lagstiftningsåtgärder under senare år. Om rabattförmånen utgått för tjänsten eller kan anses som ett utflöde av tjänsten är den skattepliktig såvida den inte kan hänföras till sådan skattefri personrabatt som regleras i 11 kap. 13 § IL. Enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL ska utgivaren av förmånen betala arbetsgivaravgifter på värdet samt redovisa förmånen på kontrolluppgift.

#### Frequent flyer-rabatt

I 2 kap. 2 § SAL finns ett undantag från denna huvudregel beträffande rabatt, bonus eller annan ersättning som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. Bestämmelsen innebär att den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen/förmånen ska betala arbetsgivaravgifterna som belöper på denna. Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som är särskilt vanliga i flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utgår på grund av tjänsten och om de utnyttjas för privat bruk. De flesta flygbolag erbjuder en form av trohetsrabatt, s. k. frequent flyer-rabatt, bonuspoäng etc., som innebär att resenärerna belönas med ett antal poäng varje gång de väljer att flyga med bolaget. Ett visst antal poäng medför att resenären kan få en flygresor, hotellrum eller annan förmån gratis. Med anledning av kontrollsvårigheter för denna typ av rabatter när de lämnades av utländska flygbolag infördes år 1992 skattefrihet för rabatterna i samband med utrikes flygresor.

1997 reglerades skattskyldigheten för frequent flyer-rabatterna. I förarbetena (prop. 1995/96:152) anförde regeringen att det är förmånshavarens arbetsgivare och inte flygbolaget som ska anses som utgivare av förmånen och därmed också skyldig att betala arbetsgivaravgifter och redovisa förmånen på kontrolluppgift. Detta innebär alltså att arbetsgivaren ska göra skatteavdrag (8 kap. 14 § SBL), betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 2 § SAL) samt lämna kontrolluppgift (6 kap. 3 § LSK) på värdet av dessa rabatter, trots att de kommer från annan än arbetsgivaren. Förmånen ska anses utgivna den månad som arbetsgivaren fått kännedom om att förmånen utnyttjats. För att arbetsgivaren ska erhålla denna känne-

dom föreskrivs i 15 kap. 4 och 5 §§ LSK att förmånshavaren är skyldig att till arbetsgivaren skriftligen lämna de uppgifter som behövs för att dennes kontrolluppgiftsskyldighet ska kunna fullgöras. Förmånshavaren ska lämna uppgiften till arbetsgivaren senast månaden efter det att förmånen utnyttjades eller ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

#### **Vem är utgivare?**

Frågan var gränsen ska dras mellan sådana förmåner för vilka arbetsgivaren ska betala socialavgifter och lämna kontrolluppgift och sådana för vilka det rabattgivande eller förmånsgivande företaget ska fullgöra dessa skyldigheter har belysts i prop. 1996/97:19 s. 75 f. I de fall där arbetsgivaren inte alls har medverkat till rabatten och kanske inte ens känner till den kan det inte komma i fråga att ålägga arbetsgivaren något ansvar.

Dessa rabattförmåner kan indelas i följande två grupper.

1. Förmåner som utgår på grund av vad arbetsgivaren har köpt eller bekostat:

Här kan arbetsgivaren kräva en redovisning av den anställde avseende de förmåner som arbetsgivaren bekostat. Det blir därför arbetsgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift.

2. Förmåner som utgår till följd av privata inköp men där arbetsgivaren har medverkat till att rabatt- eller bonusavtalet har kommit till stånd:

Arbetsgivaren kan t.ex. hos en affärsförbindelse ha utverkat att de anställda kan få rabatt på inköp av varor hos denne. Arbetsgivaren torde här inte kunna kräva redovisning från de anställda angående eventuella privata inköp dessa gjort. Det blir i stället den som lämnat rabatten som i dessa situationer blir skyldig att redovisa förmånen på kontrolluppgift och betala arbetsgivaravgifter i den mån förmånens värde för respektive mottagare uppgår till minst 100 kr beträffande kontrolluppgift respektive 1 000 kr beträffande arbetsgivaravgift.

#### **8.2.1.5 Ersättningar från utlandet**

#### **Personaloptioner**

Ytterligare ett undantag från huvudregeln i 2 kap. 1 § om att det är utgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 3 §. I bestämmelsen anges att huvudregeln inte ska tillämpas om en avgiftspliktig ersättning utges av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person. Lagändringen infördes den 1 juli 1998 (prop. 1997/98:133) och är i första hand tillkommen med tanke på fall där anställda i svenska företag får värdepapper eller personaloptioner från utländska moderbolag. Regeln är emellertid tillämplig i alla situationer då någon erhåller ersättning från

utländsk utgivare på grund av anställning hos svensk arbetsgivare. En inte ovanlig situation är att anställda hos en svensk generalagent för ett utländskt företag får bonus eller liknande från det utländska företaget som grundas på försäljningsresultatet. Även här ska arbetsgivaravgifterna på ersättningen betalas av de anställdas svenska arbetsgivare. Om ersättningen har sin grund i en anställning hos en arbetsgivare i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländska utgivaren och mottagaren, ska den svenska arbetsgivaren betala de arbetsgivaravgifter som hänför sig till ersättningen. Av 10 § jämfört med 12 § framgår att med begreppet ersättning avses också skattepliktiga förmåner.

**När anställning i Sverige upphört**

I lagtexten används uttrycket att i fall som avses här ska ”arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige”. Enligt SKV:s uppfattning ska detta inte tolkas som att det skulle krävas ett pågående anställningsförhållande med den aktuella svenska arbetsgivaren. Antag exempelvis att en person i en anställning i Sverige erhåller personaloptioner från ett utländskt moderbolag till arbetsgivaren. Om personen en tid efter att ha slutat sin anställning utnyttjar optionerna till köp av det underliggande värdepappret och det därigenom uppkommer en skattepliktig förmån ska arbetsgivaravgifterna betalas av den arbetsgivare personen tidigare var anställd hos. Sådana fall bör vara ganska ovanliga eftersom det ofta finns villkor med detta slag av förmåner av innebörd att det krävs att mottagaren kvarstår i anställningen för att förmånen ska utges. Stöd för denna SKV:s uppfattning kan hämtas från uttalande i prop.1989/90:110 s. 674–675 om allmänna principer för beskattningen. Där anges att skatteplikt även föreligger för ersättning eller förmån som uppstår efter det att anställningen upphört, om det är ett utflöde ur den tidigare anställningen. Det bör noteras att ersättningar som någon erhåller från utländsk utgivare utan att anställningsförhållande föreligger numera inte kan beläggas med egenavgifter.

**Ej egenavgifter**

**Uppgiftsskyldighet**

Reglerna om den anställdes uppgiftsskyldighet är här desamma som gäller för vissa rabattförmåner. Den som fått ersättningen ska meddela sin arbetsgivare skriftligen att han erhållit ersättningen. Detta ska göras senast månaden efter det att förmånen utnyttjades eller ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK).

På ersättningar och förmåner av detta slag som utgivits före den 1 juli 1998 gäller äldre regler. Dessa innebar att mottagaren var skyldig att själv betala socialavgifterna på ersättningen eller förmånen i form av egenavgifter. Ersättningen eller förmånen hänfördes till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2a § och 11 kap. 3 § AFL i dess äldre lydelse och därför underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 4 § 1981 års lag om socialavgifter.



## 8.2.2 Situationer när avgifter ska betalas

### 8.2.2.1 Ersättning för arbete

I 2 kap. 4–9 §§ SAL finns bestämmelserna om i vilka situationer arbetsgivaravgifter ska betalas. Grundläggande för avgiftsskyldigheten är att ersättningen avser arbete. Den som betalar ersättning för sålda varor eller för köp av rättigheter ska inte betala avgifter. Se mer om gränsdragningsfrågor kring detta i avsnitt 8.2.4.1. I prop. 1998/99:119 sägs på s. 103 beträffande begreppet *arbete* att det är naturligt att utgå från regleringen i lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF). Försäkrad för arbetsskada är enligt 1 kap. 1 § LAF (i dess lydelse före SofL:s tillkomst 2001) den som förvärvsarbetar i verksamhet här i riket. Kring den bestämmelsen finns uttalanden i förarbeten och praxis som kan vara till vägledning även vid bedömningen av vad som ska anses som arbete enligt SofL.

Vidare är en grundläggande förutsättning för avgiftsskyldigheten att det avser arbete i Sverige (2 kap. 4 § 1 p. SAL). Var utbetalaren eller arbetsgivaren hör hemma saknar här helt betydelse. Ett utländskt företag som anlitar arbetskraft för arbete i Sverige ska med stöd av bestämmelsen betala arbetsgivaravgifter i Sverige även om företaget inte har något fast driftställe här och därför inte är o begränsat skattskyldigt här. Det är således tillräckligt för att avgiftsskyldigheten ska uppstå att någon ger ut ersättning för arbete i Sverige oavsett om den som utför arbetet är bosatt här och lokalt anlitad eller om han sänts hit för arbetet. Det finns vissa undantag från huvudregeln och som avser fall när EG-rätten eller en socialförsäkringskonvention ska tillämpas (4 § 2 p.). Även utsändningsreglerna i 1 kap. 8 § innebär undantag. Se vidare nästa avsnitt.

### 8.2.2.2 Arbete i Sverige

#### Verksamhet här i landet

Begreppet arbete i Sverige definieras närmare i 1 kap. 6–9 §§ SAL. Huvudregeln i 6 § anger att med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det är arbete som rent fysiskt utförs i Sverige av arbetstagare, uppdragstagare och egenföretagare. Bestämmelsen om arbete i Sverige i 1 kap. 6 § SAL respektive 2 kap. 7 § SofL gäller i princip oberoende av arbetets varaktighet och oberoende av den förvärvsarbetandes medborgarskap eller bosättning. På samma sätt saknar det betydelse var arbetsgivaren är bosatt eller har sitt säte.

#### Koppling till socialförsäkringen

En övergripande princip i avgiftssystemet är att det ska finnas ett samband mellan avgiftsskyldigheten och den arbetsbaserade försäkringen enligt SofL. Reglerna innebär att avgifter i princip endast ska betalas på ersättning som utges till personer som om-

fattas av svensk lagstiftning om social trygghet. På grund av detta samband mellan avgiftsskyldigheten och socialförsäkringstillhörigheten finns i 1 kap. 7 och 8 §§ SAL ett par av de fåtaliga hänvisningar till annan lagstiftning som införts i lagen.

**Utsändning**  
**Hitsändning**

I 1 kap. 8 § SAL som behandlar såväl utsända till som hitsända från annat land, anges att arbete för en arbetsgivare som utförs i ett annat land än där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet ska anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som anges i 2 kap. 9 § SofL. Genom hänvisningen framgår att om en svensk arbetsgivare sänder ut en anställd för arbete utomlands för en tid som kan antas vara högst ett år ska arbetet anses som arbete i Sverige och arbetsgivaravgifter ska därför betalas även för det utomlands utförda arbetet. Om det kan antas att arbetet utomlands ska pågå längre tid än ett år ska den svenska arbetsgivaren inte betala arbetsgivaravgifter här och det gäller från första dagen av utsändningen. På motsvarande sätt gäller att om en utländsk arbetsgivare sänder hit en person för arbete här och arbetet kan antas pågå längst ett år ska arbetet inte anses som arbete i Sverige och arbetsgivaravgifter ska följaktligen inte betalas här. Om det i stället kan antas att arbetet ska pågå längre tid än ett år ska den utländska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter i Sverige från första dagen.

**EG-rätten**

I 2 kap. 4 § 2 p. SAL anges att arbetsgivaravgifter i vissa fall ska betalas på ersättning för arbete i utlandet på grund av EG-rätten eller enligt avtal med andra stater, i huvudsak socialförsäkringskonventioner. Bestämmelsen innebär en utvidgning av de interna reglerna och avser situationer när en person som inte arbetar i Sverige och därför inte ska vara omfattad av den arbetsbaserade försäkringen ändå ska omfattas av svensk socialförsäkring på grund av lagvalsreglerna i EG-rätten eller i en konvention. Det kan exempelvis inträffa om en person som är bosatt i Sverige arbetar samtidigt i Sverige och i en annan medlemsstat inom EU. Gemenskapsrättens lagvalsregler innebär i sådant fall att personen endast ska vara omfattad av svensk lagstiftning om social trygghet. Socialavgifter ska då endast betalas i Sverige på arbetsinkomsten från både Sverige och den andra medlemsstaten. I det fallet ger EG-rätten en möjlighet att utvidga skyldigheten att betala socialavgifter i Sverige. Även socialförsäkringskonventioner kan ge sådana utvidgningsmöjligheter. Jämför bestämmelsen i 1 kap. 3 § SAL som anger att EG-rätten eller konventioner med andra stater kan innebära begränsningar i skyldigheten att betala socialavgifter enligt SAL. EG-rätten och konventioner om social trygghet tar över bestämmelserna i den interna rätten.

**Konventioner**

Se vidare om arbetsgivaravgifter vid internationellt arbete i avsnitt 8.5.

### 8.2.2.3 Sjömän

De särskilda bestämmelserna om sjömansskatt upphörde att gälla vid utgången av 1997. Samtidigt upphörde det då gällande systemet med s. k. redaravgifter. Fram till och med 2000 fanns det vissa särregler om arbetsgivaravgifter för sjömän som innebar att arbetsgivare som sysselsatte sjömän betalade avgifter med en något lägre procentsats än övriga arbetsgivare. I den utsträckning fartygsarbetet ska räknas som arbete i Sverige betalas arbetsgivaravgifter från 2001 enligt samma regler som gäller för övriga arbetsgivare.

För att definiera vad som ska anses som arbete i Sverige för den som arbetar ombord på fartyg finns bestämmelsen i 1 kap. 7 § SAL som säger att fartygsarbete ska anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som enligt 2 kap. 8 § SofL.

Av den nämnda regeln i SofL framgår att bestämmelsen gäller för den som arbetar som sjöman på svenskt handelsfartyg. Med sjöman avses den som enligt sjömanslagen (1973:282) ska anses som sjöman. Där sägs i 3 § att sjöman är sådan arbetstagare som är anställd för fartygsarbete och som under den tid han tjänstgör ombord har befattning på fartyget. Vad som avses med svenskt fartyg framgår av sjölagen (1994:1009). Ett svenskt fartyg för svensk flagg.

#### **Bare-boat charter**

Som arbete i Sverige ska också räknas arbete på utländskt fartyg vid s. k. bare-boat charter. Med det avses anställning på ett utländskt handelsfartyg som svensk redare hyr i huvudsak obemannat om sjömannen är anställd hos redaren eller hos någon av redaren anlita arbetsgivare. Detsamma gäller även vid anställning hos ägaren till ett svenskt handelsfartyg eller hos någon arbetsgivare som anlitas av ägaren om fartyget hyrs ut till utländsk redare i huvudsak obemannat (2 kap. 8 § SofL).

Reglerna innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas på löner och andra ersättningar för arbete till sjömän när arbetet enligt de angivna bestämmelserna ska anses som arbete i Sverige. Det gäller oavsett var sjömannen är bosatt och oavsett var han är medborgare. Motsatsvis gäller då att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på ersättningar till sjömän som arbetar på utländskt handelsfartyg utom när det föreligger bare-boat charter. Om sjömannen har en svensk arbetsgivare och av denne sänts ut för arbete på det utländska fartyget för en tid som kan antas vara högst ett år ska arbetet anses som arbete i Sverige enligt utsändningsregeln i 1 kap 8 § SAL.

#### **EG-rätten**

Även EG:s förordning 1408/71 innehåller bestämmelser för sjömän. Huvudregeln i förordningen (artikel 13.2c) är att anställda ombord på ett fartyg som för en medlemsstats flagga omfattas av lagstiftningen i flagglandet. EG-reglerna gäller däremot inte vid bare-boat charter, dvs. när fartyg hyrs in obemannat från land

utanför EU/EES-området.

### **Konventioner**

Enligt socialförsäkringskonventionerna gäller som huvudregel att en sjöman ska omfattas av socialförsäkringen i det land vars flagga fartyget för. Skyldigheten att betala socialavgifter styrs av försäkringstillhörigheten. I flera av konventionerna, bl.a. de med Tyskland och Storbritannien finns regler som säger att om sjömannen är anställd av en arbetsgivare i det ena landet och arbetar på fartyg som för det andra landets flagga ska arbetsgivarlandets lag gälla under förutsättning att sjömannen är bosatt där, dvs. i arbetsgivarlandet.

### **8.2.3 Undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter**

Bestämmelser om undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 5–9 §§ SAL. Reglerna innebär inte en befrielse från skyldigheten att betala socialavgifter. Paragraferna innehåller i stället bestämmelser om att socialavgifterna inte ska betalas i form av arbetsgivaravgifter utan avgifterna ska i stället betalas av mottagaren av angiven ersättning i form av egenavgifter vilket framgår av korresponderande regler i 3 kap.

#### **8.2.3.1 Mottagaren av ersättningen har F-skattsedel**

### **Egenavgifter**

Det viktigaste undantaget finns i 2 kap. 5 § SAL och säger att arbetsgivaravgifter ska inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete har F-skattsedel. Att betalningsmottagaren i sådant fall i stället ska betala socialavgifterna i form av egenavgifter framgår av 3 kap. 8 §. Det saknar betydelse hur ersättningen beskattas hos betalningsmottagaren, dvs. om den ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Inte ens om ersättningen utgör lön i ett anställningsförhållande ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Observera dock den skyldighet som i sådana fall finns reglerad i 5 kap. 7 § SBL om att utbetalaren skriftligen ska anmäla till SKV om han i ett uppenbart anställningsförhållande betalar ut ersättning till en mottagare som har eller åberopar en F-skattsedel. Anmälningsskyldigheten har tillkommit för att ge SKV en möjlighet att ompröva betalningsmottagarens skatteform och eventuellt tilldela honom en A-skattsedel eller en F-skattsedel med villkor (FA-skatt).

### **Uppenbar anställning**

F-skattereformen, som infördes med full rättsverkan från den 1 april 1993, tillkom bl. a. för att undanröja de svårigheter och den osäkerhet som i många fall tidigare förelåg beträffande frågan om arbetsgivaravgifter skulle betalas på främst tillfälliga uppdrag. Enligt då gällande regler skulle arbetsgivaravgifter betalas på ersättningar till arbetstagare och till uppdragstagare som inte var

näringsidkare. Den som drev näringsverksamhet skulle alltid betala egenavgifter. Frågan om vem som ska betala socialavgifter styrs numera helt av vilket slag av skattsedel, A eller F, som betalningsmottagaren har.

F-skattsedel ska enligt 4 kap. 7 § SBL tilldelas 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. En förutsättning är att det inte föreligger sådana skäl som innebär att en utfärdad F-skattsedel skulle återkallas.

### **När gäller en F-skattsedel**

Av bestämmelsen i 2 kap. 5 § SAL framgår att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om mottagaren har en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Lagtexten anger således två tidpunkter, avtals- resp. betalningstidpunkten. Om betalningsmottagaren har F-skatt vid åtminstone ett av dessa tillfällen ska F-skattsedelns rättsverkningar gälla, dvs. utbetalaren ska inte betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Jfr motsvarande bestämmelser beträffande skatteavdrag i 5 kap. 5 § SBL (avsnitt 6.3.8).

#### *Exempel*

A sluter ett avtal med målarvärd X den 10 maj om ett målningsarbete som ska kosta 12 000 kr. Den 1 juni återkallar SKV F-skattsedeln för X på grund av stora skatteskulder. X utför målningen i början av juni och skickar därefter faktura på arbetskostnaden. A ska inte betala arbetsgivaravgifter (och inte heller göra skatteavdrag) på ersättningen eftersom X hade F-skatt vid avtalstidpunkten.

### **Hur visa innehav av F-skattsedel**

Frågan om vilka krav som ställs på hur en utbetalare ska kontrollera betalningsmottagarens eventuella innehav av F-skattsedel framgår vidare av 5 §. En uppgift om innehav av F-skatt får godtas om uppgifter lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförbar handling. Handlingen måste också innehålla uppgift om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress. Även betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer måste finnas på handlingen. Med jämförbar handling avses bl.a. avräkningsnota, kvitto och köpehandling. Med handling avses även sådan som endast kan läsas med hjälp av dator eller annat tekniskt hjälpmedel (prop. 1996/97:100 s. 542).

Sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som anges här godtas som sådant skriftligt åberopande som krävs när betalningsmottagaren har F-skattsedel med villkor, FA-skatt.

Det är självfallet inget krav att innehav av F-skattsedel anges på faktura eller annan handling (utom i FA-fallen), utan kan det konstateras att betalningsmottagaren har F-skatt gäller F-skattens rätts-

verkningar, dvs. inga arbetsgivaravgifter och inget skatteavdrag. Utbetalaren kan ju på annat sätt ha fått kännedom om innehav av F-skattsedel. Om uppdragstagaren visar upp sitt F-skattebevis kan uppdragsgivaren lita på F-skatteinnehavet. För att undvika eventuell framtida tvist är det lämpligt att uppdragsgivaren kan dokumentera att en F-skattsedel åberopats genom att exempelvis ta en kopia av det uppvisade F-skattebeviset samt datera handlingen. Detta är viktigt om det skulle förhålla sig så att uppdragstagarens F-skattsedel var återkallad redan vid avtalstillfället och han hade underlåtit att återsända sitt F-skattebevis till SKV.

#### **Oriktig uppgift om innehav**

En utbetalare kan således lita på en skriftlig uppgift om F-skatteinnehav om den utformats som nyss angetts. Utbetalaren behöver inte kontrollera att uppgiften är riktig. Den som lämnar uppgiften gör det under straffansvar. I 20 kap. 2 § AFL finns införd en påminnelse om att bestämmelser om påföljd finns i skattebrottslagen för den som lämnar oriktig uppgift. Om utbetalaren skulle känna till att den skriftliga uppgiften om F-skatt är oriktig är han skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Om SKV exempelvis underrättat en uppdragsgivare redan innan priset för arbetet bestämts om att betalningsmottagaren inte längre har F-skatt gäller självfallet inte skriftlig uppgift om F-skatteinnehav.

Mer om F-skattsedlar finns att läsa i kapitel 4.

#### **8.2.3.2 Mottagaren av ersättningen betalar särskild A-skatt (SA-skatt)**

Det förekommer att personer har särskild A-skatt (SA-skatt) dvs. en debiterad preliminär A-skatt. Det kan exempelvis gälla näringsidkare som bedriver försäljningsverksamhet och som inte anser sig ha behov av någon F-skattsedel och därför inte ansökt om en sådan eller som fått en F-skattsedel återkallad. Andra exempel på personer med SA-skatt kan avse sådana som är anställda av utländska arbetsgivare för arbete i Sverige och där den anställde genom ett socialavgiftsavtal påtagit sig att betala socialavgifterna i form av egenavgifter. Det vanligaste fallet när personer har debiterats SA-skatt avser delägare i handelsbolag. Det är en vanlig missuppfattning att arbetsgivaravgifter inte behöver betalas på ersättning till den som betalar SA-skatt eftersom den debiterade SA-skatten också kan innefatta personens egenavgifter. Den som har SA-skatt har A-skattsedel. Den som betalar ut ersättning för arbete till den som har A-skattsedel är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Den omständigheten att betalningsmottagaren kan ha debiterats SA-skatt med egenavgifter i debiteringen innebär inte att utbetalaren är befriad från sin avgiftsskyldighet. De debiterade egenavgifterna i SA-skatten avser normalt inte arbetsersättningar utan avser andra inkomster, t.ex. försäljningsinkomster.

#### **Socialavgiftsavtal**

#### **Delägare i HB**

I två fall ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning för arbete till den som har SA-skatt:

- ersättning från utländsk arbetsgivare när det föreligger ett socialavgiftsavtal (2 kap. 8 § SAL),
- ersättning från ett handelsbolag till delägare i bolaget (2 kap. 9 § SAL).

### **8.2.3.3 Ersättningar från privatpersoner**

Ett annat viktigt undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. 6–7 § SAL. I 3 kap. 5 § finns regeln om att egenavgifter ska betalas om arbetsgivaravgifter inte ska betalas enligt 2 kap. 6 §. Bestämmelsen som tillkom i samband med F-skattereformen 1993 och som genomgått flera förändringar – senast i samband med införandet av den nya socialavgiftslagen – infördes för att göra det lättare för privatpersoner att exempelvis anlita hantverkare med A-skattsedel för mindre arbeten utan att behöva betala arbetsgivaravgifter.

Förutsättningarna för att en ersättning ska vara undantagen från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter är följande.

1. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
2. det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen till mottagaren under året kommer att understiga 10 000 kr,
3. ersättningen får inte vara utgift i en av utgivaren bedriven näringsverksamhet,
4. det får inte vara fråga om ersättning till sådan förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken och
5. det finns ingen överenskommelse mellan parterna om att utgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

**10 000 kr**

Huvudregeln är alltså att om en privatperson betalar ut ersättning för arbete (till annan än god man och liknande) ska privatpersonen inte betala arbetsgivaravgifter om det vid utbetalningstillfället kan antas att den sammanlagda ersättningen under året inte kommer att uppgå till 10 000 kr. De socialavgifter som belöper på ersättningen i fråga ska i stället betalas av mottagaren i form av egenavgifter. Parterna kan om de så önskar komma överens om att utgivaren ska betala arbetsgivaravgifter. Bestämmelsen förutsätter också att betalningsmottagaren inte har F-skattsedel eftersom innehavet av en sådan redan enligt 5 § medför att arbetsgivaravgifter inte ska betalas.

Den senaste ändringen av dessa regler gäller beloppsgränsen. Beloppet 10 000 kr var tidigare ett gränobelopp som innebar att om gränsen överskreds övergick ansvaret för socialavgifterna på

utbetalaren från första kronan. För att undvika de problem som ofta uppstod i samband med betalningar som var i närheten av beloppsgränsen infördes den nu aktuella regeln som innebär att beloppsgränsen kan överskridas utan att arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningar som utgetts tidigare under året till samma person om det vid dessa tidigare utbetalningar fanns anledning anta att den sammanlagda ersättningen under året skulle komma att understiga 10 000 kr.

#### *Exempel*

En privatperson anlitar en hantverkare (som inte har F-skattsedel) i början av året för vissa installationsarbeten i badrummet. När arbetet är avslutat fakturerar hantverkaren för arbetskostnaden 9 000 kr. Till detta kommer kostnader för material med 4 500 kr samt moms. Någon överenskommelse om betalning av arbetsgivaravgifter sluts inte. Senare samma år anlitar privatpersonen samma hantverkare för ett tidigare oplanerat arbete i köket som faktureras med 3 000 kr i arbetskostnad med tillägg för material, 1 500 kr, och moms. Eftersom det fanns anledning vid den första utbetalningen att anta att den sammanlagda arbetsersättningen under året skulle understiga 10 000 kr ska privatpersonen inte betala några arbetsgivaravgifter på den första utbetalningen. När den andra utbetalningen görs känner parterna till att den sammanlagda ersättningen kommer att överskrida beloppsgränsen. Utbetalaren ska då betala arbetsgivaravgifter, men bara på 3 000 kr.

#### **Kontrolluppgift**

För att SKV ska få information om detta så att avgiftsdebiteringarna blir riktiga krävs att utbetalaren redovisar korrekt på kontrolluppgiften. Ersättningarna i ovanstående exempel ska därför redovisas med 9 000 kr vid kod 25 och med 3 000 kr vid kod 11 på kontrolluppgiften.

Observera att bestämmelsen i 2 kap 24 § 2 st. inte är tillämplig på de nu aktuella reglerna om ersättningar från privatpersoner. I 24 § sägs att i avgiftsunderlaget ska också ingå tidigare under året avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en under en senare månad utbetald ersättning blir avgiftspliktig. Bestämmelsen tar främst sikte på den allmänna beloppsgränsen 1 000 kr (14 §) och beloppsgränsen för idrottsutövare (19 §). Ersättningar från privatpersoner understigande 10 000 kr är inte avgiftsfria generellt utan de är undantagna från betalning av arbetsgivaravgifter. Jfr också prop. 2000/01:8 s. 101.

#### **Överenskommelse om betalning**

I regel finns inga möjligheter för parterna i ett uppdragsförhållande att förfoga över vem av parterna som ska betala de socialavgifter som belöper sig på en arbetsersättning. Den här aktuella



bestämmelsen om att utbetalaren kan komma överens med mottagaren att betala arbetsgivaravgifter är ett av de två fall där det kan förekomma. Det andra fallet avser avtal om betalning av socialavgifter som regleras i 2 kap. 8 §.

Det finns inga formkrav på hur överenskommelsen ska vara utformad. Eftersom huvudregeln är att betalningsmottagaren ska betala egenavgifter när ersättningen kan antas understiga beloppsgränsen kommer det också att ligga i betalningsmottagarens intresse att dokumentera en eventuell överenskommelse i exempelvis avtalet om arbetsuppdraget. Om utbetalaren redovisar sådan ersättning på kontrolluppgift vid kod 11 "kontant lön" är detta en signal till SKV om att utbetalaren påtagit sig ansvaret för avgifterna. Skyldigheten för privatpersoner, som här avses, att redovisa utgiven arbetsersättning på kontrolluppgift inträder när ersättningen uppgår till 1 000 kr under ett år (6 kap. 5 § LSK). Detta till skillnad från arbetsgivare i allmänhet där kontrolluppgiftsskyldigheten inträder redan vid en ersättning på 100 kr. Därutöver finns i LSK också regler som anger att mottagaren i sin självdeklaration ska upplysa om att ett avtal har träffats om att arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningen (3 kap. 17 § 2 st. LSK).

#### **God man m.fl.**

Parternas möjlighet att förfoga över vem som ska betala socialavgifterna på ersättningar som understiger beloppsgränsen för privatpersoner gäller inte enligt 2 kap. 7 § första stycket 2 SAL ersättningar som betalas ut till sådan förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken. Här gäller i stället att den som är huvudman för en god man m.m. alltid är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättning för arbete som betalas ut till gode mannen oavsett att huvudmannen i regel är sådan privatperson som här avses. Den allmänna beloppsgränsen – 1 000 kr – i 14 § gäller naturligtvis även här. Särreglerna om ersättningar till god man m. fl. infördes samtidigt som regeln om överenskommelse, "likställighetsavtal", infördes med verkan från 1 januari 2000.

Bakgrunden till att betalning av arbetsgivaravgifter gjordes obligatorisk för den som betalar ut ersättning för arbete till god man eller förvaltare är att det ifrågasattes om det var tillåtet att den som är god man ska kunna sluta en överenskommelse som berör hans egen ekonomi med den person han ska företräda, dvs. huvudmannen.

#### **8.2.3.4 Avtal om betalning av socialavgifter**

I normalfallet kan inte parterna i ett uppdragsförhållande komma överens om vem av parterna som ska betala de socialavgifter som belöper sig på en arbetsersättning. Reglerna i SAL är tvingande. Det finns i SAL bara två undantag från dessa tvingande regler. Det

ena undantaget är reglerna om socialavgiftsavtal.

Det andra undantaget avser ersättningar som utges av privatpersoner och finns i 2 kap. 7 § 2 st. Här finns möjlighet för parterna att komma överens om att avgifterna ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter i stället för av mottagaren i form av egenavgifter (se föregående avsnitt).

**SA-skatt**

Enligt huvudregeln i SAL är även utländska arbetsgivare skyldiga att betala arbetsgivaravgifter i Sverige när de betalar ersättning för arbete som utförs i landet. SAL:s bestämmelser om detta finns i 2 kap. 4 §. Detta gäller även om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. Däremot ska dessa arbetsgivare inte göra skatteavdrag på ersättningar för arbete. Mottagarna betalar sin preliminära skatt själva genom att betala SA-skatt.

**Socialavgiftsavtal**

För att underlätta för utländska arbetsgivare, dvs. fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person, finns det regler som innebär att arbetsgivaren kan komma överens med den som tar emot ersättning för arbetet att mottagaren ska svara för de socialavgifter som belöper på arbetsersättningen. En förutsättning är att utgivaren saknar sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § IL. Tidigare benämndes en överenskommelse av detta slag för ”omvänt likställighetsavtal”. I SAL finns reglerna i 2 kap. 8 § under rubriken Avtal om betalning av socialavgifter. Ett sådant socialavgiftsavtal innebär enligt 3 kap. 6 § att mottagaren ska betala egenavgifter på ersättningen.

**8.2.3.5 Ersättning från handelsbolag**

**SA-skatt**

En delägare i ett handelsbolag beskattas för sina inkomster från bolaget i inkomstslaget näringsverksamhet. Delägare i handelsbolag får inte tilldelas F-skatt enbart för delägarrens intäkter från bolaget (4 kap. 10 § SBL). Delägare betalar därför i regel sin preliminära skatt genom SA-skatt. För att ett handelsbolag inte ska bli avgiftsskyldigt i den mån det betalar ut ersättning för arbete till sina delägare finns en undantagsbestämmelse i 2 kap. 9 § SAL som säger att ett handelsbolag inte ska betala arbetsgivaravgifter på ersättning till delägare i handelsbolaget.

Delägare i handelsbolag ska betala egenavgifter på överskottet av näringsverksamheten enligt huvudregeln i 3 kap. 3 § jämfört med 11 § som behandlar ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel. Av det sistnämnda stadgandet framgår att en ersättning inte ska beläggas med egenavgifter om utgivaren enligt bestämmelserna i 2 kap. ska betala arbetsgivaravgifter.

#### **8.2.4 Avgiftspliktig ersättning**

Vad som utgör avgiftspliktig ersättning för arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. 10 och 11 §§ SAL. I 10 § anges att arbetsgivaravgifter ska betalas på löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Detsamma gäller för annat som ges ut med anledning av ett avtal om arbete, dock inte pension. Vissa andra ersättningar som anges i 11 § ska likställas med ersättning för arbete. Dessa ersättningar är

1. kostnadsersättning utom sådan som ska undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL,
2. garantibelopp enligt lönegarantilagen,
3. ersättning som utges till en allmän försäkringskassa enligt 24 § 1 st. lagen (1991:1047) om sjuklön, varvid ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser,
4. Marie Curie-stipendium från en svensk utgivare och
5. ersättning från semesterkassa

De olika slagen av avgiftspliktiga ersättningar behandlas i det följande.

##### **8.2.4.1 Ersättning för arbete eller köp av vara**

Det är endast den som betalar ut ersättning för arbete som kan bli skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Den som har köpt en vara eller en rättighet ska inte betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Gränsdragningen mellan ersättning för arbete och köp av vara är inte alltid klar. Den ersättning som en datakonsult erhåller för att omarbete ett kundföretags datarutiner utgör ersättning för arbete, betalning för utförda tjänster. Om konsulten inte har F-skatt ska företaget göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Om företaget i stället köper ett färdigt program som datakonsulten utarbetat i annat sammanhang bör transaktionen behandlas som köp av vara/rättighet. Den ersättning en patient betalar till sin tandläkare utgör ersättning för arbete medan det en restauranggäst betalar för en måltid på en restaurang bör jämföras med köp av vara. Den som köper en tavla av en konstnär betalar för köp av vara. Den som uppdrar åt en konstnär att måla sitt porträtt ger ut ersättning för arbete.

Som ytterligare exempel på gränsdragningsproblem kan nämnas när ett företag vill hålla ett möte på en konferensanläggning. Den som tillhandahåller konferenslokaler tillhandahåller ofta samtidigt allehanda tjänster, t.ex. ljudtekniker, kopieringshjälp, möblering av möteslokaler, måltider och hotellrum. Det beställaren betalar för är i huvudsak möteslokaler och övernattningsrum samt för måltider.

Det förhållandet att det i detta ”paket” också ingår ersättning för arbete, bör inte förta att hela arrangemanget ska jämföras med köp av vara.

I propositionen till F-skattereformen (prop. 1991/92:112) anges på s. 172 ett exempel på problemen: ”Den som t.ex. köpt och sedan för ett högre pris sålt en bil kan – om han lagt ner arbete på bilen – kanske vara benägen att betrakta en del av försäljningsvinsten som ersättning för arbete. Den som köper bilen av honom ska emellertid inte göra skatteavdrag eftersom köpeskillingen från köparens synpunkt inte är att anse som ersättning för sådant arbete som utförts åt honom.” Den beskrivna gränsdragningsproblematiken gäller självfallet också för arbetsgivaravgifter.

### **Bärplockare**

I RÅ 2003 ref. 89 har RR prövat frågan om en ersättning ska anses som ersättning för arbete eller som betalning för sålda produkter. Ett svenskt bolag hade i s.k. arbetserbjudanden ansökt om arbetstillstånd för ett stort antal personer från olika länder som skulle arbeta med bärplockning. Enligt arbetserbjudandena skulle ersättningen till bärplockarna grundas på dagspriset på bären och bostad ordnas i form av turiststugor. Arbetstillstånd utfärdades avseende bärplockning för den som stod för arbetserbjudandet; ”plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren” var inte tillåten.

SKM påförde arbetsgivaravgifter på ersättningarna då fråga var om anställningsförhållanden.

Länsrätten instämde i SKM:s bedömning.

Kammarrätten däremot ansåg att de enskilda bärplockarna inte haft ställning som arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till det bolag som ordnat arbetstillstånd för bärplockarna. Bolagets ersättning till plockarna ansågs följaktligen ha varit ersättning vid köp av vara.

Regeringsrätten konstaterade först att reglerna i dåvarande SAL föreskriver att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som är arbetsgivare. Även om ett anställningsförhållande inte föreligger ska den som ger ut ersättning för utfört arbete i vissa fall anses som arbetsgivare.

Regeringsrätten skriver i sina domskäl:

”Av handlingarna framgår vidare bl.a. följande. Bolaget har hos stugbyar och campingplatser belägna i anslutning till elva platser där bolaget köpt upp bär preliminärt bokat logi åt bärplockarna. På dessa platser har bolaget haft företrädare som talat samma språk som plockarna och som tagit emot bär mot kontant betalning. Kostnaderna för bl.a. resor och logi har bärplockarna fått stå för själva. Ett stort antal av de

personer som omfattades av arbetserbjudandena kom till Sverige för att plocka bär.

Utredningen ger vid handen att bolaget bedrivit ett förhållandevis omfattande organisatoriskt och administrativt arbete inriktat på de nu aktuella bärplockarna. Bolaget har sålunda svarat för väsentliga funktioner som legat till grund för att bärplockningen skulle komma till stånd, bl.a. genom att ansöka om arbetstillstånd på grundval av uppgifter om varje individ, preliminärt boka boende och se till att det på plats fanns personer som talade samma språk som plockarna. Bolaget har därmed skapat förutsättningar för det arbete som utförts av de nu aktuella personerna och för att bolaget skulle kunna ta emot bär för vidareförsäljning. Såvitt framgår har inte någon vid sidan av bolaget haft en ledande roll när det gäller att se till att verksamheten kunde fungera som skedde. Sammantaget finner Regeringsrätten att bolaget deltagit i verksamheten i sådan omfattning och på sådant sätt att bolaget får anses ha anlitat de ifrågakvarande personerna för arbete (bärplockning) för bolagets räkning. Bolagets utbetalningar skulle därför ses som ersättningar för utfört arbete i den mening som avses i socialavgiftslagen.”

RR fann således att bolaget genom sina arrangemang hade agerat på ett sådant sätt att bolaget därigenom ansågs ha anlitat ett antal personer som skulle utföra arbete åt bolaget genom att plocka bär. Betalningarna till plockarna ansågs som ersättning för arbete och inte som betalning för levererade produkter. Ersättningarna omfattades inte av bestämmelsen om skattefrihet för vissa intäkter av försäljning av vilt växande bär som den skattskyldige plockat själv i 8 kap. 28 § IL. Den regeln gäller inte om ersättningen utgör lön eller liknande förmån i inkomstslaget tjänst.

#### **8.2.4.2 Royalty**

Gränsdragningsproblem av ovannämnt slag uppstår ofta vid utbetalningar av upphovsrättsliga ersättningar. Den fråga som måste besvaras är om betalningen utgör ersättning för arbete eller är betalning för själva upphovsrätten, dvs. kan jämföras med köp av vara. Av 13 kap. 11 § IL framgår som huvudregel att den som får ersättning i form av royalty anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock till inkomstslaget tjänst.

#### **Kontrolluppgift**

Den som betalar ut royalty är alltid skyldig att lämna kontrolluppgift på ersättningen oavsett om royaltyersättningen avser betalning för en rättighet (7 kap. 3 § p. 4 LSK) eller om royaltyn

	utgör ersättning för arbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 6 kap. 1 § LSK.
<b>Självständig verksamhet</b>	En royaltyersättning som utges till en mottagare som inte har F-skatt kan således antingen utgöra ersättning för arbete och ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter eller anses som inkomst från verksamhet som bedrivs självständigt. Även om den självständiga verksamheten inte räknas som näringsverksamhet utgör ersättningen ändå underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 4 § SAL.
<b>Tillfälligt författarskap m.m.</b>	En royaltyinkomst på grund av tillfälligt bedriven konstnärlig eller vetenskaplig verksamhet som utförts på beställning av en uppdragsgivare är att anse som ersättning för arbete och utbetalaren av royaltyersättningen blir därför skyldig att betala arbetsgivaravgifter om mottagaren saknar F-skattsedel. Om däremot t.ex. en författare erbjuder bokförlag ett färdigt verk eller en uppfinnare säljer rätten till sin uppfinning bör utbetalda ersättningar anses som tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet och beläggas med egenavgifter oavsett vilken skatteform som gäller för betalningsmottagaren. Ersättningen som författaren, uppfinnaren etc. erhåller i sådana situationer räknas således inte från utbetalarens synpunkt som ersättning för arbete och utbetalaren ska inte betala arbetsgivaravgifter även om mottagaren har A-skatt. Utbetalaren har köpt en rättighet. Ur betalningsmottagarens synpunkt utgör däremot royaltyn en ersättning för hans arbete att skapa det verk som rättigheten avser. Ersättningen utgör då för honom pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. 6 § 1 st. p.2 LIP.
<b>STIM-pengar</b>	De s. k. STIM-pengar som betalas ut till kompositörer när deras verk framförs offentligt, t.ex. i radio eller TV, räknas ur utbetalarens synvinkel inte som ersättning för arbete. Arbetsgivaravgifter ska därför inte betalas.
<b>Ärvd royalty</b>	Om rätten till royalty ärvs anses inte royaltyn som ersättning för arbete vare sig ur utbetalarens eller mottagarens synvinkel. Om den ursprungliga verksamhet som royaltyn härrör ur utgjorde tjänst ska även den ärvda royaltyn beskattas i inkomstslaget tjänst. I sådant fall ska royaltyn inte utgöra underlag för några socialavgifter, varken arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. Om däremot den ursprungliga verksamheten var en näringsverksamhet, torde den ärvda royaltyn utgöra inkomst av passiv näringsverksamhet för mottagaren och därför underlag för SLF.
	<b>8.2.4.3 Vinster vid lotterier och pristävlingar</b>
<b>Lotteri</b>	Inte sällan uppstår frågor om arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningar som utgörs av vinster vid lotterier och pristävlingar. Vinst i svenskt lotteri är skattefri enligt 8 kap. 3 § IL. Sådan vinst

**Pristävling**

beläggs i stället med en särskild lotterivinstskatt. Om ett arrangemang betraktas som ett lotteri åligger det anordnaren att erlagga lotterivinstskatten. Betraktas arrangemanget däremot som en pristävling är vinsten inkomstskattepliktig för vinnaren i inkomstslaget tjänst. Detta gäller om vinsten utgår i pengar eller på annat sätt och om den kan anses utgöra ersättning för en utförd – om än ofta obetydlig – prestation. Eftersom i princip allt som beskattas i inkomstslaget tjänst också ska utgöra underlag för socialavgifter blir den som ger ut vinsten skyldig att betala arbetsgivaravgifter på vinst i pengar under förutsättning att beloppet uppgår till 1 000 kr eller mer och mottagaren inte har F-skattsedel. I vissa fall är tävlingsvinster skattefria, se nedan vid kantrubriken skattefria tävlingsvinster. Tävlingsarrangören eller den som ger ut vinsten ska betala arbetsgivaravgifter enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL. Jfr också prop. 1989/90:110 s. 377 där följande sägs beträffande tävlingsvinster och liknande ersättningar.

”Även tillfälliga förvärvsinkomster berörs av avgiftsbeläggning. Här avses sådana tillfälliga inkomster som skall redovisas under inkomst av tjänst. Det kan vara fråga om priser från fiske- eller kunskapstävlingar eller vinster från deltagande i reklamtävlingar. Hit hör även skattepliktiga inkomster från hobbyverksamhet enligt mitt förslag om viss utvidgning av inkomstslaget tjänst. Alla dessa avser ersättningar för utfört arbete eller prestation.”

**Lotteri**

Definitionen på ett lotteri finns i 3 § lotterilagen (1994:1000). Med lotteri avses en verksamhet där en eller flera deltagare med eller utan insats, kan få en vinst till högre värde, än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom bland annat lottning, gissning eller liknande förfaranden. När det gäller att bedöma om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet (jfr prop. 1993/94:182 s. 52f.). Ett lotteri får i regel bara anordnas efter tillstånd. Vissa undantag från tillståndskravet finns och gäller främst ideella föreningar om högsta vinsten är högst 1/6 basbelopp och andra anordnare om högsta vinsten är högst 1/60 basbelopp.

**Lotterivinst från arbetsgivare**

Vinster i ett lotteri som en arbetsgivare anordnar för de anställda bör anses som ersättning för arbete och därför beskattas på samma sätt som lön och andra ersättningar från arbetsgivaren. RÅ 1986 ref. 44 avsåg ett bolag som skulle trycka upp dekaler att fästa på bilar tillhörande personer som var medlemmar i bolagets personalförening. Bolaget lämnade medel till föreningen, som lottade ut resor till dekal användarna. RR fann att resan skulle anses som en förmån på grund av anställningen, eftersom förutsättningen för att vinna en resa var att man var anställd i bolaget och utförde en

särskild prestation genom att använda dess dekal. Detta gällde oavsett att förmånen gjorts beroende av utfallet i ett lotteri. Frågan om arbetsgivaravgifter var inte föremål för prövning i målet. Personalföreningen torde vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter på resans värde med stöd av 2 kap. 10 § SAL, då det här är fråga om ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”.

#### **Skattefria tävlingsvinster**

Tävlingsvinster i annat än kontanter är enligt 8 kap. 4 § IL skattefria om värdet inte överstiger 3 % av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kr (= 1 200 kr 2004). Detta gäller under förutsättning att vinsten inte hänför sig till anställning eller uppdrag. Om vinsten består av minnesföremål är den skattefri oavsett värdet. Som tävlingsvinst i detta sammanhang avses t.ex. vinst i idrottstävlingar.

Tävlingsvinster som lämnas med anledning av någon prestation är som ovan sagts skattepliktiga i sin helhet i inkomstslaget tjänst. De utgör också pensionsgrundande inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete och är underlag för socialavgifter. Avgörande för frågan om det ska betalas arbetsgivaravgifter eller egenavgifter är om inkomsten kan anses utgöra ersättning för arbete för någon annans räkning eller inte. Det kan t.ex. vara ett företag som i reklamsyfte anordnar en sloganpristävling öppen för alla och där pristagaren utses av arrangören. Eftersom vinsten bygger på en prestation ska den beskattas i inkomstslaget tjänst och vara underlag för socialavgifter. Här torde föreligga en form av uppdragsförhållande då arrangören inbjudit den som så önskar att utföra en prestation åt denne. Därför bör utgivaren av tävlingsvinsten vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter om vinstens värde är minst 1 000 kr såvida vinsten inte är skattefri enligt 8 kap. 4 § IL (dvs. avser minnesföremål eller har ett värde som inte överstiger 1 100 kr om vinsten inte består av kontanter eller liknande). Det ställs inga krav på prestationens höjd. Tävlingsvinsten är således skatte- och avgiftspliktig även om den prestation som ligger till grund för vinsten varit obetydlig.

#### **Vinster i TV-program**

I förhandsbeskeden RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163 gällde frågan om de vinster som erhöles av tävlande som medverkade i TV-program ("Lagt kort ligger" resp. "24 karat") skulle beskattas som lotterivinster. RR fann att priserna skulle anses utgöra ersättning – utöver själva gaget – för deltagande i det TV-program i vilket tävlingen ingick. Priserna skulle således beskattas i inkomstslaget tjänst och utgöra underlag för arbetsgivaravgifter.

#### **8.2.4.4 Kontant lön**

Löner, arvoden och annan ersättning för arbete är avgiftspliktig oavsett hur ersättningen benämns. Som exempel på olika slag av



ersättningar som är avgiftspliktiga kan nämnas:

- ackordsersättning och ackordskompensation
- avgångsvederlag
- bidrag från arbetsgivaren till bostadskostnader
- bonus
- driftstillägg
- felräkningspengar
- färdtidsersättning
- ersättning för förlorad arbetsförtjänst
- gratifikation
- helgdagslön/helgdagsersättning
- jour- och beredskapsersättning
- kosterersättning som utges t.ex. i samband med övertidsarbete
- på arbetstagare belöpande kostnader för mätningsavgift
- permitteringslön
- provision
- repetitionsövningsbidrag och annan ersättning från arbetsgivare under militärtjänst
- reseersättning för resor till och från arbetet. Detta gäller inte de resekostnadsbidrag vid dagliga resor som bl.a. enligt avtal betalas till vissa anställda inom byggnads-, måleri- och rörbranscherna till den del de inte överstiger avdragsgilla belopp.
- sammanträdesarvode
- semesterersättning. I de fall semestermedel utbetalas av semesterkassa, vilket förekommer i byggbranschen, är det semesterkassan som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter
- sjuklön, som utges under sjuklöneperioden dvs. dag 2–21 under sjukdomsfallet
- tantiem

Som ovan nämnts krävs det inte att mottagaren varit anställd hos utgivaren för att avgiftsskyldigheten ska inträda. Det krävs inte heller att det arbete som ersättningen avser har utförts åt utgivaren av ersättningen. Det saknar också betydelse för avgiftsskyldigheten om ersättningen utgör inkomst av tjänst eller näringsverksamhet för mottagaren om denne saknar F-skattsedel.

**Förskott på lön**

Förskott på lön ska behandlas som lön och inte som lån från arbetsgivaren. Arbetsgivaravgifter ska redovisas och betalas för varje månad. Det innebär att om förskottslön betalas ut månaden före ordinarie lönemånad ska arbetsgivaravgifterna betalas i månaden efter att förskottet utbetalades oavsett att beloppet hänför sig till en annan månad än utbetalningsmånaden. Som förskott på lön ska inte räknas s. k. reseförskott. Sådant förskott utgör ett förskott på en kostnadsersättning och regleras genom att den anställde efter slutförd tjänsteresa lämnar reseräkning till sin arbetsgivare. Om förskottet då visar sig överskrida de avdragsgilla kostnaderna för resan återbetalas vanligen överskjutande del av förskottet till arbetsgivaren. Om så inte sker ska överskjutande belopp hanteras som avgiftspliktig lön. Se beträffande skatteavdrag från förskott kapitel 6 avsnitt 6.8.1.1.

**Lön eller lån**

I vissa fall uppstår svårigheter att bedöma om en utbetalning utgör lön eller om det i stället är fråga om ett penninglån från arbetsgivaren. Som nyss sagts anses ett förskott på lön inte utgöra lån, utan beskattning såsom för kontant lön görs i samband med att förskottet utbetalas. Har en anställd lånat pengar från sin arbetsgivare ska lånet i regel inte anses som lön. Det måste dock redan vid utbetalningstillfället ha utgjort ett lån för vilket den anställde har en återbetalningsskyldighet. Det är parterna som har att visa att det är fråga om lån och inte lön, vilket enklast görs genom att det upprättas lånehandlingar där lånevillkoren framgår eller på annat sätt. Det finns civilrättsligt inga formkrav på ett låneavtal. Ett avtal kan således träffas muntligt.

**Avräkningskonto**

När det inte föreligger ett normalt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och anställd kan det bli större svårigheter att skilja lån från lön. Av 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (ABL) framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. sina ägare. En överträdelse av detta låneförbud kan innebära straffsanktion (19 kap. 1 § ABL). Förskott på lön, som ju inte är lån omfattas därför inte av låneförbudet. Det är inte ovanligt att huvudägaren i fåmansföretag bokför sina à-contouttag ur rörelsen på ett avräkningskonto. Sådana à-contouttag anses i allmänhet som förskott på lön eller som direkt löneutbetalning. Enligt kontantprincipen är då arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter och redovisa avdragen A-skatt månaden efter uttaget. Dessa slag av à-contouttag måste slutregleras senast vid utgången av företagets räkenskapsår. Har ägarens uttag inte redovisats bör de i allmänhet betraktas som löneuttag om inte omständigheterna utvisar annat (jfr. SOU 1989:2 s. 170). Det bör i sådana fall vara den skattskyldige som har att visa att det varit fråga om ett lån redan vid uttagstillfället dvs. att det då förelåg en återbetalningsskyldighet och återbetalningsavsikt.

**Förbjudet lån**

Om uttagen ska behandlas som sådant förbjudet lån som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 45 § IL ska arbetsgivaravgifter inte ska betalas på uttagen. Skälet till det är att ett lån, om än förbjudet, inte betraktas som en ersättning för arbete och därför inte heller av bestämmelserna om avgiftspliktig ersättning i 2 kap. 10 § SAL (prop. 2000/01:8 s. 107).

**8.2.4.5 Återbetalning av lön – återkrav**

**FÅAB**

Det förekommer att det vid ett fåmansföretags bokslut framkommer att det inte funnits utrymme för det löneuttag ägaren eller ägarna gjort under räkenskapsåret och att ägarna därför återbetalar lönerna helt eller delvis till bolaget. Om en sådan återbetalning görs efter utgången av inkomståret för ägaren torde den inte påverka vare sig inkomsttaxeringen för ägaren eller avgiftsskyldigheten för bolaget för det aktuella inkomståret. De under detta år utbetalade ersättningarna utgjorde enligt kontantprincipen avgiftsgrundande lön detta år. Ett belopp som av såväl bolaget som aktieägaren ursprungligen betecknats som lön kan inte ändra karaktär för att del av beloppet återbetalas ett senare år. Återbetalning av lön som görs under samma inkomstår som utbetalningen gjordes, ska däremot beaktas vid såväl inkomsttaxeringen som vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Det bör dock krävas att en verklig återbetalning har skett. Om exempelvis ägaren löpande under året tagit ut lön som också redovisats löpande i SKD och lönen sedan ombokats mot bolagets avräkningskonto mot delägaren bör detta inte ses som en reell återbetalning. Stöd för detta synsätt finns i en dom från Kammarrätten i Göteborg 1995-05-16 i mål nr 708-1993.

**Återkrav**

Har däremot en arbetsgivare av misstag utbetalat lön till en anställd som därefter återkrävs blir rättsläget annorlunda. Det kan t.ex. inträffa att ett företag fortsätter att utbetala lön en tid efter att en anställning upphört. Ett återkrav av sådan misstagsutbetalning medför att den f.d. anställde inte beskattas för beloppet och arbetsgivaren kan därför erhålla återbetalning av de arbetsgivaravgifter som erlagts på beloppet.

**Ej beskattning**

Om det i efterhand har konstaterats att lön, pension, ersättning från försäkringskassa m.m. har blivit utbetald med för stort belopp under något tidigare inkomstår kan mottagaren i ett sådant fall bli skyldig att under ett senare år betala tillbaka vad han har uppburit för mycket. Det är härvid i allmänhet fråga om belopp som mottagaren tidigare har blivit inkomstbeskattad för.

Fråga uppkommer då om återbetalningen ska påverka taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett eller taxeringen för det

beskattningsår då inkomsten uppburits.

Har återbetalning skett av annan anledning än brott mot klausul i anställningsavtal torde korrigerings få göras vid taxeringen för det år då inkomsten uppburits. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1927 not. Fi 28, där RR förklarade att ett återbetalat tantiembelopp ”icke utgjort för klaganden beskattningsbar inkomst”. RR har också i ett stort antal liknande fall genom resning korrigerat taxeringen för utbetalningsåret (se t.ex. RÅ 1950 not. Fi 167, RÅ 1956 not. Fi 1855, RÅ 1988 not. 34 och RÅ 1991 not. 285).

RR har i några fall ansett att avdrag bör medges vid taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett, nämligen i RÅ 1959 not. Fi 975, RÅ 1970 not. Fi 1413 och RÅ 1974 ref. 5. Dessa fall avser återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos annan arbetsgivare. RR har i dessa fall ansett att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten.

#### **Återbetalning av arbetsgivaravgifter**

Har arbetsgivaren riktat ett krav mot den anställde om återbetalning av felaktigt utbetald lön kan arbetsgivaren begära återbetalning hos SKV för de arbetsgivaravgifter som belöper på det återkrävda beloppet. Arbetsgivarens begäran innebär en omprövning av arbetsgivaravgifterna för de redovisningsperioder som de aktuella beloppen avser.

Det är i normalfallet inte en förutsättning för nedsättning av taxering och arbetsgivaravgifter att det återkrävda beloppet faktiskt återbetalats utan det torde räcka med att ett ostridigt återbetalningskrav har riktats mot den skattskyldige (se RÅ 1994 not. 267).

Enligt domen har felaktigt uppburen ersättning från arbetslöshetskassa, som en skattskyldig förpliktigats att återbetala, undantagits från beskattning vid taxeringen för det år då ersättningen uppburits. Taxeringarna har nedsatts med hela det återkrävda beloppet trots att återbetalningen skulle ske enligt avbetalningsplan som omfattade flera år.

Om arbetsgivaren sedermera efterskänker kravet på återbetalning inträder skattskyldighet för mottagaren det år skulden efterskänks. Arbetsgivaravgifter ska betalas på det efterskänkta beloppet genom omprövning av avgifterna för det år beloppet efterskänktes.

#### **8.2.4.6 Lön eller pension**

I 2 kap. 10 § SAL sägs uttryckligen att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på utgiven pension. Arbetsgivaren ska i stället betala särskild löneskatt på sina kostnader för anställdas pensionering enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskost-

nader (SLPL). Underlaget för sådan löneskatt redovisas i arbetsgivarens självdeklaration och fastställs vid inkomsttaxeringen. Denna form av löneskatt får inte sammanblandas med reglerna om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SFS 1990:659), som betalas i stället för arbetsgivaravgifter på bl.a. lön eller annan ersättning för arbete till den som vid årets ingång fyllt 65 år.

Ibland uppstår gränsdragningsproblem när det gäller att avgöra om viss ersättning ska anses som avgiftspliktig lön, avgiftspliktigt avgångsvederlag eller sådan pension som inte är avgiftsgrundande. Skattereglerna om vad som ska avses med pension finns i 10 kap. 5 § IL. Där anges bl.a. att pension är ersättning som betalas ut på grund av tidigare tjänst. Pension är något som utbetalas till den som upphört att utföra förvärvsarbete åt utbetalaren. Pension utbetalas också i regel periodiskt antingen livsvarigt eller under en begränsad tid. Till grund för pension ligger normalt en pensionsutfästelse där arbetsgivaren utlovat att från en viss framtida tidpunkt börja utbetala pension till den anställde

Det finns inga bestämmelser om lägsta åldersgräns respektive krav på viss tidsperiod under vilken pensionsutbetalningarna ska utgå. Även belopp utbetalade till personer under 55 år torde i undantagsfall kunna betraktas som pension. För vissa kategorier, t.ex. balett-dansörer, kan det finnas avtal om lägre pensionsålder. Även övriga förutsättningar bör vara uppfyllda för att ersättningen ska hänföras till pension, dvs. grunda sig på någon form av pensionsutfästelse och betalas ut periodiskt till någon som inte samtidigt utför arbete åt utbetalaren. Det förekommer också att pension utges till idrottsutövare efter att de avslutat den aktiva karriären.

När det gäller pensionstidens längd finns uttalanden i SOU 1985:63 s. 132 som kan ge viss vägledning. Där sägs bl.a. följande: ”I begreppet pension får emellertid anses ligga att ett belopp ska utgå periodiskt under viss tid efter avslutad anställning.” Vidare sägs att avgångsvederlag inte är pension och ”Det samma bör gälla om ett vederlag utgår under mycket begränsad tid efter anställningens slut. Enligt reglerna för pensionsförsäkring ska belopp på grund av sådan försäkring utgå under minst fem år. Detta kan tas som stöd för att om belopp utgår under minst fem år är arrangemanget att anse som pension.”

Om belopp rubricerade som pension utbetalas till anställd, som fortsätter att förvärvsarbeta åt arbetsgivaren i ungefär samma utsträckning som innan pensionen började betalas ut, bör beloppen i stället anses som kontant lön för utfört arbete. Utbetalaren har att visa att ersättningarna är pension t.ex. genom att den anställde har minskat sin arbetstid och att pensionen därför utgör kompensation för den lön den anställde går miste om på grund av arbetstids-

minskningen. Särskilt höga krav på bevisningen bör ställas när den anställde har ett starkt ägarinflytande i arbetsgivarens verksamhet och därför själv kan påverka löner och pensioner.

#### 8.2.4.7 Ersättning med anledning av ett avtal om arbete

Med lokutionen ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete” i 2 kap. 10 § SAL vill lagstiftaren markera att en ersättning inte nödvändigtvis behöver utgöra en direkt ersättning för arbete för att vara avgiftspliktig. Det är tillräckligt att ersättningen har sin grund i ett bakomliggande avtal om arbete. Avgångsvederlag och arbetsrättsliga skadestånd är exempel på sådana avgiftspliktiga ersättningar. Med avtal om arbete avses både anställningsavtal och uppdragsavtal (prop. 2000/01:8 s. 103).

#### Avgångsvederlag

I samband med att personer omedelbart skiljs från sina anställningar utbetalas ibland stora avgångsvederlag. Avgångsvederlag utgörs ofta av dels lön under skälig uppsägningstid, dels av ersättningar av skadeståndsrättslig natur. Vanligen har avgångsvederlagets storlek bestämts i samband med uppsägningen. Båda delarna av avgångsvederlaget utgör skattepliktig inkomst av tjänst och är underlag för fulla arbetsgivaravgifter. Detta gäller även om vederlaget utbetalas periodiskt med viss andel årligen under ett antal år.

Avgiftsskyldighet för avgångsvederlag i sin helhet infördes i och med skattereformen. Tidigare togs avgifter endast ut på den del av vederlaget som ansågs utgöra uppsägningslön. Överskjutande del ansågs utgöra sådant skadestånd som då inte var avgiftspliktigt. Skattereformen innebar att så gott som samtliga inkomster i inkomstslaget tjänst, som inte var särskilt undantagna, skulle grunda rätt till socialförsäkringsförmåner och därmed utgöra underlag för fulla avgifter. Då tveksamhet fortfarande rådde beträffande avgiftsskyldigheten för avgångsvederlag gjordes ett förtydligande i frågan i prop. 1990/91:54 s. 164 angående andra avgångsvederlag från arbetsgivare än sådana som utgår på grund av avtalsförsäkringar (AGB, AGS och TFA): ”Beträffande andra avgångsvederlag än de i det föregående nämnda finns enligt min mening inte tillräckliga skäl till särbehandling i förhållande till andra anställningsinkomster. Eftersom avgångsvederlag så gott som alltid torde ha sin grund i ett anställningsförhållande kommer de regelmässigt att utgöra inkomst av tjänst. Med hänsyn till de tidigare nämnda förändringarna i AFL och SAL kommer de dessutom normalt att utgöra underlag för fulla socialavgifter samt bli förmånsgrundande.”

Lagstodet för uttag av arbetsgivaravgifter på avgångsvederlag finns alltså i 2 kap. 10 § första stycket SAL, ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”. Även om avgångsvederlaget

delvis utgör betalning för att "köpa ut" en anställd och därför inte kan anses som ersättning för utfört arbete blir det avgiftspliktigt genom kopplingen till den tidigare anställningen.

### **Skadestånd**

Samma resonemang som förs beträffande avgångsvederlag gäller också för skadestånd som en arbetsgivare utbetalat till en anställd eller f.d. anställd. Ett sådant skadestånd från arbetsgivare utgör så gott som alltid skattepliktig inkomst av tjänst för den anställde. Om skadeståndet utgör kompensation för någon arbetsrättslig kränkning som arbetsgivaren gjort sig skyldig till, torde skadeståndet inte kunna anses som ersättning för utfört arbete. Skadeståndet, även om del av det betecknas som ideellt skadestånd, får ändå anses ha sådan koppling till anställningen att det utgör underlag för arbetsgivaravgifter såsom utgivet "med anledning av ett avtal om arbete".

Avgiftsskyldigheten för sådana skadestånd, avgångsvederlag och liknande ersättningar får anses numera helt klarlagd med hänsyn till lagtextens formulering även om ersättningen i fråga inte utbetalas av mottagarens arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare. I 1981 års lag om socialavgifter var motsvarande bestämmelse så utformad att det kunde ifrågasättas om avgiftsskyldigheten i fall som här avses var utsträckt till att gälla när skadeståndet och liknande utgavs av annan.

### **Löneavstående**

Det kan förekomma att en person som har rätt till lön, arvode eller annan ersättning för arbete, frivilligt till förmån för annan avstår från rätt till ersättning för arbetet. Exempelvis kanske en uppdragstagare, som har rätt till betalning för sitt uppdrag, ber sin uppdragsgivare att ersättningen inte ska betalas ut till honom utan att beloppet i stället ska betalas till någon ideell organisation för välgörande ändamål. Trots detta ska uppdragstagaren beskattas för ersättningen och uppdragsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på beloppet. Skälet till att uppdragstagaren ska beskattas är att han har förfogat över ersättningen, den har varit tillgänglig för lyftning för honom. Jfr det s. k. Gratia Dei-målet, RÅ 1962 ref. 46.

En annan situation uppkommer om en anställd genom överenskommelse med sin arbetsgivare avstår från en del av sin lön. De numera vanligt förekommande s. k. bruttolöneavdragen i samband med avtal om lån av dator från arbetsgivaren medför inte att den anställde ska beskattas för den lön han avstår från genom bruttolöneavdraget. Vad som här sker är att den anställde bytt ut kontant lön mot skattefri förmån. Bruttolöneavdragen ska i realiteten anses som en överenskommelse mellan arbetsgivare och anställd om en ny lägre lön. Jfr också RÅ 2000 ref. 4 som behandlar beskattningstidpunkten för intjänad bonus. Storleken på intjänad bonus föregående år fastställdes den 1 mars. Senast den 1

april skulle de anställda meddela om de önskade bonusen utbetald kontant i april eller senare i form av pension. Skatterättsnämnden, vars beslut fastställdes av RR, fann att för de anställda som valde pensionslösning i stället för kontantutbetalning ska beskattningen uppskjutas till dess pensionsutbetalning sker.

### 8.2.5 Förmåner

Som framgår av 2 kap. 10 § SAL ska också värdet av förmåner ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Att förmånerna ska vara skattepliktiga framgår av 12 § där det anges att en ersättning är avgiftsfri om den är skattefri enligt IL. Det är inget krav för avgiftsskyldigheten att arbetstagaren också beskattas för förmånerna utan det räcker med att det är fråga om sådan förmån som i princip är skattepliktig enligt IL. Exempelvis ska i vissa fall arbetsgivaravgifter betalas för anställda som sänts ut för arbete utomlands. Sådana anställda kan vara befriade från att betala inkomstskatt i Sverige. Om en sådan anställd erhåller t.ex. fri bil, bostad eller annan skattepliktig förmån vid arbetet utomlands ska arbetsgivaravgifter betalas (förutom på ev. kontant lön) på förmånernas sammanlagda värde även om förmånshavaren inte beskattas i Sverige.

#### 8.2.5.1 Värderingen

Frågan om hur förmånerna ska värderas vid beräkning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 10 § SAL genom en hänvisning till 9 kap. 2 § SBL. I det senare lagrummet sägs att förmånerna ska värderas i enlighet med vad som gäller för beräkning av skatteavdrag i 8 kap. 14, 15 och 17 §§ SBL med undantag för drivmedelsförmån i samband med bilförmån som ska värderas till marknadsvärdet. Vidare sägs i 9 kap. 2 § SBL att på begäran av arbetsgivaren får SKV bestämma värdet av bil-, kost- och bostadsförmån på ett justerat värde. Det justerade värdet ska då vara underlag för arbetsgivaravgifterna.

Värderingsreglerna i 8 kap. SBL anger att om arbetstagaren, förutom kontant ersättning för arbetet, får andra förmåner, ska skatteavdraget (och därmed också arbetsgivaravgifterna) beräknas efter förmånernas sammanlagda värde (14 §). Värdet av förmånerna ska beräknas enligt bestämmelserna i IL (17 §) med undantag för förmån av annan bostad här i landet än semesterbostad (15 §).

#### Bostadsförmån

Bostadsförmån värderas vid beräkning av såväl arbetsgivaravgifter som skatteavdrag enligt vissa schabloner. SKV tar årligen fram särskilda värdetabeller där förmånsvärden anges med belopp per kvadratmeter bostadsyta och månad respektive år. Landet har indelats i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boende-



kostnader. Ett förmånsvärde bestäms för varje område. Dessutom fastställs ett värde för bostäder belägna på landsbygd. Detta värde ska motsvara 90 % av det lägsta värde som fastställts för de olika områdena. Som underlag för schablonvärdena ligger hyresundersökningar utförda av Statistiska Centralbyrån. Vid inkomsttaxeringen däremot gäller inte dessa schabloner utan värderingen görs med utgångspunkt i hyrespriset på orten, dvs. marknadsvärdet.

**Bostads- och kostförmån till anställd i samma hushåll**

I samband med att det infördes nya regler om förenklad skattedeklaration i 10 kap. 13 a § SBL infördes samtidigt särskilda regler för förmånsvärderingen av kost och bostad. Reglerna som finns i 61 kap. 3 a § IL ska tillämpas på värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll. Värdet av fri bostad ska beräknas till 600 kr för hel kalendermånad. Om förmånen endast har utgått under en del av månaden ska värdet beräknas till 20 kr per dag. Värdet av fria måltider ska beräknas till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag ska inte tas upp. Se vidare i kapitel 6 avsnitt 6.8.2.1.

**Fritt drivmedel vid bilförmån**

Fritt eller delvis fritt drivmedel som utges i samband med bilförmån ska enligt 61 kap. 10 § IL värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Detta uppräknade värde ska också utgöra underlag för skatteavdrag och redovisas på kontrolluppgiften för den anställde. Av 9 kap. 2 § 1 st. SBL ska däremot värdet av det fria drivmedlet beräknas till marknadsvärdet utan någon uppräkning vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Detta är det enda exempel där det särskilt anges att underlaget för arbetsgivaravgifter avviker från det värde som ligger till grund för beskattningen. Observera att regeln om uppskrivning av värdet i förhållande till marknadsvärdet endast gäller för drivmedel i samband med bilförmån. Om arbetsgivaren svarar för drivmedel till den anställdes privata bil ska förmånsvärderingen även vid inkomstbeskattningen avse drivmedlets marknadsvärde.

**Justerat förmånsvärde**

Den som åtnjuter de schablonvärderade förmånerna avseende bil, kost och bostad kan, om det föreligger synnerliga skäl, få förmånsvärdet justerat vid inkomsttaxeringen. SKV kan på begäran från arbetsgivaren bestämma värdet av dessa förmåner vid beräkning av arbetsgivaravgifter till ett justerat belopp om dessa värden på grund av synnerliga skäl ska justeras enligt IL. Ett sådant beslut om justerat förmånsvärde ska också tillämpas vid beräkning av skatteavdrag, vilket framgår av 8 kap. 16 § SBL.

Ansökningar om att få tillämpa justerat förmånsvärde enligt denna punkt avser oftast frågor om bilförmåner. SKV:s ställningstagande innebär en förhandsprövning. Beslutet bygger på uppgifter som arbetsgivaren lämnar om hur ifrågavarande bil är avsedd att

användas, t.ex. att den kommer att vara lastad med tung och skrymmande last eller att den under inkomståret ska ha sådan fast inredning etc. som gör bilen mindre lämpad för privat användning.

Ett beslut om justerat förmånsvärde har enbart betydelse för beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Beslutet är inte bindande vid inkomsttaxeringen. Det justerade förmånsvärdet ska anges på kontrolluppgiften och ligger därför till grund för det taxeringsförslag som finns förtryckt på inkomstdeklarationen. På kontrolluppgiften ska emellertid arbetsgivaren genom en kryssmarkering ange att förmånsvärdet har justerats (6 kap. 6 § 1 st. 4 LSK). SKV har därför möjlighet att vid deklarationsgranskningen i efterhand pröva om det fortfarande finns skäl att justera förmånsvärdet.

Även det schablonberäknade bostadsförmånsvärdet kan på ansökan justeras (9 kap. 2 § 2 st. 2 SBL). Justering kan ske om schablonvärdet avviker med mer än 10 procent av marknadshyran för bostaden (61 kap. 2 § IL). Om en tjänstebostad är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver, ska förmånsvärdet vid inkomsttaxeringen fastställas till värdet av en normal bostad för dem. Detta gäller bara om bostadens storlek beror på representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten (61 kap. 20 § IL). Om ett på sådant sätt beräknat förmånsvärde avviker från schablonen med mer än 10 procent kan SKV också i denna situation på ansökan justera förmånsvärdet vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

Hur förmåner ska värderas vid beräkning av arbetsgivaravgifter kan sammanfattas så att värderingen görs enligt IL med undantag av

annan bostad här i landet än semesterbostad och som inte heller avser bostadsförmån i arbetsgivarens hushåll,  
 - fritt drivmedel vid bilförmån.

#### 8.2.5.2 Indirekt förmån

Det saknar betydelse om det är den anställda eller en anhörig till honom som åtnjuter en förmån från den anställdes arbetsgivare. I båda fallen beskattas den anställda för värdet som inkomst av tjänst eftersom förmånen har sin grund i anställningen och arbetsgivaravgifter betalas på hela förmånsvärdet. Jämför t.ex. RÅ 1996 ref. 16. Målet gällde en sambo till företagsledaren i ett fåmansföretag som köpt ut en leasingbil till förmånligt pris. Kvinnan som köpt bilen var inte anställd av fåmansföretaget och hon hade inte gemensamt barn med företagsledaren. RR ansåg att företagsledaren själv tillgodofört sig en förmån från bolaget – köp av bil till nedsatt pris – genom att låta sin sambo åtnjuta förmånen vid köp av bilen direkt från bilföretaget.

Ett annat rättsfall som behandlar beskattningen av s. k. indirekt förmån är RÅ 1989 ref. 57. Målet gällde hustrun till en anställd hos ett bolag, ej fåmansföretag, som köpte en traktor av makens arbetsgivare till ett pris som understeg marknadsvärdet. RR fann att det regelmässigt ska anses utgöra en förmån som utgått för tjänsten när en arbetsgivare till den anställdes make överlåter egen- dom till ett pris som är lägre än marknadsvärdet. Den anställde och inte hans hustru blev alltså inkomstbeskattad för förmånen. I ett sådant fall blir det skattepliktiga förmånsvärdet också underlag för arbetsgivaravgifter.

### **8.2.5.3 Gåvor från arbetsgivare**

Gåvor är i princip undantagna från inkomstbeskattningen (8 kap. 2 § IL). Beskattning av gåvor sker i stället normalt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Observera att det finns ett viktigt undantag från denna huvudprincip. Det gäller gåvor som arbetsgivare ger anställda eller f.d. anställda eller när det finns någon form av koppling mellan gåvan och en prestation som gåvo- mottagaren utfört för givaren. Man brukar i detta sammanhang tala om s. k. remuneratoriska gåvor. Gåvor från arbetsgivare beskattas därför i regel som inkomst av tjänst för mottagaren och utgör därför också underlag för arbetsgivaravgifter för givaren.

Vissa gåvor, såsom julgåvor, jubileumsgåvor samt minnesgåvor, är enligt 11 kap. 14 § IL skattefria för mottagaren under vissa förut- sättningar. Det innebär att arbetsgivaravgifter inte heller ska betalas i den mån skattefrihet gäller (2 kap. 12 § SAL).

Frågan om gåvor från arbetsgivare är inkomstskattepliktiga har prövats ett flertal gånger. Från praxis kan nämnas följande fall.

RÅ 1997 ref. 1 som avser en penninggåva från den förutvarande majoritetsägaren av en koncern till VD i ett av koncernbolagen. Med hänsyn till omständigheterna ansågs gåvan utgöra skatte- pliktig intäkt av tjänst för mottagaren. Beloppet utgavs fyra månader efter att koncernen övergått i annan ägo. I gåvobrevet betonades att givaren ville tacka mottagaren för hans så att säga personliga vänlighet mot henne genom gåvan. RR uttalade bl.a. följande:

”En förutsättning för att en förmån, som en anställd har erhållit från någon annan än arbetsgivaren, skall anses här- röra från anställningen är att det finns en ekonomisk intresse- gemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen (jfr bl.a. RÅ 1976 ref. 131 I och RÅ 1983 1:73) eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren

(jfr RÅ 1988 ref. 30). I förevarande fall har förmånsgivaren kort tid innan gåvan fullbordades ägt huvuddelen av aktierna i moderbolaget inom den koncern som arbetsgivaren tillhört. Ett sådant ägarförhållande får anses medföra att kravet på samband är uppfyllt (se beträffande praxis före kommunalskattelagens tillkomst bl.a. RÅ 1910 ref. 17 och RÅ 1923 not. Fi 79).”

RR uttalade vidare att inkomstbeskattning av en gåva i vissa fall kan underlåtas om omständigheterna är sådana att förmånen kan anses ha sin grund i annat än anställningen (t.ex. RÅ 1989 ref. 21 som avsåg en gåva från en far till sin son som var anställd i faderns rörelse). I RÅ 1997 ref. 1 hade konstaterats att flera befattningshavare samtidigt hade fått gåvor med varierande belopp. Beloppen syntes ha bestämts med hänsyn till den befattning som mottagaren haft inom koncernen. Bl.a. dessa omständigheter talade för att gåvan utgavs med anledning av anställningen.

Fråga om arbetsgivaravgifter var inte föremål för prövning i målet. Med hänsyn till bestämmelserna i 2 kap. 1 § SAL om att det är den som utger en avgiftspliktig ersättning som är skyldig att betala arbetsgivaravgifterna är det således gåvogivaren som är avgiftsskyldig trots att mottagaren inte utfört något arbete åt givaren.

I målet RÅ80 1:44 blev en anställd som uppvaktades på sin 60-årsdag inte beskattad för en gåva från arbetsgivaren som bestod i en antik byrå inköpt för 5 800 kr. Regeringsrätten uttalade att mottagaren haft en särskild ställning i bolaget genom sin långa anställningstid och sina insatser för bolagets utveckling i form av betydelsefulla uppfinningar. Därför framstod en uppvaktning från bolagets sida med en mera ovanlig gåva som en naturlig hedersbevisning. Det fanns enligt RR inte anledning anta att bolaget genom gåvan velat bereda mottagaren en extra löneförmån. Byråns höga värde kunde med hänsyn till omständigheterna inte förta byrån dess karaktär av sådan födelsedagsgåva som enligt 19 § KL inte utgör skattepliktig inkomst. (Enligt nuvarande lagstiftning, 11 kap. 14 § IL, är minnesgåva t.ex. på anställds högtidsdag skattefri om gåvans värde inte överstiger 10 000 kr och gåvan inte utgörs av kontanter.)

I RÅ80 1:61 blev en ledamot i ett aktiebolags styrelse inkomstbeskattad för en penninggåva han erhöll från bolaget på sin 70-årsdag.

Se vidare om skattepliktiga förmåner och skatteavdrag i kapitel 6 vid avsnitt 6.8.2. Utförligare beskrivningar om förmånsbeskattning finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering kapitel 18.

## 8.2.6 Ersättningar som likställs med ersättning för arbete, 2 kap. 11 § SAL

### 8.2.6.1 Kostnadsersättningar

En huvudprincip inom såväl socialförsäkrings- som socialavgiftsområdet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte är förmåns- respektive avgiftsgrundande. Denna princip uttrycks i 2 kap. 11 § 1 SAL genom att kostnadsersättning likställs med ersättning för arbete om kostnadsersättningen inte ska undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL.

#### Traktamente

Genom hänvisningen till SBL innebär regeln att skatteavdrag inte ska göras och arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning för ökade levnadskostnader (traktamente) enligt 12 kap. 6 § IL så länge ersättningarna inte överstiger de schablonbelopp, som ska dras av vid inkomsttaxeringen enligt bestämmelserna i 12 kap. 10–15, 17 och 21 §§ IL eller, beträffande logi, den verkliga kostnaden. Traktamenten som överstiger vid inkomsttaxeringen avdragsgillt belopp ska jämföras med kontant lön för vilken arbetsgivaravgifter betalas.

#### Bilersättning

När det gäller övriga kostnadsersättningar, t.ex. bilersättning för körning i tjänsten, gäller att arbetsgivaravgifter ska betalas (och skatteavdrag göras) om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen. Underlaget för arbetsgivaravgifter är då hela ersättningen (8 kap. 20 § p. 1 SBL). Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som överstiger avdragsgillt belopp ska arbetsgivaravgifter betalas på den överskjutande delen, t.ex. för den del av bilersättningen som överstiger 16 kr per mil för den som kör med egen bil i tjänsten (8 kap. 20 § p. 2 SBL).

Som framgår av bestämmelserna i SBL, till vilka SAL hänvisar, är en förutsättning för att arbetsgivaravgifter inte ska betalas, att ersättningen avser kostnader i arbetet. Det ska vara sådana för arbetet nödvändiga kostnader för vilka mottagaren har rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Kostnader för resor till och från arbetet (arbetsresor) kan visserligen vara avdragsgilla. Eftersom sådana kostnader utgör privata levnadskostnader ska arbetsgivaravgifter emellertid betalas om arbetsgivaren utger ersättning för resekostnaderna.

Det är alltså viktigt för utbetalaren att kunna särskilja ersättning för resor i tjänsten från ersättning för resor som utgör eller jämföras med resor till och från arbetet. För den som har bostaden som tjänsteställe blir varje resa till andra arbetsplatser att se som tjänsteresor. Detta

gäller exempelvis för de flesta arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. I 12 kap. 8 § IL finns en uppräknning av vissa kategorier som anses ha bostaden som tjänsteställe. Det gäller förutom för de nämnda arbetstagarna i byggnadsbranschen bl.a. för reservofficerare och för nämndemän och liknande uppdragstagare vid olika slag av domstolar och nämnder.

#### **Arbetsresor**

Ersättning för resa till och från arbetet utgör som nämnts underlag för arbetsgivaravgifter. Detta gäller även om arbetsgivaren bekostar hemresor med taxi nattetid eller bekostar resor till arbetet för den som har jourtjänstgöring och måste inställa sig med kort varsel. Detsamma gäller om arbetsgivaren betalar ut ersättning för hemresor (12 kap. 24 § IL) för den som arbetar på annan ort än sin eller sin familjs hemort. Avgifter ska betalas även för s. k. inställelseresa, dvs. resa i samband med tillträddande eller frånträddande av anställning eller uppdrag. Arbetsgivaravgifter ska betalas trots bestämmelserna i 8 kap. 23 och 24 §§ SBL som säger att skatteavdrag i vissa fall inte behöver göras på ersättningar för hemresor respektive inställelseresor.

#### **Inställelseresor**

I vissa fall kan förmån av eller ersättning för inställelseresor och arbetsresor vara skattefria och därmed också undantagna från arbetsgivaravgifter enligt en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2004 (11 kap. 26a § IL, prop. 2002/03:125). Skattefriheten gäller under förutsättning att andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Det innebär att om uppdragsgivaren betalar någon annan skattepliktig ersättning eller ger ut någon skattepliktig förmån, även om den är obetydlig, så blir reseförmånen skattepliktig. Bakgrunden till bestämmelsen är de konsekvenser som kunde uppstå exempelvis när personer medverkade i debattprogram i TV och som enda ersättning fick resan betald. Pga. avdragsbegränsningen på 7 000 kr kunde det då inträffa att den medverkande i praktiken ”fick betala” för sin medverkan. Dessutom var uppdragsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter på värdet av resan.

För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna gäller att dessa resor inte får vara föranledda av annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. Detta innebär att om den som betalat resan och den från vilka andra inkomster erhållits anses vara närstående personer eller näringsidkare i intressegemenskap, så ska resan tas upp till beskattning såvida den kan anses föranledd av den andra verksamheten.

Skattefriheten gäller endast om resorna företagits mellan två platser inom EES-området.

### 8.2.6.2 Kostnadsavdrag

Det är viktigt att skilja bestämmelserna om kostnadsersättningar från reglerna om kostnadsavdrag i 2 kap. 21 § SAL. Enligt detta lagrum ska arbetsgivaravgifter inte betalas på en ersättning till den del denna motsvarar utgifter i arbetet som arbetstagare har att täcka med ersättningen. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs att utgifterna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under året.

Även denna regel är ett uttryck för ovannämnda huvudprincip inom socialförsäkringen att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte ska ge rätt till förmåner (se 2 kap. 21 § LIP) och därför inte heller vara avgiftsgrundande.

Bestämmelsen om kostnadsavdrag avser de fall där särskild kostnadsersättning inte har utbetalats utan lönen/ersättningen har avpassats så att den även ska täcka arbetstagarens utgifter i arbetet.

SINK

Kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter kan inte göras för arbetstagare som omfattas av reglerna om SINK. Skälet till detta är att dessa inte får göra avdrag för utgifter i arbetet.

I vissa fall finns schabloner som ska tillämpas oavsett kostnadens storlek. Schablonerna fastställs av SKV och avser vissa yrkeskategorier (se RSFS 2003:28). Avser kostnaderna arbetstagare som inte omfattas av dessa schabloner måste arbetsgivaren begära ett beslut från SKV i varje enskilt fall för att få göra undantag vid avgiftsredovisningen för arbetstagarens utgifter (9 kap. 3 § och 8 kap. 22 § 2 st. SBL).

En utförligare beskrivning av reglerna om kostnadsavdrag finns att läsa i avsnitt 6.9

### 8.2.6.3 Lönegaranti

Med ersättning för arbete likställs enligt 2 kap 11 § 2 p. SAL garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497). Det avser ersättningar som länsstyrelsen betalar ut till anställda i företag som försatts i konkurs. Lönegarantimedlen avser den fordran på uppsägningslön som de anställda har på den i konkurs försatta arbetsgivaren och för vilken utdelning inte erhållits i konkursen. Enligt lönegarantiförordningen (1992:501) inträder länsstyrelsen i arbetsgivarens ställe i fråga om skatteavdrag, beslut om utmätning av lön samt kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen (7 § förordningen).

Avgiftsskyldigheten på lönegarantimedel infördes 1996 (SFS 1995:1492, prop.1995/96:69 s. 76f.) i samband med att samma avgiftsregler infördes för statliga myndigheter som gäller för arbetsgivare i allmänhet. Det är länsstyrelsen i egenskap av ut-

betalare av lönegarantimedel som ska betala arbetsgivaravgifterna enligt stadgandet i 2 kap. 1 § SAL.

#### 8.2.6.4 Sjuklön

En arbetstagare har enligt 1 § lagen om sjuklön (SFS 1991:1047) rätt att vid sjukdom behålla lön och andra anställningsförmåner (sjuklön). Lagen är tvingande vilket framgår av 2 §. Arbetsgivarens skyldighet att betala sjuklön gäller under den tidsperiod som enligt 7 § benämns sjuklöneperioden. Denna period är den första dag arbetstagarens arbetsförmåga är nedsatt på grund av sjukdom och de därefter följande 20 kalenderdagarna i sjukperioden. Av 6 § framgår att för den första dagen av sjuklöneperioden ska sjuklön inte utges och för de därpå följande dagarna ska sjuklönen vara 80 procent av anställningsförmånerna.

Sjuklön utgör inte ersättning för arbete utan avser tvärtom ersättning till den som avstår från förvärsarbete. När arbetsgivaren betalar ut sjuklön ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter enligt huvudregeln i 2 kap. 10 § SAL: ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”. På sjukpenning från försäkringskassan betalas socialavgifter av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift (se avsnitt 8.15).

Om tvist uppstår huruvida den anställde är berättigad till sjuklön kan denne ansöka hos försäkringskassan om att erhålla sjukpenning från kassan. Arbetsgivaren kan i sådant fall bli skyldig att betala ersättning motsvarande sjukpenningen till försäkringskassan. Sådan ersättning till försäkringskassan som arbetsgivare betalar med stöd av 24 § lagen om sjuklön ska enligt 2 kap. 11 § 3 p. SAL likställas med ersättning för arbete och arbetsgivaren blir därför skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen till kassan. Ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser.

#### 8.2.6.5 Marie Curie-stipendium

Stipendium för mottagarens utbildning är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria. Samma gäller även för andra former av stipendier under förutsättning att de inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utgivarens räkning. Då stipendium enligt huvudregeln inte är skattepliktig inkomst är det inte heller förmånsgrundande till socialförsäkringen eller underlag för socialavgifter. Som ett undantag från denna huvudregel anges i lagrummet att Marie Curie-stipendier inte är skattefria.

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som utges direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna ska enligt 11 kap. 46 § IL tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsen infördes med verkan från 1998. Syftet med dessa stipendier är att underlätta för unga



forskare att genomföra forskningsprojekt i annat gemenskapsland. Systemet är utformat så att stipendierna ska ha samma levnadsvillkor som inhemska forskare på samma nivå. Beroende på den nationella lagstiftningen i värdlandet och forskarens nivå kan gemenskapsstipendiaten placeras in i en av kategorierna studenter, arbetstagare eller egenföretagare. Gemenskapsstipendiet betalas ut till en värdutbildningsanstalt enligt ett forskarutbildningskontrakt. Sverige var tidigare ett av få länder som inte behandlade forskarstipendierna som arbetstagare och som inte beskattade stipendierna.

I prop. 1996/97:173 s. 49 uttalade regeringen att de svenska reglerna borde ändras så att stipendierna blev beskattade i Sverige i likhet med vad som sker i en stor majoritet av de övriga länderna och att Marie Curie-stipendier som betalas ut av en svensk värdinrättning räknas som pensionsgrundande inkomst av anställning. Detta har kommit till uttryck i 2 kap. 4 § LIP där det anges att som pensionsgrundande inkomst av anställning räknas även stipendium som enligt 11 kap. 46 § IL beskattas i inkomstslaget tjänst. Förutsättningen är att stipendiet betalas ut av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person. Vidare anges i lagtexten att den som betalat ut ett sådant stipendium anses som arbetsgivare.

Gemenskapsstipendiet som betalas ut till värdutbildningsanstalten enligt ett forskarutbildningskontrakt omfattar följande delar:

- a) ett belopp till stipendiaten som består av ett bruttobelopp att täcka levnadskostnader, obligatoriska skatter och sociala avgifter, en rörlighetsersättning samt ett engångsbelopp för ersättning för resor och
- b) ett schablonbelopp till värdutbildningsanstalten för förvaltnings- och forskningskostnader.

För det fall stipendiet inte betalas ut av en svensk värdinrättning utan kommer från utländsk utgivare ska stipendiet utgöra PGI av annat förvärvsarbete (2 kap. 6 § 1 st. 5 LIP). I sådana fall ska mottagaren betala egenavgifter vilket framgår av 3 kap. 7 § SAL.

#### **8.2.6.6 Semesterkassa**

I byggnadsbranschen och närbesläktade branscher förekommer det att arbetsgivarna avsätter en del av de anställdas löner som avser semestermedel till en fristående semesterkassa. I samband med semesterperioden utbetalar kassan semesterlönen till de anställda. Semesterkassan blir då skyldig att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag från de utgivna semestermedlen trots att ersättningen rent språkligt inte är ersättning för arbete. Att den ska likställas med ersättning för arbete framgår av 2 kap. 11 § 5 SAL. Det är också kassan som ska redovisa ersättningarna på kontrolluppgift.

Ersättning från semesterkassa utgör alltid inkomst av anställning vid PGI-beräkningen även om mottagaren har F-skattsedel. I prop. 1997/98:151 s. 661 uttalas att ersättning från semesterkassa är sådan ersättning som avses i 2 kap. 3 § 2 st. LIP. Detta stadgande, som ger uttryck för det s. k. utvidgade arbetsgivarbegreppet, säger att ersättning för utfört arbete är pensionsgrundande som inkomst av anställning även om mottagaren inte har varit anställd hos den som betalat ut ersättningen. Vidare sägs att den som betalat ut ersättningen i sådana fall ska likställas med en arbetsgivare.

#### **F-skatt**

Semesterkassan ska betala arbetsgivaravgifter på utbetalda semestermedel även om mottagaren har F-skatt. Detta framgår av 2 kap. 5 § 3 st. SAL. Skälet till denna regel är att semesterersättning från semesterkassa alltid härrör från en arbetsgivare och att den i regel betalas ut året efter intjänandeåret. Om inte undantaget fanns skulle det exempelvis innebära att för den som tidigare tjänat in semestermedel i en anställning men som utbetalningsåret startat en egen näringsverksamhet och därför fått F-skatt, blev skyldig att betala egenavgifter på semestermedlen. Semesterkassan ska också göra skatteavdrag från utbetalda semestermedel även om mottagaren har F-skatt (5 kap. 6 § SBL).

Det finns en motsvarande bestämmelse beträffande skatteavdrag (5 kap. 6 § SBL) som innebär att semesterkassan också ska göra skatteavdrag (30 %) även om mottagaren har F-skattsedel.

#### **8.2.7 Avgiftsfri ersättning**

Bestämmelser om vilka ersättningar som är avgiftsfria finns i 2 kap. 12–23 §§ SAL. Ersättning till den som är född före 1938 är också avgiftsfri.

##### **8.2.7.1 Åldersgräns**

På ersättning till personer som vid årets ingång har fyllt 65 ska bara ålderspensionsavgiften (10,21 %) betalas enligt 2 kap. 27 § SAL. Observera att denna regel bara gäller för personer som är födda 1938 eller senare vilket framgår av övergångsbestämmelserna till SAL. Enligt p. 5 ska bestämmelsen i 2 kap. 27 § inte gälla för den som är född 1937 eller tidigare. På ersättning till en sådan person ska inga avgifter betalas om personen vid årets ingång har fyllt 65 år. Det innebär att för 2004 gäller olika regler för den arbetsgivare som har anställda som fyllt 65 år beroende på om den anställde är född 1938 eller om han är född ett tidigare år.

#### **Övergångs- bestämmelser till SAL**

Bakgrunden till detta är att det nya pensionssystemet ska vara betydligt flexiblere än det gamla vad gäller tidpunkten för uttag av ålderspension. Enligt de tidigare reglerna började ålderspensionen i regel att betalas ut vid 65 års ålder och eventuella förvärs-

inkomster gav därefter inte pensionsrätt. Pension kan enligt de nya bestämmelserna börja betalas ut tidigast vid 61 års ålder. I praktiken innebär detta kanske ingen större förändring då de flesta arbetstagare på grund av bestämmelser i kollektivavtal pensioneras vid 65 år. Beräkningen av den inkomstgrundade ålderspensionen bygger på den s. k. livsinkomstprincipen, som innebär att i princip alla pensionsgrundande inkomster under livet har betydelse för pensionsnivån. Därför finns inte längre någon övre åldersgräns för intjänande av pensionsrätt. Även den nedre åldersgränsen, 16 år, för beräkning av PGI har nu avskaffats.

De nya reglerna om att pensionsrätt kan intjänas även efter det att den försäkrade fyllt 65 år innebär också att det inte heller finns någon övre gräns för uttag av ålderspensionsavgift. Därför finns den nämnda bestämmelsen i 2 kap. 27 § SAL om att ålderspensionsavgift, men inga andra avgifter, ska betalas för arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år. I konsekvens med att personer som är födda före 1938 inte omfattas av det nya pensionssystemet ska inte heller arbetsgivaravgifter betalas.

#### **SLF**

För anställda och för andra som erhåller ersättning för arbete och som har passerat 65-årsgränsen ska arbetsgivare betala särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (1 § 1 st. SLFL). Löneskattens storlek är också beroende på betalningsmottagarens födelseår. För den som är född 1938 ska arbetsgivaren under 2004 betala SLF med 16,16 % av lönen eller ersättningen förutom ålderspensionsavgift med 10,21 % enligt vad som sagts ovan. För personer födda 1937 eller tidigare uppgår löneskatten till 24,26 % av underlaget. Detta framgår av p. 4 i övergångsbestämmelserna till SFS 1999:967 där det sägs att för personer födda 1937 eller tidigare tillämpas 1 § i dess lydelse enligt lag (1998:340) om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Se vidare kapitel 9 om särskild löneskatt.

#### **Ersättningar till barn**

Det finns däremot ingen nedre åldersgräns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgift. Arbetsgivaravgifter ska i regel betalas av den som ger ut arbetsersättning till barn. Observera dock vad som sägs nedan om ersättningar till arbetsgivarens barn.

##### **8.2.7.2 Skattefria ersättningar**

En ersättning är enligt 2 kap. 12 § SAL avgiftsfri om den är

- skattefri enligt IL eller
- om den undantas från skatteplikt enligt 6 § 2 eller 3 SINK.

Vad som är skattefritt enligt IL framgår i första hand av 8 kap. och avser exempelvis lotterivinster, vissa stipendier, vissa försäkringsersättningar, inkomster från bär-, svamp- och kottplockning i

vissa fall, hittelön, ersättningar vid självförvaltning m.m. Även i 11 kap. IL finns regler om kontanta ersättningar och andra förmåner som inte ska tas upp till beskattning och som därför är avgiftsfria enligt SAL. Som exempel kan nämnas personalförordningsförmåner, rabatter vid köp från arbetsgivaren, vissa gåvor m.m. Det bör observeras att det ska vara själva ersättningen, förmånen, som ska vara undantagen från beskattning för att den också ska vara avgiftsfri. Den omständigheten att en person kan vara befriad från att betala vissa skatter innebär inte med automatik att också ersättningen blir avgiftsfri. Om t.ex. en anställd av sin arbetsgivare sänds ut för arbete utomlands kan han bli skattebefriad enligt sexmånadersregeln. Om det kan antas att arbetet utomlands inte ska pågå längre tid än ett år anses arbetet som arbete i Sverige och arbetsgivaren ska därför betala arbetsgivaravgifter här enligt 2 kap. 4 § SAL. Även arbete utomlands som ska pågå längre tid än ett år kan räknas som arbete i Sverige på grund av EG-rätten eller på grund av konvention om social trygghet som Sverige slutit med ett antal länder.

#### SINK

För personer som omfattas av SINK gäller att en ersättning är avgiftsfri om den undantas från SINK-skatt enligt 6 § 2 eller 3 SINK. Arbetsgivaravgifter ska därför inte betalas på ersättning som vid tillfälligt arbete i Sverige betalas för resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut samt för logi under tiden arbetet utförs här.

#### 8.2.7.3 Artister och idrottsmän

En ersättning för vilken särskild inkomstskatt ska betalas enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) eller som enligt den lagen undantas från skatteplikt är avgiftsfri (2 kap. 13 § SAL). Beskattningsmyndighet för A-SINK är SKV, särskilda skattekontoret i Ludvika.

Regeln om att arbetsgivaravgifter inte betalas på dessa ersättningar har funnits i många år och bakgrunden till avgiftsfriheten var tidigare att eftersom ifrågavarande artister och idrottsmän inte var bosatta här hade de inte heller rätt till socialförsäkringsförmåner i Sverige. Detta har nu förändrats genom införandet av SofL. Eftersom inkomster som beskattas enligt A-SINK är inkomster från framträdanden i Sverige, dvs. arbete i Sverige enligt såväl SofL som SAL, ska inkomsterna grunda rätt till de arbetsbaserade förmånerna i Sverige. Om inte undantaget i 2 kap. 13 § SAL fanns skulle ersättningar till dessa artister m.fl. vara underlag för arbetsgivaravgifter. Redan före 2001 kunde artister m.fl. från annat EU/EES-land vara omfattade av svensk socialförsäkring på grund av förordning (EEG) nr 1408/71.

Se vidare om A-SINK i avsnitt 6.11.5 samt i Handledning för internationell beskattning 2004, avsnitt 2.11.

#### **8.2.7.4 Beloppsgränser**

Enligt 2 kap. 14 § är en ersättning till en person avgiftsfri om ersättningen till den personen under året understigit 1 000 kr.

Motsvarande beloppsgräns finns även när det gäller förmåner från socialförsäkringen. Enligt 2 kap. 9 § LIP är ersättning från en och samma arbetsgivare som under året inte har uppgått till sammanlagt 1 000 kr inte pensionsgrundande. Ersättning som understiger beloppsgränsen är inte heller sjukpenninggrundande enligt 3 kap. 2 § AFL. Här finns alltså ett exempel på den grundprincip, från vilken ett flertal undantag finns, och som anger att avgiftsskyldigheten i möjligaste mån ska vara kopplad till vad som ger förmåner från socialförsäkringen.

Så snart beloppsgränsen 1 000 kr uppnås inträder avgiftsskyldigheten och då från första kronan. Som framgår av lagtexten ska varje år bedömas för sig. Om arbetsgivaren betalar ut 900 kr i december år 1 och 950 kr i januari år 2 till en person ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättningarna under förutsättning att mottagaren inte erhållit andra kontanta ersättningar eller skattepliktiga förmåner från arbetsgivaren respektive år. Om arbetsgivaren i nyssnämnda exempel betalar ut ytterligare 100 kr i februari år 2 till samma person blir arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter eftersom den sammanlagda ersättningen under året uppgår till minst 1 000 kr. Arbetsgivaren i exemplet ska redovisa och betala arbetsgivaravgifter senast den 12 mars år 2 på ett underlag av 1 050 kr.

#### **Ersättning som överstiger "taket"**

Det finns inte någon övre beloppsgräns för socialavgifterna enligt SAL. Även löner och andra ersättningar som överstiger det inkomsttak som finns för beräkningen av förmåner från socialförsäkringen ska ingå i avgiftsunderlaget. Ersättningar som sammanlagt under året överstiger 7,5 inkomstbasbelopp är inte pensionsgrundande (2 kap. 1 § LIP). Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst ska bortses från ersättningar som överstiger 7,5 prisbasbelopp (3 kap. 2 § AFL). Det förhållandet att arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ska betalas även på ersättningar som överstiger vad som är förmånsgrundande är ett exempel på avsteg från det samband som i regel råder mellan socialförsäkringen och socialavgifterna. Däremot betalas inte allmän pensionsavgift på den del av den sammanlagda inkomsten som överstiger 8,07 inkomstbasbelopp.

Det finns även andra fall där beloppets storlek påverkar skyldigheten att betala socialavgifter. På ersättningar som utges av

privatpersoner finns beloppsgränsen 10 000 kr för att avgöra vem av parterna i uppdragsförhållandet som ska betala socialavgifterna. Se härom ovan vid avsnitt 8.2.3.3. På ersättningar till idrottsutövare finns regeln om att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om ersättningen understiger ett halvt prisbasbelopp. Se vidare nedan vid avsnitt 8.2.7.9.

#### **8.2.7.5 Vissa ersättningar vid sjukdom m.m.**

En ersättning till en person vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse är avgiftsfri enligt 2 kap. 15 § SAL. Avgiftsfriheten avser den del av sådan ersättning till anställda som motsvarar den sjukpenning, föräldrapenning eller rehabiliteringspenning som arbetsgivare får uppbära från allmän försäkringskassa. Bestämmelsen tar sikte på sådana fall där anställda hos statliga och kommunala arbetsgivare på grund av s. k. arbetsgivarinträde erhåller sjukpenning m.fl. ersättningar från arbetsgivaren och inte från försäkringskassan. Det gäller här ersättningar som utges efter den sjuklöneperiod, under vilken alla arbetsgivare är skyldiga att utbetala sjuklön. På den del av ifrågasvarande utbetalningar som motsvarar det belopp arbetsgivaren uppbär från försäkringskassan betalas alltså inga arbetsgivaravgifter. Sjukpenning m.fl. ersättningar som är uppräknade i 2 kap. 5 § LIP utgör underlag för avgift som betalas av Riksföräkringsverket med stöd av bestämmelserna i lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Se vidare avsnitt 8.15.

#### **8.2.7.6 Vissa ersättningar för vilka särskild löneskatt betalas**

I 2 kap. 16 § SAL anges att ersättningar från avtalsförsäkringar m.m. som enligt 1 § 1 st. 1–5 SLFL utgör underlag för SLF är avgiftsfria. Här avses vissa avgångsersättningar och kollektivavtalsbaserade försäkringsersättningar. Lön och annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år utgör också underlag för SLF. Att arbetsgivaravgifter inte ska betalas för arbetstagare som är födda före 1938 framgår av punkt 5 i övergångsbestämmelserna till SAL. Se vidare om särskild löneskatt i kapitel 9.

#### **8.2.7.7 Ersättningar för vilka statlig ålderspensionsavgift ska betalas**

Arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. 17 § SAL inte betalas på ersättningar som utgör underlag för ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Enligt den lagen betalar staten som en del i finansieringen av den inkomstgrundade ålderspensionen en ålderspensionsavgift på 10,21 % på vissa ersättningar. De ersättningar som avses är utbetalningar från främst

socialförsäkringen som ersätter förvärvsinkomster, t.ex. sjuk- och föräldrapenning samt A-kasseersättning. Statlig ålderspensionsavgift betalas vidare på utbildningsbidrag till doktorander och på vissa bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärnämnden (se vidare avsnitt 8.15).

Av 2 kap. 5 § LIP framgår att dessa olika ersättningar också är pensionsgrundande.

Observera att avgiftsfriheten enligt bestämmelsen i SAL endast gäller när de här aktuella ersättningarna utbetalas av försäkringskassa, arbetslöshetskassa etc. När arbetsgivaren betalar ut exempelvis sjuklön till en anställd under sjuklöneperioden skall arbetsgivaravgifter betalas enligt huvudregeln i SAL (2 kap 10 §).

#### **8.2.7.8 Ersättning från vinstandelsstiftelse**

Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på ersättning från en vinstandelsstiftelse. Detta framgår av 2 kap. 18 § SAL och avser ersättning från sådan vinstandelsstiftelse som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § 2 st. AFL inte ska beaktas vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst.

Vinstandelssystem är relativt vanliga bland större företag. Syftet med sådana vinstandelssystem är att låta de anställda få del av företagets vinst. Ofta bildas ett från företaget fristående rättssubjekt, en vinstandelsstiftelse. Företaget utfäster sig att avsätta del av varje års vinst till stiftelsen. Avsättning görs vanligen i samband med att bokslutet för det gångna året upprättas. Stiftelsen förvaltar de medel som tillförts stiftelsen. Efter viss tid, ofta först i samband med att den anställde avgår med pension, betalas den anställdes andel av stiftelsens behållning ut till honom.

Den anställde beskattas först i samband med att vinstandelsmedel utbetalas till honom. Beskattningen sker i inkomstslaget tjänst även för den värdestegring som kan ha skett av medlen när de förvaltades av stiftelsen.

Reglerna om arbetsgivaravgifter på avsättningar till respektive utbetalningar från vinstandelsstiftelse har varit föremål för ett antal genomgripande förändringar genom åren.

#### **Äldre regler**

1988 infördes första gången en avgiftsskyldighet på avsättningar till vinstandelsstiftelse. Dessförinnan var avsättningar inte avgiftsgrundande och gav inte heller pensionsrätt för de anställda. Genom de 1988 införda reglerna blev avsättningarna pensionsgrundande för de anställda men gav inte rätt till sjukpenning eller arbetsskadeförmåner. Arbetsgivarna blev därför skyldiga att betala en reducerad arbetsgivaravgift genom att delavgifterna till sjuk-

och arbetsskadeförsäkringen undantogs från avgiftsskyldigheten.

Genom skattereformen blev i princip alla inkomster i inkomstslaget tjänst förmånsgrundande inom den allmänna försäkringen och därigenom också belagda med fulla socialavgifter. Därför blev arbetsgivarna 1991 skyldiga att betala fulla arbetsgivaravgifter på avsatta vinstmedel. Bestämmelsen gällde bara ett år. Mellan åren 1992 och 1996 var avsättningar till vinstandelsstiftelser inte belagda med vare sig arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt och var inte pensionsgrundande. Ej heller togs arbetsgivaravgifter eller SLF ut på ersättningar från sådan stiftelse.

#### Nya regler

Regeringen anförde i prop. 1996/97:21 s. 25 att det finns stora likheter mellan överföringar till vinstandelsstiftelser och avsättningar till pensioner, för vilka särskild löneskatt på pensionskostnader betalas (SLP). Regeringen ansåg därför att avsättningar av vinstandelsmedel skulle utgöra underlag för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF). På avsättningar som görs från och med 1997 till sådan vinstandelsstiftelse, som avses i 3 kap. 2 § 2 st. AFL, ska särskild löneskatt betalas (1 § 1 st. 6 SLFL).

Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på medel som betalas in till en vinstandelsstiftelse eftersom det är en betalning som görs till en juridisk person. Att utbetalningar från en sådan stiftelse under vissa förutsättningar är avgiftsfri framgår av den här aktuella bestämmelsen i 2 kap. 18 § SAL.

#### Villkor för avgiftsfrihet

Enligt bestämmelsen i SAL ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning från en vinstandelsstiftelse eller en annan juridisk person med motsvarande ändamål som enligt 3 kap. 2 § 2 st. AFL inte är sjukpenninggrundande.

Bestämmelserna i AFL, till vilka SAL hänvisar, säger att vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst ska bortses från ersättning från en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som lämnat bidrag till stiftelsen. Samma gäller för ersättning från annan juridisk person med motsvarande ändamål.

Som ytterligare förutsättningar för avgiftsfrihet krävs att

- ersättningen avser en sådan anställd som omfattas av ändamålet,
- utbetalningen inte utgör ersättning för arbete för stiftelsens räkning,
- de medel arbetsgivaren lämnat till stiftelsen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår,



- medlen ska på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda.

**Fåmansföretag**

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska en vinstandelsstiftelse betala arbetsgivaravgifter på utbetalningar som stiftelsen gör till företagsledare, delägare eller närstående till sådan person i fåmansföretaget eller fåmanshandelsbolaget. Begreppen fåmansföretag m.m. som används här ska ha samma innebörd som i IL.

**Bundna i tre år**

De nämnda reglerna i AFL infördes 1993. I prop. 1992/93:29 s. 13 anføres beträffande kravet på tre års bundenhet för medlen följande.

”Medlen skall således normalt inte få betalas ut tidigare än det fjärde året efter det att bidraget lämnades. Om en anställd avgår med pension eller avlider skall ersättning dock få lämnas före det fjärde året utan att detta skall medföra avgiftsskyldighet för stiftelsen.”

**Likartade villkor**

I anförd proposition sägs också angående kravet på betydande andel av de anställda respektive kravet på likartade villkor, att detta ska innebära att minst ca en tredjedel av personalen omfattas av vinstandelssystemet och att ersättningen lämnas till dessa anställda efter enhetliga principer.

Kriteriet ”likartade villkor” har prövats av RR i en dom 2004-02-02 (mål nr 1963-2001). Det aktuella bolaget tillämpade enligt sin beskrivning följande principer för vinstdelningen: Alla anställda i bolaget omfattas enligt anställningsavtal av bonussystemet och är således berättigade till vinstandel. Denna utgår endast under förutsättning att bolaget ger vinst. Bolagets styrelse fattar beslut om tilldelning för var och en på individnivå, varvid tilldelat belopp bedöms utifrån individens bidrag till företagets vinst. Beloppet i krontal kommer därför att variera mellan de enskilda individerna. Varje anställd får sedan själv avgöra hur stor del av bonusen som skall överföras till vinstandelsstiftelsen.

RR ansåg att tilldelningen av vinstmedel till bolagets anställda uppvisade alltför stora inslag av subjektiva bedömningar för att de till stiftelsen överförda medlen skulle kunna konstateras ha varit avsedda att tillkomma de anställda på likartade villkor. De utbetalda ersättningarna från vinstandelsstiftelsen skulle därmed ingå i stiftelsens avgiftsunderlag.

Av 2 kap. 14 § LIP framgår att ersättning från vinstandelsstiftelse inte utgör pensionsgrundande inkomst. Bestämmelsen är formulerad på samma sätt som motsvarande regel i AFL.

#### 8.2.7.9 Ersättning till idrottsutövare

Enligt 2 kap. 19 § SAL är en ersättning till en idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–12 §§ IL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet avgiftsfri, om ersättningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt AFL.

De särskilda reglerna för idrottsutövare gäller även för förmåner från den allmänna försäkringen. En inkomst till en idrottsutövare från en idrottsförening som understiger ett halvt prisbasbelopp är varken sjukpenning- eller pensionsgrundande (3 kap. 2 § 2 st. AFL respektive 2 kap. 13 § LIP).

Samma regler om idrottsutövare och det halva prisbasbeloppet gäller också för skyldigheten att göra skatteavdrag, se avsnitt 6.3.1.3.

Om ersättningen inklusive skattepliktiga förmåner uppgår till minst ett halvt prisbasbelopp, vilket för 2004 motsvarar 19 650 kr, ska arbetsgivaravgifter betalas på hela ersättningen. Det är ersättningen för arbete som ska uppgå till lägst det halva prisbasbeloppet. Kostnadsersättningar som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter ska inte inräknas vid jämförelsen med det halva prisbasbeloppet.

#### Bakgrund

Reglerna om arbetsgivaravgifter på ersättningar till idrottsutövare har under årens lopp varit föremål för flera ändringar.

I en dom 1975 avgjorde Försäkringsdomstolen, som då var högsta instans i ärenden om socialavgifter och förmåner enligt AFL, frågan om den inkomst en professionell fotbollsspelare uppbar från sin förening skulle grunda rätt till sjukpenning. Domstolen fann att inkomsten inte utgjorde inkomst av förvärsarbete och därför inte var förmånsgrundande och som en konsekvens av detta ej heller avgiftsgrundande. Däremot togs arbetsgivaravgifter ut på löner till tränare, domare och andra idrottsfunktionärer. Denna praxis ändrades helt genom ett antal regeringsrättsutslag vid mitten av 1980-talet: RÅ 84 1:100, RÅ 85 1:39, RÅ 86 ref. 132 samt RÅ 1988 ref. 93. I dessa prövades frågan om gränsdragningen mellan inkomst av förvärsarbete och inkomst av annat arbete (ideellt arbete eller hobby). Regeringsrätten fann att om inkomsten var av i huvudsak kostnadstäckande natur och mottagaren av ersättningen inte hade avstått från annat förvärsarbete för att erhålla den aktuella inkomsten skulle den anses som inkomst av annat arbete och därför ej avgifts- eller förmånsgrundande. Praxisändringen innebar att avgifter togs ut på löner till professionella idrottsmän medan mindre ersättningar, i huvudsak kostnadstäckande, till idrottsutövare undantogs från socialavgiftsplikten. I samband med dessa utslag rekommenderade RSV att ersättningar till idrotts-

utövare som understeg ett halvt basbelopp skulle presumeras vara av i huvudsak kostnadstäckande natur. Denna praxis fick också genomslag beträffande ersättningar från alla ideella föreningar, således även andra än idrottsföreningar.

I samband med skattereformen uttalades (prop. 1989/90:110 s. 373 ff.) att i princip ska alla inkomster i inkomstlaget tjänst som ger rätt till socialförsäkringsförmåner beläggas med socialavgifter. Denna princip skulle då innebära att ersättningar till idrottsutövare blev förmåns- och avgiftsgrundande så snart beloppsgränsen 1 000 kr uppnåddes. För att undvika att idrottsrörelsen skulle belastas med stora kostnadsökningar för arbetsgivaravgifter infördes 1991 den nuvarande s.k. halva basbeloppsregeln i SAL (1981 års lag).

Observera att bestämmelsen i 2 kap. 19 § SAL tar sikte endast på idrottsutövare. För medlemmar i andra ideella föreningar som får viss ersättning för arbete från föreningen gäller således att föreningen är skyldig att betala arbetsgivaravgifter när beloppsgränsen 1 000 kr uppnås. Detta gäller även om arbetet huvudsakligen utförs ideellt.

**Idrottslig verksamhet**

En förutsättning för avgiftsbefrielsen enligt SAL är som nämnts ovan, att ersättningen till idrottsutövaren kommer från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–12 §§ IL och att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation (prop. 1990/91:76 s. 9). Som jämförlig organisation torde inräknas t.ex. Svenska Korporationsidrottsförbundet, Friluftsförbundet samt Sveriges Olympiska Kommitté.

KR i Jönköping har i en dom 1999-06-02 (mål nr. 65–68-1999) funnit att sådan verksamhet som Svenska Kennelklubben bedriver i samband med hundtävlingar inte kunde anses som sådan idrottslig verksamhet som kunde innebära avgiftsbefrielse. Domen överklagades till RR, som inte medgav prövningstillstånd.

**Friluftsförbundet**

I RÅ 1999 ref. 25 ansåg Regeringsrätten att Friluftsförbundet var en sådan ideell förening som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet trots att Friluftsförbundet inte är anslutet till Sveriges Riksidrottsförbund. Domstolen fann också att de ideella ledare och instruktörer som fungerat som aktiva lägerledare skulle jämföras med sådana idrottsutövare som avses i bestämmelsen i SAL.

**Instruktörer, tränare och övriga funktionärer**

RSV har i sina Allmänna råd (RSV 2003:3) angivit att till kategorin idrottsutövare bör hänföras även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer bör i

detta sammanhang avses också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.

**Gothia Cup**

KR i Göteborg har i en dom 2002-11-21 (mål nr. 5143–5144-1999) prövat vilka funktionärer som kan räknas som idrottsutövare. Målet gällde ett stort antal funktionärer som anlätades för allehanda uppgifter i samband med en årlig stor fotbollsturnering i Göteborg för ungdomar från hela världen (Gothia Cup). Funktionärerna arbetade exempelvis med att ordna transporter av deltagarna, som köks- och serveringspersonal samt som gruppvärdar m.m. KR uttalade att flera av dessa arbeten rent allmänt sett till sin natur inte har samband med idrottsliga prestationer. Ersättningen till de personer som utfört dessa arbetsinsatser avsåg uteslutande deras arbete för tävlingen Gothia Cup. Sett mot den bakgrunden måste även arbetsinsatser av nu nämnt slag betraktas som direkt nödvändiga för fotbollstävlingens genomförande. KR fann därför att arbetsgivaravgifter inte skulle betalas på ersättningarna till ifrågavarande funktionärer. SKV beslutade att inte överklaga domen.

**Matchläkare**

SKV har däremot överklagat KR:s i Jönköping dom 2003-03-12 (mål nr 1890-2000) där KR ansåg att en matchläkare, vars medverkan bedömts vara nödvändig för den idrottsliga verksamheten, skulle betraktas som sådan idrottsutövare som medförde att arbetsgivaravgifter inte skulle betalas på ersättningen till honom. Enligt SKV:s mening är en avgörande skillnad jämfört med Gothia Cup-målet att den nu aktuella matchläkaren mot ersättning utövat sitt vanliga yrke som läkare. I Gothia Cup-målet var det fråga om ideellt arbete, dvs. det sker inte i förvärvssyfte. Ersättningen till respektive funktionär var låg och hade huvudsakligen kostnads-täckande karaktär. Det var således ersättningar av det slag som undantagsbestämmelsen i 2 kap. 19 § SAL tar sikte på.

**Administrativa uppgifter**

Däremot är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen huvudsakligen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. kontorsarbete, styrelseuppdrag och liknande, inte att hänföra till denna grupp. Föredragshållare, kursledare o.d. omfattas i denna egenskap inte heller av begreppet idrottsutövare.

RSV har i en skrivelse 1999-01-13 (dnr 11668-98/900) tagit upp frågan om den halva basbeloppsregeln även kan tillämpas på idrottsersättningen utan hänsyn till att idrottsföreningen samtidigt utbetalat ersättningar för andra arbeten, t.ex. administrativa arbetsuppgifter. RSV uttalade att bestämmelsen i SAL bör tolkas så att man bedömer den idrottsutövande verksamheten för sig utan att ta hänsyn till att vederbörande även utfört administrativa

uppgifter åt föreningen. Den motsatta tolkningen skulle också medföra att en person som utför exempelvis kansliarbete eller andra administrativa uppgifter för en annan förening behandlas annorlunda än den som gör motsvarande arbete åt samma förening i vilken han samtidigt är idrottsutövare.

Vid beräkningen av underlaget för det halva prisbasbeloppet ska hänsyn tas till all skattepliktig ersättning för arbete eller prestationer för föreningen. Av RSV:s information om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet (RSV M 2003:1) framgår att som skattepliktig inkomst räknas all kontant ersättning som uppbärs till följd av den idrottsliga verksamheten. Sålunda räknas till skattepliktig inkomst även prispengar, segerpremier, fickpengar, träningsersättningar, ersättningar för förlorad inkomst o. dyl. Hit räknas även ersättningar eller bidrag för inköp av personlig egendom såsom bil, bostad och möbler samt presentkort. Även ersättningar som rubriceras som stipendier o.d. är i regel skattepliktiga om de har ett direkt samband med den idrottsliga verksamheten och närmast utgör ersättning för utförd prestation. I underlaget för det halva prisbasbeloppet ska också inräknas alla skattepliktiga förmåner idrottsutövaren erhåller från föreningen, t.ex. fri bil och bostad.

Engångsbelopp som utbetalas för att värva viss person till en förening är skattepliktig för mottagaren och utgör underlag för arbetsgivaravgifter för utbetalaren.

**Tävlingsvinster**

Enligt 8 kap. 4 § IL är tävlingsvinster emellertid skattefria om de inte hänför sig till anställning eller uppdrag, inte består av kontanter eller liknande (t.ex. presentkort) och avser minnesföremål eller har ett värde som uppgår till högst 3 % av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (= 1 200 kr 2004). Skattefriheten innebär också avgiftsfrihet enligt 2 kap. 12 § 1 SAL.

**Idrottsredskap**

RSV anger i sina allmänna råd (RSV 2003:3) att värdet av idrottsredskap som idrottsutövaren fått från förening eller fabrikant för att användas i den idrottsliga verksamheten inte bör anses som skattepliktig inkomst. Värdet blir då inte heller underlag för socialavgifter.

I de allmänna råden anger RSV vidare att fria kläder, som tillhandahålls inför större idrottsevenemang såsom OS och VM, i normalfallet bör jämföras med uniform. Någon skatte- eller avgiftsplikt uppkommer då inte.

**Kostnadsersättningar**

Samma regler för kostnadsersättningar gäller för idrottsutövare som för övriga inkomsttagare. Sådana kostnadsersättningar som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter ska inte inräknas i det halva prisbasbeloppet.

Ersättningar för resor till ordinarie träningsplats eller för resor till tävlingar på hemmaplan räknas som ersättning för resor till och från arbetet och ska därför ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. En idrottsmans hemmaarena räknas normalt som idrottsmannens tjänsteställe. Idrottsdomare anses ha sitt tjänsteställe på den matcharena där matchen döms, varför idrottsdomares resor till och från matcher jämställs med resor till och från arbetet eller inställelseresor. Resor i samband med matcher, tävlingar o.d. på bortaplan räknas som tjänsteresor, varför ersättningar för sådana resor räknas som icke avgiftspliktiga kostnadsersättningar.

#### *Exempel*

En fotbollsspelare har under ett år erhållit matchpremier på sammanlagt 18 000 kr samt traktamenten och bilersättningar med avdragsgilla schablonbelopp i samband med matcher på bortaplan med sammanlagt 3 000 kr. Därutöver har han inte erhållit några ersättningar från föreningen. Eftersom ersättningen för arbetet från föreningen understiger ett halvt prisbasbelopp ska föreningen inte betala arbetsgivaravgifter. Då samma regler även gäller för skatteavdrag ska föreningen inte heller göra skatteavdrag på ersättningen. Ersättningen får dessutom inte inräknas i den pensionsgrundande inkomsten för fotbollspelaren. Däremot är ersättningen fullt ut skattepliktig för mottagaren och idrottsföreningen ska redovisa beloppet på kontrolluppgift för spelaren. Beloppet anges i ruta 31 på kontrolluppgiften.

I det fall föreningen i exemplet ovan i stället betalar ut matchpremier med 20 000 kr överstiger ersättningen det halva prisbasbeloppet och blir i sin helhet underlag för fulla arbetsgivaravgifter.

Som framgått ovan är det endast idrottsföreningar som omfattas av halva basbeloppsregeln. För det fall en annan arbetsgivare än idrottsförening ger ut ersättning till en idrottsutövare för hans idrottsliga prestationer, ska arbetsgivaravgifter betalas enligt vanliga regler, dvs. så snart ersättningen inklusive värdet av skattepliktiga förmåner uppgår till minst 1 000 kr under ett och samma år.

Regeln om det halva prisbasbeloppet påverkar som nämnts inte skyldigheten att lämna kontrolluppgift på utgivna ersättningar till idrottsutövare. En idrottsförening är således skyldig att lämna kontrolluppgift på ersättning till idrottsutövare så snart värdet av ersättning eller förmån uppgår till 100 kr (6 kap. 5 § LSK).

#### **8.2.7.10 Ersättning för skiljemannauppdrag**

Ersättning för skiljemannauppdrag är enligt 2 kap. 20 § SAL avgiftsfri om parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet.

Skiljeförfarande är en form av process mellan parterna i ett avtalsförhållande för att lösa en tvist mellan parterna. Skiljeförfarande tillämpas ofta för att minska processkostnaderna vid tvister och för att tvisten ska få ett snabbt avgörande. En klausul i ett avtal om att tvister ska lösas genom skiljeförfarande innebär att parterna avtalat om att tvisten inte får anhängiggöras vid allmän domstol. Om inte parterna avtalat om annat tillämpas de bestämmelser som finns i lag (1929:145) om skiljemän. Enligt den lagen utser vardera parten en skiljeman, varefter dessa utser en tredje som vanligen fungerar som ordförande.

Parterna i ett skiljeförfarande är om inte annat avtalats solidariskt betalningsansvariga för arvodena till skiljemännen. Regeln om undantag från avgiftsskyldigheten har införts för att göra det lättare att förlägga internationella skiljedomsförfaranden till Sverige. En förutsättning för undantaget är att båda parterna är av utländsk nationalitet. (se prop. 1981/82:199 s 23–25). Om någon av parterna inte är utländsk gäller vanliga regler för betalning av arbetsgivaravgifter. Om skiljeförfarandet äger rum i Sverige är det fråga om arbete i Sverige och den som ger ut ersättning till skiljemän som inte har F-skattsedel ska betala arbetsgivaravgifter.

#### **8.2.7.11 Ersättning till barn och make**

Det finns inte någon nedre åldersgräns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Därför ska arbetsgivaravgifter betalas på ersättning för arbete även till små barn så snart den allmänna beloppsgränsen uppnåtts. Det förhållandet att skatteavdrag i vissa fall inte behöver göras från ersättning till skolorn som arbetar extra på ferier innebär inte någon motsvarande befrielse från arbetsgivaravgifter.

Undantag från denna huvudregel gäller i vissa fall för ersättning till arbetsgivarens egna barn. Ersättning för arbete till barn är enligt 2 kap. 22 § SAL avgiftsfri om avdrag för utgiften för ersättningen inte får göras enligt 60 kap. 2 § IL.

Avdrag får enligt bestämmelsen i IL inte göras i enskild näringsverksamhet för ersättning för arbete till den skattskyldiges barn under 16 år. När det gäller ersättning till barn som fyllt 16 år får avdraget inte överstiga marknadsmässig ersättning för barnets arbetsinsats.

Vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter ska ersättning till företagsledare, make och barn anses ha utgetts till den som enligt bestämmelserna i 60 kap. 12–14 §§ IL ska beskattas för ersättningen (2 kap. 25 § SAL). För barn till företagsledare eller dennes make i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag innebär reglerna att om barnet är under 16 år be-

skattas dess lön hos den av makarna som har den högsta inkomsten. Samma gäller för lön till äldre barn till den del lönen överstiger marknadsmässig lön. De löner som ska beskattas hos någon av föräldrarna blir underlag för arbetsgivaravgifter om verksamheten drivs i aktiebolagsform. Om den i stället drivs som handelsbolag kommer lönen till barnet i regel att ingå i underlaget för egenavgifter för den förälder som beskattas för lönen.

#### **Lön till make**

Ersättning för arbete till maken till en företagsledare i fåmansföretag ska enligt 60 kap. 13 § IL tas upp av maken till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del tas upp av företagsledaren. Fåmansföretaget betalar arbetsgivaravgifter enligt vanliga regler oavsett vem av makarna som beskattas för ersättningen enligt 2 kap. 25 § SAL.

Det finns inget uttalat i SAL om ersättning som utges till arbetsgivarens make. I 60 kap. 3–10 §§ IL anges hur ersättningar ska tas upp när en näringsverksamhet bedrivs gemensamt av makarna. Enligt 3 § får avdrag i enskild näringsverksamhet inte göras för ersättning för arbete som utförs av den skattskyldiges make. Sådan ersättning ska inte heller tas upp av maken. Om den ena maken är företagsledande och den andra är medhjälpare make får makarna fördela inkomsterna så att medhjälpare maken får ta upp så stor del av överskottet i verksamheten som motsvarar marknadsmässig ersättning för den medhjälpare makens arbete. Inkomsten för medhjälpare maken ska då tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och utgör därför underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 3 § SAL.

#### **8.2.7.12 Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag**

I 2 kap. 23 § SAL anges att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på sådan utdelning och kapitalvinst som enligt 49 kap. 16 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. IL ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna i IL behandlar kapitalvinster vid avyttring av andelar i handelsbolag och fåmansföretag samt utdelningar i sådana företag, i den mån dessa ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Trots att beloppen ska beskattas som inkomst av tjänst är de avgiftsfria. De är inte heller pensionsgrundande vilket framgår av 2 kap. 16 § LIP.

Enligt de s. k. stoppreglerna fanns tidigare ett antal olika ersättningar som skulle beskattas i inkomstslaget tjänst men som var undantagna från uttag av arbetsgivaravgifter. Av dessa stoppregler återstår bara reglerna om förbjudna lån som enligt 11 kap. 45 § IL ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Eftersom ett lån inte kan betraktas som ersättning omfattas det inte av bestämmelserna om avgiftspliktig ersättning i 2 kap. 10 § SAL (jfr. prop. 2000/01:8 s. 107).



### **8.2.7.13 Lön som utbetalas efter att arbetstagare avlidit**

Arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättning för arbete som betalas ut till dödsboet efter en person som avlidit. Detta gäller för utbetalningar som görs under samma kalenderår som dödsfallet inträffat. De allmänna avgiftsreglerna tillämpas under dödsfallsåret på samma sätt som om arbetstagaren levte hela året. Även om lön eller annan ersättning för arbete betalas ut året efter dödsfallsåret torde det föreligga skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Frågan har dock inte prövats i praxis.

## **8.2.8 Hur avgiftsunderlaget beräknas**

### **8.2.8.1 Redovisningsperioden**

Huvudregeln för hur underlaget för arbetsgivaravgifter ska beräknas finns i 2 kap. 24 § SAL. Där anges i 1 st. att avgiftsunderlaget är summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad.

Enligt SBL ska arbetsgivaravgifter beräknas för varje redovisningsperiod (9 kap. 1 §). En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad. Arbetsgivaravgifter för en redovisningsperiod ska redovisas i en skattedeklaration nästföljande månad. Avgifterna ska också betalas under den månaden.

I praktiken innebär detta att arbetsgivaravgifter i de allra flesta fall beräknas, debiteras och betalas per kalendermånad. Den beräkning och betalning av avgifterna som ska göras enligt SBL är slutlig och inte preliminär.

För att harmonisera bestämmelserna i SAL med SBL:s regler infördes därför den nu aktuella regeln om att arbetsgivaravgifter ska betalas och beräknas per kalendermånad i stället för per år som gällde tidigare.

Enligt 2 kap. 24 § 2 st. SAL ska i avgiftsunderlaget också ingå tidigare under året utgiven avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en ersättning som utgetts under kalendermånaden blir avgiftspliktig. Bestämmelsen avser det fallet att arbetsgivaravgifter ska betalas på en ersättning endast om den under ett år sammanlagt överstiger ett visst belopp. På exempelvis en idrottsförenings ersättning till idrottsutövare ska arbetsgivaravgifter betalas så snart ersättningen under året uppgår till ett halvt prisbasbelopp. Om ersättningen betalas ut successivt med ett lägre belopp under två eller flera månader ska avgifterna betalas för den månad när beloppsgränsen uppnås.

### *Exempel*

En idrottsförening betalar till en viss idrottsutövare 5 000 kr i juni och 10 000 kr i juli. Arbetsgivaravgifter betalas inte. I augusti utbetalas 5 000 kr. Därmed har beloppsgränsen överskridits och avgiftsskyldighet har inträtt. I den skattekundens deklaration som lämnas i september ska redovisas ett avgiftsunderlag för den aktuella idrottsutövaren på 20 000 kr.

Bestämmelsen i 2 kap. 24 § 2 st. SAL är däremot inte tillämplig i fråga om ersättningar som ges ut av privatpersoner. För dessa ersättningar gäller i stället att arbetsgivaravgifter ska betalas först när det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att uppgå till 10 000 kr eller mer. Se ovan vid avsnitt 8.2.3.3.

### **Dispens**

Övergången från att beräkna och betala arbetsgivaravgifterna per år till att göra detta per kalendermånad har praktisk betydelse i endast några speciella fall. Det avser situationer där SKV beslutat att arbetsgivaravgifterna får redovisas på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än vad som följer av de normala reglerna (10 kap. 12 § SBL). Sådan dispens kan lämnas för utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. En dispens innebär att redovisningen och betalningen av arbetsgivaravgifterna får ske vid en senare tidpunkt men inte att avgifterna ska beräknas på något annat underlag än vad som följer av de vanliga reglerna. Även i dispensfallen bör alltså arbetsgivaravgifterna beräknas på summan av den avgiftspliktiga ersättning som har utgetts under respektive kalendermånad (prop. 2000/01:8 s. 78 f). Det torde dock inte krävas att den arbetsgivare som har sådan dispens måste lämna 12 stycken SKD utan det bör räcka med en SKD samt en skrivelse som anger fördelningen av utgiven ersättning per redovisningsmånad.

Detta innebär vidare att det avdrag, det s. k. företagsstödet, som får göras från arbetsgivaravgifterna med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr/mån, ska beräknas på det avgiftsunderlag som gäller för respektive kalendermånad även i de fall då redovisningen till följd av ett dispensbeslut får avse flera månader åt gången. Avdraget kan alltså inte beräknas på ett under året ackumulerat avgiftsunderlag utan ska beräknas för varje kalendermånad för sig. Se vidare om företagsstödet nedan vid avsnitt 8.2.8.3.

#### **8.2.8.2 Kontantprincipen**

Enligt 2 kap. 24 § SAL gäller kontantprincipen och bestämmelsen ger svar på frågan om tidpunkten för avgiftsskyldighetens inträde. Arbetsgivaravgifter ska betalas på summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad. Här gäller samma kontantprincip som finns på beskattnings-

området med den skillnaden att redovisningsperioden är en månad i stället för ett kalenderår. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del. Samma princip gäller vid beräkningen av socialförsäkringsförmåner. I 2 kap. 18 § LIP sägs att till grund för beräkningen av en försäkrads pensionsgrundande inkomst ett visst intjänandeår ska läggas den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt för det året. Att pensionsgrundande inkomst i vissa fall också beräknas på inkomster som inte taxeras framgår av 19 §.

Kontantprincipen är numera strikt och innebär vid betalningar kring ett årsskifte att den skattskyldige och arbetsgivaren inte har någon möjlighet att välja till vilket år inkomsten ska hänföras.

### **Förmåner**

Redovisning av arbetsgivaravgifter görs i SKD månaden efter det att lönen eller ersättningen utgetts resp. månaden efter att en skattepliktig förmån åtnjuts (9 kap. 1 och 2 §§ och 10 kap. 14 och 18–24 §§ SBL).

Beskattningstidpunkten för skattepliktiga förmåner styr också när arbetsgivaravgifter ska betalas på förmånerna. Regler om beskattningstidpunkten för intäkter finns i 10 kap. 8–11 §§ IL. Där sägs att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del. Regeln är tillämplig på ersättning i såväl kontanter som skattepliktiga förmåner. I prop. 1993/94:90 s. 82 sägs bl.a. följande om beskattningstidpunkten för förmåner: ”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen.”

I normalfallet föreligger det inga svårigheter att fastställa när en förmån åtnjuts. Exempelvis anses bil- och bostadsförmån som erhålls löpande innebära att arbetsgivaren också måste betala arbetsgivaravgifter löpande för varje månad som arbetstagaren åtnjuter dessa förmåner. Vid varje redovisningstillfälle måste alltså arbetsgivaren redovisa och betala arbetsgivaravgifter på värdet av förmåner åtnjutna under närmast föregående kalendermånad.

I 10 kap. 9–11 §§ IL finns några särregler som anger beskattningstidpunkten för vissa angivna förmåner.

### **Tågresor**

Enligt 9 § ska förmån av inrikes tågresor för anställda i rese- och trafikbranschen tas upp som intäkt det beskattningsår då den skattskyldige disponerar över årskortet. Det innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas månaden efter den månad den anställda först kan disponera kortet.

**Drivmedel** Enligt 10 § ska förmån av drivmedel räknas till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del. Här kan det alltså inträffa att beskattningen sker ett senare år än det när den anställde åtnjutit förmånen. Regeln har tillkommit av praktiska skäl och gäller för såväl privatägd bil som för förmånsbil. När betalning för drivmedel sker med kort kan det dröja upp till en månad innan faktura kommer från bensinbolaget. Om inte undantagsregeln fanns skulle det innebära svårigheter att rätt beräkna och i rätt tid redovisa förmånen.

**Värdepapper, personaloptioner** I 11 § anges att om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker. Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor (personaloptioner), tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här skall förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas. Se också ovan vid avsnitt 8.2.1.5 Ersättningar från utlandet.

#### 8.2.8.3 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen

**Företagsstöd** I 2 kap. 28–30 §§ respektive i 3 kap. 18 och 19 §§ SAL finns reglerna om det s. k. företagsstödet. Det är en generell nedsättning av socialavgifterna, såväl arbetsgivaravgifter som egenavgifter, som får göras av alla avgiftsskyldiga.

Reglerna infördes 1997. I förarbetena (prop. 1996/97:21) anförde regeringen att syftet med sänkningen av socialavgifterna är att reducera de indirekta lönekostnaderna för att stimulera nyanställningar och uppmuntra egenföretagande och att sänkningen främst riktar sig till små och medelstora företag även om lättnaderna i avgifterna kommer samtliga arbetsgivare och egenföretagare till del.

**Avdragstaket** Enligt 2 kap. 28 § SAL ska vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna avdrag göras med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr. Med avgiftsunderlag avses underlaget efter det eventuellt kostnadsavdrag enligt 2 kap. 21 § gjorts. Regeln innebär en ”rabatt” på arbetsgivaravgifterna som alla arbetsgivare, även stat och kommun, har rätt till och som får uppgå till högst 42 600 kr per år. Taket för avdraget betyder att avdrag får göras när den sammanlagda lönesumman uppgår till högst 71 000 kr per månad, vilket motsvarar 852 000 kr per år. På ersättningar som överstiger detta belopp betalas fulla arbetsgivaravgifter.

**Utländsk arbetsgivare**

Eftersom arbetsgivaravgifter betalas för varje månad har en arbetsgivare som en månad inte kunnat utnyttja avdraget fullt ut inte rätt att en annan månad använda den outnyttjade delen. En utländsk arbetsgivare som inte har fast driftställe i Sverige kan enligt 10 kap. 12 § SBL få dispens från skyldigheten att redovisa arbetsgivaravgifter i SKD varje månad. I sådant fall får avdrag göras från arbetsgivaravgifterna varje år med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr för varje månad verksamheten bedrivits (Jfr. vad som sägs ovan vid kantrubriken Dispens i avsnitt 8.2.8.1.)

**SLF**

Observera att nedsättningen endast avser socialavgifterna. Den som endast betalar SLF i stället för arbetsgivaravgifter eller egenavgifter har därför inte rätt till nedsättningen (prop. 1996/97:21 s. 21 och 27).

**Koncern**

Det finns dock en begränsning i stödet som säger att om flera arbetsgivare ingår tillsammans i en koncern ska de vid beräkningen av avdraget anses som en avgiftsskyldig. Det är således bara ett av företagen i en koncern som har rätt till avdraget och det ska i första hand göras av moderföretaget. Om avdraget inte fullt ut kan utnyttjas av moderföretaget får det utnyttjas av dotterföretagen i den ordning moderföretaget bestämmer.

I författningskommentaren (prop. 1996/97:21 s. 28) anges att med koncern avses samtliga inom civilrätten förekommande koncernbegrepp (jfr 1 kap. 5 § aktiebolagslagen [1975:1385], 1 kap. 4 § lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar, 1 kap. 4 § årsredovisningslagen [1995:1554] m.fl.). Svenska dotterföretag i utländska koncerner faller därför utanför begränsningsregelns tillämpningsområde. Detsamma gäller om en fysisk person äger flera aktiebolag utan att det är fråga om ett koncernförhållande, dvs. om den fysiska personen inte bedriver enskild näringsverksamhet.

**Förenklad SKD**

För den som lämnar förenklad SKD ska enligt 2 kap. 30 § SAL avdrag göras med 5 procent utan de begränsningar som framgår av 28 och 29 §§. Det har inte ansetts nödvändigt med något tak för avdraget eftersom det endast är på ersättningar som överstiger 71 000 kr per månad som fulla arbetsgivaravgifter ska tas ut. Det finns skäl att anta att de ersättningar som betalas ut av privatpersoner sammantaget normalt inte kommer att överstiga detta belopp (prop. 2000/01:7 s. 26).

Reglerna om förenklad SKD finns i 10 kap. 13a § SBL och gäller fr.o.m. 2002. De innebär att en fysisk person eller ett dödsbo som betalar ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad SKD i stället för en vanlig sådan. Detta gäller under förutsättning att

**Regionalt företagsstöd**

ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. Genom att lämna förenklad SKD har den avgiftsskyldige också normalt fullgjort sin skyldighet att lämna kontrolluppgift (6 kap. 5 § 4 LSK). Även den som bedriver enskild näringsverksamhet kan lämna förenklad SKD för ersättningar som hänför sig till näringsidkarens privata sfär och därför inte utgör en utgift i verksamheten.

Fr.o.m. 2002 gäller regler om ett utvidgat företagsstöd för verksamheter som bedrivs i stödområdet. Dessa regler finns i särskild lag, lagen (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen. Bestämmelserna om detta behandlas nedan vid avsnitt 8.4.

**8.3 Egenavgifter****8.3.1 Allmänt**

Socialavgifter enligt SAL betalas i form av arbetsgivaravgifter eller i form av egenavgifter. Egenavgifterna behandlas i lagens 3 kap. som är uppbyggt enligt samma mönster som kapitlet om arbetsgivaravgifter. Det behandlar avgiftsskyldigheten, situationer när avgifter ska betalas, avgiftspliktiga respektive avgiftsfria inkomster, avgiftsunderlaget samt avgifterna och avgiftsberäkningen. När en inkomst anges som avgiftsfri avses att den inte är underlag för egenavgifter. Det innebär inte alltid att den är undantagen från socialavgifter generellt utan det kan i stället i vissa fall vara så att avgifterna ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter (3 kap. 11 § SAL).

Egenavgifter betalas av fysiska personer och i första hand på inkomster som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessutom finns i lagen angivna ett antal situationer när egenavgifter ska betalas på inkomst av tjänst.

Egenavgifterna enligt SAL är 27,76 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	11,81 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	1,16 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

Till detta kommer allmän löneavgift med 3,13 procent vilket innebär att den sammanlagda egenavgiften uppgår till 30,89 procent av avgiftsunderlaget. Allmän löneavgift ska betalas av den som betalar egenavgifter enligt 3 kap. SAL.

### 8.3.2 Avgiftsskyldigheten

Huvudregeln i 3 kap. 1 § SAL anger att en fysisk person som har avgiftspliktig inkomst ska betala egenavgifter enligt bestämmelserna i samma kapitel. Här framgår alltså att det endast är fysiska personer som ska betala egenavgifter. Vilka inkomster som är avgiftspliktiga framgår av 3–8 §§, dvs. inkomst av aktiv näringsverksamhet samt inkomst av tjänst i vissa fall. Att inkomst av näringsverksamhet kan vara avgiftsfri i vissa fall framgår av 11 §. Det är i princip samma inkomster som enligt LIP utgör PGI av annat förvärvsarbete (2 kap. 6–8 §§ LIP). Något krav på inskrivning i försäkringskassa finns inte längre. Svenskt medborgarskap saknar numera också helt betydelse för avgiftsskyldigheten.

#### Arbete i Sverige

Skyldigheten att betala socialavgifter är kopplad till sådant arbete som medför att man omfattas av den arbetsbaserade försäkringen enligt SofL. Denna grundprincip inom socialförsäkrings- och socialavgiftsområdet har för egenavgifterna kommit till uttryck i 3 kap. 2 § SAL, enligt vilken bestämmelse egenavgifter ska betalas på avgiftspliktig inkomst av

1. arbete i Sverige, och
2. arbete i utlandet om den avgiftsskyldige när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten inom Europeiska unionen (EU) eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt avtal med andra stater.

Vad som ska anses som arbete i Sverige regleras i 1 kap. 6 § SAL där det i första stycket sägs att med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det ska vara fråga om arbete som rent fysiskt utförs här i landet. Undantag från denna huvudregel finns i andra stycket beträffande den som bedriver näringsverksamhet och i 8 § för den som är utsänd av en arbetsgivare i Sverige respektive den som är hitsänd av en utländsk arbetsgivare. I 8 § görs en hänvisning till utsändningsreglerna i 2 kap. 9 § SofL.

För egenföretagare finns ingen utsändningsregel. I förarbetena till SofL, prop. 1998/99:119 sägs beträffande egenföretagares försäkringstillhörighet följande på s. 105f:

”Beträffande *egenföretagare* anser regeringen i likhet med utredningen att det inte behöver införas några utsändningsbestämmelser. Deras arbetsbaserade förmåner samt socialavgifter grundas i mycket stor utsträckning på inkomster som beskattas i Sverige. Försäkringsskyddet skall för dessa därför kopplas till att själva verksamheten bedrivs här i landet. Detta innebär att tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige, om det utförs som ett led i en här bedriven verksamhet.”

Denna regeringens uppfattning kommer till uttryck i 1 kap. 6 § 2 st. SAL. Där sägs att om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § IL ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet. Den egenföretagare som bedriver näringsverksamhet här och som inom ramen för denna verksamhet också utför arbete utomlands ska således betala egenavgifter även för den del av verksamheten som bedrivs utomlands.

En självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands ska inte räknas som arbete i Sverige och inkomsterna därifrån ska därför inte vara underlag för egenavgifter. Av 2 kap. 23 § IL framgår att utomlands bedriven självständig näringsverksamhet alltid ska anses som passiv näringsverksamhet. På inkomster från sådan ska inte heller särskild löneskatt betalas. Enligt 2 § SLFL ska särskild löneskatt visserligen betalas på överskott av passiv näringsverksamhet, men förutsättningen för detta är att den bedrivs här i landet.

#### **EG-rätten m.m.**

På grund av gemenskapsrätten inom EU/EES (förordning 1408/71) och på grund av avtal med andra stater (socialförsäkringskonventioner) kan det komma i fråga att betala egenavgifter även på inkomster från arbete utomlands om den avgiftsskyldige omfattas av svensk socialförsäkring (3 kap. 2 § 2 SAL). EG:s regler innehåller bestämmelser som innebär att även en egenföretagare kan anses som utsänd och under utsändningstiden vara omfattad av socialförsäkringen i det land varifrån han är utsänd. EG-rätten innebär i detta fall en utvidgning av avgiftsskyldigheten i förhållande till våra interna regler. Exempelvis kan en person som bedriver en enskild näringsverksamhet i Sverige och som under högst ett år ska bedriva näringsverksamhet i Norge vara fortsatt försäkrad till socialförsäkringen här. Han ska då i princip betala egenavgifter på inkomsten från verksamheten i Norge. Betalning av egenavgifter förutsätter dock att personen blir taxerad i Sverige för inkomsten från Norge. Enligt 3 kap. 12 § SAL är underlaget för beräkning av egenavgifter summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt. För inkomster som inte taxeras i Sverige finns för närvarande ingen möjlighet att debitera några egenavgifter. PGI ska dock beräknas. EG-rätten innebär i detta fall en utvidgning av avgiftsskyldigheten jämfört med vad som gäller enligt vår interna rätt.

EG-rätten och avtal med andra stater kan också innebära en begränsning i socialförsäkringstillhörigheten och skyldigheten att betala avgifter jämfört med den interna rätten. En person som är medborgare och bosatt i ett annat EU-land och som arbetar här som egenföretagare kan på grund av EG-rätten vara fortsatt försäkrad i bosättningslandet. Egenavgifter ska då inte betalas här även om personen skulle vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta måste



då personen styrka med intyg om tillämplig lagstiftning på blankett E 101. Denna EG-rättens inskränkning av vår interna rätt framgår beträffande socialavgifterna av 1 kap. 3 § SAL.

### **8.3.3 Avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet**

Det vanligaste fallet när egenavgifter ska betalas avser fysiska personer som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Av 3 kap. 3 § SAL framgår att det är överskottet av näringsverksamheten som utgör underlag för egenavgifter. Vidare förutsätts att den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning, dvs. det ska vara fråga om aktiv näringsverksamhet enligt 2 kap. 23 § IL. Om verksamheten bedöms som passiv ska särskild löneskatt betalas i stället för egenavgifter. Jfr motsvarande bestämmelse beträffande PGI i 2 kap. 6 § LIP. Även här framgår kopplingen mellan socialförsäkringsförmånerna och avgifterna. På inkomster som inte är förmånsgrundande betalas inte egenavgifter.

#### **Aktiv/passiv näringsverksamhet**

För att en näringsverksamhet ska bedömas som aktiv krävs i normalfallet att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Kravet på att aktiviteten ska uppgå till minst en tredjedels årsarbetstid kan jämkas med hänsyn till omständigheterna. Den som vid sidan av en anställning driver en näringsverksamhet som i huvudsak baseras på den egna arbetskraften får anses ha uppfyllt aktivitetskravet även om tredjedelskravet inte uppnåtts. Se vidare om gränsdragningen mellan aktiv/passiv näringsverksamhet i kapitel 7 avsnitt 7.3.2.

#### **F-skatt**

Som ovan nämnts betalas egenavgifter i första hand av egenföretagare och delägare i handelsbolag på överskottet av den aktiva näringsverksamheten. Detta gäller alltid för delägare i handelsbolag och det gäller också för enskilda näringsidkare under förutsättning att de har F-skattsedel utan villkor eller åberopar en F-skattsedel med villkor. På den del av överskottet i verksamheten som inte avser ersättning för arbete för annans räkning ska också alltid betalas egenavgifter oavsett vilket slag av skattsedel som näringsidkaren har. På ersättning för arbete som betalas ut till den näringsidkare som inte har F-skattsedel, eller vid innehav av F-skattsedel med villkor (FA-sedel), till den som inte åberopar en F-skattsedel, ska egenavgifter däremot inte betalas. Detta framgår av 3 kap. 11 § som behandlar avgiftsfri inkomst. I stadgandet uttrycks detta med att egenavgifter inte ska betalas på ersättning för arbete om utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen enligt 2 kap.

Arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. betalas på ersättning för arbete oavsett om ersättningen för betalningsmottagaren utgör

inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Arbetsgivaravgifter ska dock inte betalas om mottagaren har F-skattsedel (2 kap. 5 §). Om arbetsgivaravgifter inte ska betalas tas egenavgifter ut. Om inkomsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska egenavgifterna betalas med stöd av 3 kap. 3 § och om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst tas egenavgifter ut med stöd av 3 kap. 8 §.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

#### 8.3.4 Avgiftspliktig inkomst av tjänst

Egenavgifter betalas i normalfallet av egenföretagare och delägare i handelsbolag. I vissa fall kan det komma ifråga att betala egenavgifter på inkomster som beskattas i inkomstslaget tjänst. I vilka fall detta kan inträffa regleras i 3 kap. 4–8 §§ SAL och avser följande situationer:

1. inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständigt
2. vissa ersättningar från privatpersoner understigande 10 000 kr
3. inkomster som omfattas av socialavgiftsavtal
4. Marie Curie-stipendium från utländsk utgivare
5. löner, arvoden och andra ersättningar för arbete till den som har F-skattsedel.

#### Självständig verksamhet

Enligt 3 kap. 4 § ska egenavgifter betalas på inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständig men som inte är näringsverksamhet. Vad som här avses är främst inkomster från hobbyverksamhet. Regeln är däremot inte tillämplig på ersättning för arbete för någon annans räkning även om arbetsersättningen utbetalas som ett led i en hobbyverksamhet. Bestämmelsen tar sikte på sådana inkomster som härrör från försäljning av produkter från hobbyverksamheten t.ex. en hobbybiodlares försäljning av honung eller från försäljning av hemslöjdsalster och liknande. Om däremot en fritidsmusiker åtar sig att framföra musik vid olika tillställningar och får ersättning för spelningarna utgör betalningarna ersättning för arbete. Utbetalaren ska då, om beloppsgränsen överskrids och musikanten inte har F-skattsedel, betala arbetsgivaravgifter på ersättningen enligt huvudregeln i 2 kap. 10 §. Om samma musiker också har andra inkomster t.ex. från försäljning av skivor han låtit spela in eller från framföranden inför publik som han själv arrangerat utgör inkomsten underlag för egenavgifter enligt bestämmelsen i 3 kap. 4 §. Motsvarande regel på PGI-området finns i 2 kap. 6 § 2 p. LIP som anger att tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet utgör

inkomst av annat förvärvsarbete vid PGI-beräkningen.

**Ersättning från  
privatpersoner**

Egenavgifter ska enligt 3 kap. 5 § i vissa fall betalas på ersättning för arbete som utförts åt en fysisk person eller ett dödsbo. Det gäller belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 6 § inte ska betalas på ersättningen. En ytterligare förutsättning är att det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att understiga 10 000 kr och att betalningen inte utgör utgift i en av utgivaren bedrivna näringsverksamhet. Bestämmelsen tar sikte på de fall där privatpersoner betalar ut ersättningar för tillfälliga arbeten till mottagare som saknar F-skattsedel. Ur utgivarens synvinkel saknar det betydelse om inkomsterna ska tas upp som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet hos mottagaren. Utbetalaren ska i vilket fall som helst inte betala arbetsgivaravgifter om förutsättningarna i 2 kap. 6 § föreligger såvida inte annat avtalats enligt 2 kap. 7 §. Se vidare ovan vid avsnitt 8.2.3.3.

**Socialavgiftsavtal**

Som framgår ovan vid avsnitt 8.2.3.4 ska enligt huvudregeln i SAL även utländska arbetsgivare betala arbetsgivaravgifter i Sverige när de betalar ersättning för arbete när arbetstagaren omfattas av svensk socialförsäkring, dvs. i regel för arbete i Sverige. Detta gäller även om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. För att underlätta för utländska arbetsgivare, som inte har fast driftställe här, finns möjligheten för parterna i anställnings- eller uppdragsförhållandet att komma överens om att mottagaren ska svara för de socialavgifter som belöper på arbetsersättningen. Ett sådant socialavgiftsavtal innebär enligt 3 kap. 6 § SAL att mottagaren ska betala egenavgifter på ersättningen. Den som genom ett avtal har påtagit sig att betala egenavgifter ska lämna upplysning om detta i sin självdeklaration (3 kap. 17 § 1 st. LSK).

**Marie Curie-  
stipendium**

Forskarstipendium från Europeiska gemenskaperna ska beläggas med egenavgifter enligt 3 kap. 7 § SAL. Detta gäller inte om arbetsgivaravgifter ska betalas enligt 2 kap. 11 § 4 p. dvs. när utgivaren av stipendiet är en fysisk person bosatt i Sverige eller en svensk juridisk person. Det vanliga är sådana forskarstipendier som ges ut av svenska forskningsinstitutioner och därför är underlag för arbetsgivaravgifter. Det är endast när utbetalaren är en utländsk institution eller en fysisk person bosatt utomlands som mottagaren av stipendiet ska betala egenavgifter. Se vidare om Marie Curie-stipendier vid avsnitt 8.2.6.5.

**Mottagare med F-  
skattsedel**

I 3 kap. 8 § finns den mycket viktiga regeln om att egenavgifter ska betalas på ersättning för arbete som betalas ut till den som har F-skattsedel. Om betalningsmottagaren har skatteformen F-skatt ska han betala egenavgifter oavsett om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Även om betalningen

avser lön i ett anställningsförhållande ska mottagaren betala egenavgifter. För att undvika de problem som kan uppstå i sådana fall finns bestämmelsen om anmälningsskyldighet i 5 kap. 7 § SBL. Enligt detta lagrum ska den som betalar ut ersättning i ett uppenbart anställningsförhållande till en person som har eller åberopar en F-skattsedel göra en skriftlig anmälan till SKV om förhållandet. Syftet med regeln om anmälningsskyldighet är i första hand att fästa SKV:s uppmärksamhet på förhållandet så att betalningsmottagaren tilldelas en A-skattsedel att använda i anställningen. Om mottagaren också bedriver näringsverksamhet ska han i regel tilldelas en F-skattsedel i kombination med A-skatt, en F-skattsedel med villkor (FA-skatt). Villkoret innebär att F-skattsedeln inte får användas eller åberopas i anställningsförhållanden.

Bestämmelsen i 3 kap. 8 § SAL har lagtekniskt utformats så att det anges att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete ska beläggas med egenavgifter, om den som gett ut ersättningen enligt 2 kap. 5 § inte ska betala arbetsgivaravgifter, dvs. när mottagaren av ersättningen har F-skattsedel. Vidare sägs att detsamma gäller annat som utges med anledning av ett avtal om arbete samt sådan ersättning som enligt 2 kap. 11 § 1, 2 eller 4 likställs med ersättning för arbete. De punkter i 11 § till vilka hänvisning görs avser kostnadsersättningar till den del de är avgiftspliktiga, lönegarantiersättningar samt Marie Curie-stipendier. De punkter i 11 § som inte nämns avser ersättning som utges till en allmän försäkringskassa (p. 3) samt ersättning från semesterkassa (p. 5). Ersättning till en försäkringskassa utgör inte inkomst för en fysisk person och är därför inte avgiftspliktig för egenavgifter. Ersättning från semesterkassa är aldrig underlag för egenavgifter. Skälet till detta är att ersättningen har koppling till lön i anställningsförhållande och kan ibland betalas ut efter att anställningen upphört. Även om den som har rätt till semesterlönen skulle ha startat en egen näringsverksamhet och därför tilldelats F-skattsedel ska semesterkassan betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

### **8.3.5 Avgiftsfri inkomst**

#### **8.3.5.1 Ersättningar under 1 000 kr**

Enligt 3 kap. 14 § SAL ska inga egenavgifter betalas om avgiftsunderlaget understiger 1 000 kr. Det är samma gräns som finns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 14 §). Motsvarande beloppsgräns finns också vid PGI-beräkningen enligt 2 kap. 9 § LIP. För den som bedriver näringsverksamhet beräknas egenavgifterna på överskottet i verksamheten. Det saknar då

betydelse vad som genererat överskottet, det kan vara ersättningar för arbete från uppdragsgivare som var för sig understiger 1 000 kr, det kan vara försäljningsinkomster, det kan vara ränteinkomster i verksamheten m.m. Det sammanlagda underlaget för egenavgifter måste dock uppgå till minst 1 000 kr.

I 3 kap. 9 § SAL finns angivet att ersättningar för arbete från en utbetalare som sammanlagt under året understiger 1 000 kr inte ska beläggas med egenavgifter. I andra stycket sägs att regeln inte gäller om ersättningen utgör inkomst av näringsverksamhet. Regeln innebär att för den som ska betala egenavgifter på inkomster i inkomstslaget tjänst krävs det att ersättning för arbete från respektive utbetalare uppgår till minst 1 000 kr under året till skillnad från vad som nyss sagts om inkomster i näringsverksamhet.

#### **8.3.5.2 Sjukpenning och rehabiliteringspenning**

Egenavgifter ska inte betalas på sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL. Detsamma gäller också sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF) och motsvarande ersättning som utges enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande (3 kap. 10 § SAL).

Sjukpenning och de andra ersättningar som avses i lagrummet ska enligt 15 kap. 8 § IL tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet. Inkomster från näringsverksamhet är sjukpenninggrundande som inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 § AFL. Av 2 kap. 6 § 4 p. LIP framgår att sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL samt sjukpenning enligt LAF m.m. utgör PGI av annat förvärvsarbete i den utsträckning ersättningen har trätt i stället för de inkomster av förvärvsarbete som är pensionsgrundande enligt p 1–3 i samma paragraf, dvs. främst inkomst av aktiv näringsverksamhet.

Trots att ifrågavarande ersättningar är pensionsgrundande ska avgifter enligt SAL inte betalas på dem. Dessa och andra socialförsäkringsförmåner utgör i stället underlag för de avgifter som betalas till socialförsäkringen av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Se om denna lag i avsnitt 8.15.

#### **8.3.5.3 Ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel**

Som framgått ovan i avsnitt 8.2.3.1 ska den som ger ut ersättning för arbete betala arbetsgivaravgifter om mottagaren inte har F-skattsedel. Detta gäller oavsett till vilket inkomstslag ersättningen är hänförlig. Denna huvudprincip framgår av 2 kap. 1 och 4 §§ samt motsatsvis av 2 kap. 5 § SAL. För att det ska framgå att

egenavgifter inte ska betalas i dessa situationer även när inkomsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, finns undantagsbestämmelsen i 3 kap. 11 §. Den anger att ersättning för arbete som utgör inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet är avgiftsfri, om den som utger ersättningen ska betala arbetsgivaravgifter på den enligt bestämmelserna i 2 kap. Bestämmelsen är ett undantag från regeln i 3 kap. 3 § som säger att egenavgifter ska betalas på överskott av aktiv näringsverksamhet.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

### 8.3.6 Avgiftsunderlaget

Underlaget för beräkning av egenavgifter är enligt 3 kap. 12 § summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt. Detta innebär att egenavgifter bara ska betalas på avgiftspliktiga inkomster som är skattepliktiga och taxeras i Sverige. Det kan därför inträffa att personer som är försäkrade enligt SofL för den arbetsbaserade försäkringen och därför har rätt till pensionsförmåner i Sverige inte behöver betala för dessa förmåner, nämligen när personen bara är begränsat skattskyldig här eller av annan orsak inte beskattas här för inkomsten. Se vidare ovan avsnitt 8.3.2 vid kantrubriken EG-rätten m.m.

Med uttrycket ”nettoinkomsterna” avses att markera att det är det överskott som återstår av intäkterna sedan de har minskats med kostnaderna för att förvärva dem som ska utgöra underlaget för egenavgifterna. I 3 kap. 3 § sägs att det är överskottet av näringsverksamheten som är avgiftspliktig.

När det gäller inkomster i inkomstslaget tjänst ska vid beräkningen av egenavgifterna samma avdrag för kostnader göras som vid PGI-beräkningen enligt 2 kap. 21 § LIP. Det innebär att avdrag från inkomsterna ska göras för kostnader som den avgiftsskyldige haft i arbetet, i den utsträckning kostnaderna, minskade med kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr. Se vidare i kapitel 7 avsnitt 7.3.4.

Vid beräkningen av avgiftsunderlaget får enligt 3 kap. 12 § 2 st. ett underskott i en näringsverksamhet inte minska ett överskott i en annan näringsverksamhet. Bestämmelsen får tillämpning endast för den som bedriver verksamhet i handelsbolagsform och som dessutom bedriver enskild näringsverksamhet eller är delägare i ytterligare ett eller flera handelsbolag. Det tidigare använda begreppet förvärvskälla har utmönstrats i och med införandet av IL. All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver hänförs till en och samma näringsverksamhet. För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag dock som en egen näringsverksamhet.

### **8.3.6.1 Avgifter för den som avlidit**

För den som avlidit ska egenavgifter inte beräknas för dödsfallsåret vilket framgår av 3 kap. 12 § 3 st. SAL. Regeln motsvaras vid PGI-beräkningen av stadgandet i 2 kap. 2 § LIP som anger att PGI inte ska beräknas för det år den försäkrade har avlidit i annat fall än om överföring av pensionsrätt för premiepension till den avlidnes make ska göras för det året.

### **8.3.6.2 Åldersgräns**

Den som vid inkomstårets ingång fyllt 65 år ska bara betala ålderspensionsavgiften enligt 3 kap.15 §. Dessutom ska han betala SLF med 16,16 % på avgiftsunderlaget. För den som är född före 1938 gäller äldre regler enligt p. 6 av övergångsbestämmelserna till SAL. Där sägs att bestämmelsen i 3 kap. 15 § inte gäller för den som är född 1937 eller tidigare. För denna ålderskategori gäller i stället att inga egenavgifter ska betalas på eventuella förvärvsinkomster utan i stället enbart SLF, dock med den högre procentsatsen, 24,26 %. Se 2 § SLFL i dess äldre lydelse i SFS 1997:940.

Den som under hela året haft hel ålderspension enligt AFL ska enligt 3 kap. 16 § SAL bara betala ålderspensionsavgiften men inte de övriga delavgifterna på ersättning som grundar egenavgifter. Detsamma gäller den som haft hel sjuk- eller aktivitetsersättning (det som tidigare hette förtidspension) för någon del av året. Den som haft hel ålderspensionsavgift hela året ska dessutom betala SLF med 16,16 procent på inkomster som avses i 3 kap. 3–8 §§ SAL.

### **8.3.6.3 Sjukförsäkringsavgift för den som har karens**

Den som har sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete, främst näringsidkare, kan göra anmälan till försäkringskassan om att sjukpenning ska börja betalas ut först efter en viss tids karenstid, 3 eller 30 dagar (3 kap. 11 § AFL). I sådant fall ska sjukförsäkringsavgiften betalas med lägre procentsatser. Dessa fastställs av Riksförsäkringsverket (RFV) med stöd av bestämmelsen i 4 kap. 3 § SAL.

Enligt RFV:s föreskrifter (RFFS 2003:26) om procentsatser för beräkning av egenavgifter till sjukförsäkringen ska egenavgift till sjukförsäkringen avseende år 2004 som debiteras vid 2005 års taxering beräknas enligt följande procentsatser på inkomster till och med 7,5 gånger prisbasbeloppet vid årets ingång.

För försäkrad med 3 dagars karenstid 9,25 procent.

För försäkrad med 30 dagars karenstid 7,42 procent.

På inkomster över 7,5 gånger prisbasbeloppet tillämpas procentsatsen 11,81 för sjukförsäkringsavgift.

För inkomståret 2003 (2004 års taxering) gäller enligt RFFS 2002:38 samma procentsatser som för 2004.

En försäkrad, som gjort anmälan till försäkringskassan om karens får övergå till försäkring med kortare karenstid eller utan karenstid, om han inte har fyllt 55 år (3 kap. 11 § AFL).

RFV rapporterar ändringar av karenstider till SKV. Om ändringen gjorts under ett år proportioneras sjukförsäkringsavgiften med hänsyn till detta.

#### 8.3.6.4 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen

##### Företagsstöd

Från 1997 infördes regler om nedsättning av socialavgifter för att stimulera nyanställningar och uppmuntra egenföretagande. För egenavgifterna finns bestämmelserna om det s. k. företagsstödet i 3 kap. 18 och 19 § SAL och de innebär att avdrag får göras från egenavgifterna med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 9 000 kr per år. Även om egenföretagaren skulle driva flera olika verksamheter får det sammanlagda avdraget inte överstiga 9 000 kr per år. Med år avses beskattningsår. Därför medges avdrag med högst det angivna beloppet även i de fall egenföretagarens räkenskapsår/beskattningsår, t.ex. i samband med näringsverksamhetens inledning, omfattar kortare eller längre tid än tolv månader (jfr prop. 1996/97:21 s. 29).

##### Egenföretagare med anställda

Om en egenföretagare också har anställd personal finns en begränsningsregel i 3 kap. 19 § 1 st. SAL för att inte fullt avdrag ska kunna erhållas såväl från egenavgifterna som från arbetsgivaravgifterna. Det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna får inte överstiga 42 600 kr per år.

##### *Exempel*

En egenföretagare har under tio månader haft anställda för vilka han gjort maximalt avdrag från arbetsgivaravgifterna med 35 500 kr. Avdraget från egenavgifterna kan då göras med 5 % av avgiftsunderlaget dock med högst 7 100 kr (= 42 600–35 500). Observera att avdraget från egenavgifterna inte i något fall får överstiga 9 000 kr. Hade avdraget från arbetsgivaravgifterna i stället gjorts med 20 000 kr medges avdrag från egenavgifterna därför med högst 9 000 kr, dock inte högre än 5 procent av avgiftsunderlaget.

##### Handelsbolag

För handelsbolagsdelägare som är fysiska personer finns också begränsningsregler, som är relativt komplicerade. Det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till han-



delsbolagets inkomster för samtliga delägare får inte överstiga 42 600 kr per år. Avdraget ska fördelas mellan delägarna i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem. Om en eller flera av delägarna inte kan utnyttja avdraget fullt ut får resterande avdrag fördelas mellan övriga delägare (3 kap. 18 § 2 st. SAL).

**Handelsbolag med anställda**

Om handelsbolaget också gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna får det sammanlagda avdraget från delägarnas egenavgifter tillsammans med handelsbolagets avdrag från arbetsgivaravgifter inte överstiga 42 600 kr per år (3 kap. 19 § 2 st.). För delägare i handelsbolag kommer rätten till avdrag att schematiskt bedömas i följande led (jfr. prop. 1996/97:21 s. 30).

1. Om handelsbolagsdelägaren har anställda i egen enskild näringsverksamhet ska avdrag först göras för arbetsgivaravgifter. Taket här är 42 600 kr (2 kap. 28 § SAL). Om avdragsmöjligheten vad avser arbetsgivaravgifterna kan utnyttjas fullt ut kan något avdrag från egenavgifter inte göras för den delägaren. Om däremot avdragsmöjligheten för arbetsgivaravgifter inte utnyttjats fullt ut kan avdrag för egenavgifter komma i fråga, dock högst upp till ett sammanlagt avdragsbelopp per år räknat för arbetsgivaravgifter och egenavgifter på 42 600 kr (3 kap. 19 § SAL). Även begränsningen på 9 000 kr ska beaktas.
2. Det avdragsbelopp som kan utnyttjas i handelsbolaget i dess helhet ska beräknas. Det sammanlagda avdraget från egenavgifter som är hänförliga till handelsbolagets inkomster för samtliga delägare i handelsbolaget får inte överstiga 42 600 kr för år räknat. Avdrag för egenavgifter kan erhållas av delägarna endast i den mån handelsbolagets avdrag från eventuella arbetsgivaravgifter inte överstiger 42 600 kr.
3. Vid fördelningen av det avdrag som kan utnyttjas inom handelsbolaget på de enskilda handelsbolagsdelägarna ska, förutom eventuella begränsningar på grund av enskild näringsverksamhet, även begränsningen på 9 000 kr per delägare beaktas.

*Exempel*

Ett handelsbolag har åtta delägare. En delägars inkomst räknas som inkomst av passiv näringsverksamhet. Han ska inte betala egenavgifter och är därför inte berättigad till något avdrag. Två av delägarna driver enskild näringsverksamhet vid sidan av handelsbolaget. Den ene av dem har anställda i sin enskilda näringsverksamhet och betalar ut löner till arbetstagare med mer än 852 000 kr. Han har därför gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna med 42 600 kr

och är inte berättigad till ytterligare avdrag. Den andre delägaren som driver enskild näringsverksamhet har inga anställda. Hans inkomst från den egna näringsverksamheten är dock så stor att han kan göra avdrag från egenavgifterna som är hänförliga till denna inkomst med avdragstaket 9 000 kr. I och med detta är inte heller han berättigad till ytterligare avdrag. Resterande fem delägare får nu i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem göra avdrag med det belopp som handelsbolaget är berättigat till, dvs. sammantaget högst 42 600 kr dock högst 9 000 kr per delägare.

Det kan förekomma att någon delägare redan utnyttjat maximal avdragsrätt t.ex. i enskilt bedriven näringsverksamhet eller att han inte är berättigad till avdrag på grund av att inkomsten räknas som passiv näringsverksamhet. I sådant fall kan resterande avdrag med vissa begränsningar i form av 9 000 kronors- och 42 600 kronorsreglerna i vissa fall utnyttjas av övriga delägare. Om en delägare som ska beskattas för inkomst från bolaget samtidigt har inkomst i enskilt bedriven verksamhet utgör detta däremot två skilda verksamheter. Underskott i den ena verksamheten är inte avdragsgillt i den andra.

#### **8.4 Lag om utvidgning av de särskilda avdragen enligt SAL**

##### **Regionalt företagsstöd**

Det har under åren 1983–1999 funnits flera olika lagstiftningar om reducerade socialavgifter för vissa verksamheter inom stödområde. Fram till och med 1999 gällde lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter. Lagen innebar ett regionalpolitiskt stöd till näringslivet m.m. inom särskilt angivna stödområden. Genom en lagändring (SFS 1999:1379) har från 2000 lagen i dess äldre lydelse upphört att gälla och genom lag (2001:1261) har lagen om nedsättning av socialavgifter upphävts. Bakgrunden till detta var att reglerna ansågs strida mot EU:s regler om statsstöd till näringslivet.

Under åren 2000 och 2001 har det därför inte funnits några regler som inneburit reducerade socialavgifter. Från och med 2002 gäller emellertid lagen (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen. Lagens förarbeten finns i prop. 2001/02:45, bet. 2001/02:SkU12.

Reglerna innebär att arbetsgivare och egenföretagare får göra ett utvidgat särskilt avdrag från arbetsgivaravgifterna respektive från egenavgifterna för arbete som utförs vid ett fast driftställe i stödområde.

Vad som avses med stödområde framgår av bilaga till lagen och avser främst kommuner eller kommundelar i inre Norrland samt i

delar av Dalarnas och Värmlands län.

Skälet till att avdraget benämns utvidgat särskilt stöd är att avdraget lagmässigt är kopplat till det generella företagsstödet i 2 kap. 28 § respektive 3 kap. 18 § SAL.

Frageställningar kring det utvidgade företagsstödet har behandlats i en skrivelse från SKV 2002-06-20, dnr 5090-02/100.

#### **8.4.1 Huvudregel**

Avdrag ska enligt 2 § lagen om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen göras från arbetsgivaravgifterna om den avgiftsskyldige har utgett ersättning för arbete utfört i näringsverksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet. Om arbetsgivaren är en ideell förening eller stiftelse ska det avse arbete vid en sådan plats som motsvarar ett fast driftställe. Även den som betalar egenavgifter får göra avdraget. Förutsättningen är att det är fråga om avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet från ett fast driftställe i stödområdet.

#### **8.4.2 Arbetsgivare som inte får göra avdraget**

Vissa arbetsgivare är uteslutna från rätten till avdrag oavsett verksamhet. Dessa är enligt 3 §

1. en kommun eller landsting
2. en statlig myndighet
3. ett statligt affärsdrivande verk, eller
4. ett registrerat trossamfund.

Ett av stat eller kommun helägt aktiebolag har däremot rätt till utvidgat avdrag om övriga förutsättningar är uppfyllda.

#### **8.4.3 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag**

Av 4 § framgår att vissa verksamheter inte ger rätt till avdrag. Det är fråga om sådana verksamheter som omfattas av särskilda stödbestämmelser inom EU. Följande verksamheter har inte rätt till det utvidgade särskilda avdraget.

1. fiskeriverksamhet, vattenbruksverksamhet eller sådan jordbruksverksamhet som avser produkter som anges i bilaga 1 till Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, eller
2. transportverksamhet.

#### **8.4.4 Hur avdraget beräknas**

Avdrag från arbetsgivaravgifterna ska enligt 5 § göras med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 7 100 kr per månad

**Arbetsgivar-  
avgifter**

vilket motsvarar högst 85 200 kr per år. Tillsammans med det generella företagsstödet får avdrag därför göras med 15 procent av underlaget, dock sammanlagt högst med 10 650 kr för varje månad vilket motsvarar högst 127 800 kr per år.

Det utvidgade särskilda avdraget får alltså göras med 10 procent på ett avgiftsunderlag om högst 71 000 kr per månad. Takbeloppet är så avpassat att det motsvarar lönen för upp till fyra anställda med en månadslön på strax under 18 000 kr. Eftersom alla företag oavsett storlek får göra avdraget om lagens förutsättningar föreligger är det tillräckligt för fullt avdrag att åtminstone 71 000 kr av den sammanlagda lönesumman per månad avser arbete vid ett fast driftställe i stödområdet.

#### **Koncerner**

Genom en hänvisning till 2 kap. 29 § SAL framgår att särskilda regler gäller för koncerner. Med koncern avses samtliga inom civilrätten förekommande koncernbegrepp (jfr prop. 1996/97:21 s. 28). Om flera avgiftsskyldiga ingår tillsammans i en koncern, ska de vid bedömningen av avdragsrätten anses som en avgiftsskyldig. Avdraget ska i sådant fall i första hand göras av moderföretaget. Till den del avdraget inte kan utnyttjas av moderföretaget, får det utnyttjas av dotterföretagen i den ordning moderföretaget bestämmer. Bestämmelsen får till följd att ett utvidgat särskilt avdrag i vissa fall kan göras av ett bolag som inte har något fast driftställe i stödområdet.

#### **Egenavgifter**

Enligt 6 § ska egenföretagare göra avdrag utöver det generella företagsstödet med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 18 000 kr per år. Förutsättningen är att det avser inkomster från ett fast driftställe i stödområdet. Tillsammans med det generella företagsstödet får avdrag därför göras med 15 procent av underlaget, dock sammanlagt högst med 27 000 kr per år.

#### **Handelsbolag**

Av 6 § tredje stycket framgår genom hänvisning till bestämmelserna om det generella företagsstödet i SAL att om verksamheten bedrivs i handelsbolagsform får det sammanlagda avdraget för samtliga delägare i bolaget inte överstiga 85 200 kronor per år.

Om egenföretagaren varit arbetsgivare och gjort avdrag från arbetsgivaravgifter enligt 5 §, får det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna inte överstiga 85 200 kr per år.

Om verksamheten bedrivs i handelsbolag som har anställda och handelsbolaget har gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från handelsbolaget för samtliga delägare i bolaget, tillsammans med avdraget från arbetsgivaravgifterna, inte överstiga 85 200 kr per år.

#### 8.4.5 Fast driftställe

##### Arbetsgivaravgifter

För rätt till avdrag från arbetsgivaravgifterna krävs alltså att det ska vara fråga om arbete vid arbetsgivarens fasta driftställe i stödområdet. Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229). Där sägs i första stycket att med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Vidare sägs att uttrycket fast driftställe innefattar särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad m.m. Observera att IL anger att det ska vara fråga om en stadigvarande plats för verksamheten.

Det saknar betydelse var arbetsgivaren är registrerad. Även företag med säte utanför stödområdet men som har verksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet har därför rätt till avdraget för den del av verksamheten som kan knytas till detta driftställe. I författningskommentaren till 5 § andra stycket i prop. 2001/02:45 sägs följande. ”I avgiftsunderlaget får endast ingå avgiftspliktig ersättning som har utgetts för arbete vid ett fast driftställe i stödområdet. Om verksamheten bedrivs så att arbete utförs vid flera fasta driftställen blir det aktuellt att skilja ut den del av ersättningen som utgetts för arbete vid driftstället inom området. Det bör dock inte medföra särskilt stora problem eftersom det vanligtvis är tillräckligt med fyra heltidsarbetande personer vid driftstället för att avdrag skall göras med maximalt belopp.”

I författningskommentaren till 5 § 2 st. sägs vidare: ”Om verksamheten vid driftstället avser både sådan verksamhet som enligt 4 § inte omfattas av det utvidgade avdraget och annan verksamhet kan det bli aktuellt att skilja ut viss ersättning från avgiftsunderlaget.”

Det är arbetsgivarens eller den försäkrades faktiskt bedrivna arbete inom stödområdet som avgör om rätt till det utvidgade avdraget föreligger. Om personer som är anställda vid ett fast driftställe i stödområdet företar kortvariga tjänsteresor utanför området bör dock detta enligt SKV:s mening inte innebära att arbetsgivaren förlorar sin rätt till avdraget för de löner som avser tid för tjänsteresan. Om däremot arbetsgivaren exempelvis är ett byggnads- eller konsultföretag och har anställda som under längre perioder arbetar utanför stödområdet bör inte arbetsgivaren ha rätt till avdrag för dessa perioder.

##### Egenavgifter

En förutsättning för rätt till avdrag från egenavgifterna är att den avgiftspliktiga inkomsten avser näringsinkomst från ett fast driftställe i stödområdet. I de nya bestämmelserna krävs dock inte – till skillnad från vad som gällde enligt de tidigare reglerna – att näringsidkaren ska vara bosatt inom stödområdet. Det ställs inte heller något krav

på att näringsidkaren själv ska arbeta vid driftstället i stödområdet. Det innebär att en delägare i ett handelsbolag kan få del av avdraget även om han är bosatt utanför stödområdet och utan att själv ha arbetat vid det fasta driftstället (jfr prop. 2001/02:45 s. 54).

Om egenföretagaren bedriver verksamheten från flera fasta driftställen måste han ange i vilken utsträckning inkomsten kommer från ett driftställe i stödområdet. Om det inte närmare kan klarläggas hur stor inkomsten är från driftstället i stödområdet får en uppskattning göras om fördelningen av inkomsten (jfr. angiven prop. s. 56). På samma sätt måste en fördelning göras om viss del av verksamheten avser sådan som inte berättigar till avdrag enligt 4 §. Som exempel kan nämnas jordbrukaren som bedriver jordbruksverksamhet från ett fast driftställe i stödområdet och som också bedriver skogsbruk. För inkomsterna från skogsbruksverksamheten har han rätt till avdrag. Det bör noteras att för den som bedriver skogsbruk utgör enligt SKV:s uppfattning inte själva avverkningsplatsen ett fast driftställe. Det betyder att om företagaren inte har verksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet bör han inte ha rätt till avdraget även om skogsavverkning sker i stödområdet.

#### **8.4.6 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag**

De regionalt utvidgade särskilda avdragen utgör ett s. k. försumbart stöd enligt EG-kommissionens riktlinjer för statsstöd. Sådant stöd får dock inte ges till vissa branscher som omfattas av särskilda stödregler inom EU. Det gäller företag inom sektorerna jordbruk, vattenbruk och fiske samt transport. Den som uteslutande bedriver verksamhet av sådant slag kan alltså inte få del av det utvidgade särskilda avdraget.

Som en hjälpmetod för att kunna avgränsa vilka verksamheter som inte har rätt till stöd bör Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI 92) kunna tillämpas. SNI 92 har som bas EG:s näringsgrensstandard. Observera att det kan finnas verksamheter med annan SNI-kod än de nedan uppräknade som inte har rätt till stödet.

Till sådan jordbruksverksamhet som inte ger rätt till avdrag bör verksamheter med SNI-koder tillhöriga grupp 01.1, 01.2 och 01.3 räknas. Det innebär att service till jordbruk, t.ex. avbytarverksamhet, är berättigad till det utvidgade avdraget.

Till fiske och vattenbruk bör räknas verksamheter med SNI-koderna 05.01 och 05.02.

Till transportverksamhet bör räknas järnvägstransport (SNI-kod 60.1); övrig landtransport (SNI-kod 60.2); transport över hav, kustsjöfart (SNI-kod 61.1); sjöfart på inre vattenvägar (SNI-kod 61.2); reguljär lufttransport (SNI-kod 62.1); icke reguljär luft-

transport (SNI-kod 62.2). Verksamheter som tillhör dessa huvudgrupper ger därför inte rätt till de utvidgade avdragen. Stödtjänster till transport såsom resebyråverksamhet samt post- och telekommunikationer bör däremot vara omfattade av det utvidgade stödet om verksamhet bedrivs från fast driftställe i stödområdet.

#### **8.4.7 Avdragets beräkning**

Avdraget från arbetsgivaravgifterna beräknas för varje månad och kan maximalt uppgå till 85 200 kr under ett år. Om arbetsgivaren inte kunnat göra fullt avdrag en viss månad kan han inte utnyttja detta följande månader.

##### *Exempel*

Det utvidgade särskilda avdraget får för varje månad göras med högst 7 100 kr och det generella avdraget med högst 3 550 kr, sammanlagt avdrag 10 650 kr. En arbetsgivares avgiftsunderlag uppgår i mars till 50 000 kr. Utvidgat särskilt avdrag får göras med 10 % och det generella företagsstödet får uppgå till högst 5 % av underlaget. Avdrag medges därför med 15 % av 50 000 kr = 7 500 kr. I april uppgår avgiftsunderlaget till 75 000 kr. Maximalt sammanlagt avdrag får för april göras med 10 650 kr trots att 15 % av 75 000 är 11 250 kr.

#### **8.4.8 Försumbart stöd och kumulationskontrollen**

Enligt artikel 87 i EG-fördraget är allt statligt stöd som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen på den gemensamma marknaden förbjudet. Det finns ett antal undantag från denna generella princip. Särskilda bestämmelser för stöd finns inom jordbruks- och fiskesektorerna samt inom transportområdet.

En grundregel är att medlemsstaterna måste förhandsanmäla nya och ändrade stöd till kommissionen. Inga nya stödåtgärder får verkställas innan de granskats och godkänts av kommissionen. Det yttersta sanktionsinstrumentet som kommissionen förfogar över är möjligheten att tvinga medlemsstaterna att återkräva stöd från mottagare i de fall stöd utbetalats på felaktiga grunder (jfr prop. 2001/02:4 s. 86f).

Det finns undantag från kravet på förhandsanmälan och det avser stöd av mindre betydelse, s. k. försumbart stöd. Sådant stöd är maximerat till 100 000 euro per företag inom en treårsperiod. Försumbart stöd får dock inte utnyttjas inom sektorerna jordbruk, fiske och transporter. Jämför den nu aktuella lagen om utvidgat avdrag enligt SAL.

I kommissionens förordning (EG) nr 69/2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse finns regler om vilka krav som ställs på medlemsstaterna beträffande kontrollen av olika stödåtgärder. Det ska finnas en kontroll som säkerställer att inget företag inom loppet av en treårsperiod erhåller mer än 100 000 euro i form av försumbart stöd. I jämförelse med tidigare har kontrollbestämmelserna stramats upp betydligt.

För att uppfylla kontrollkravet ska varje medlemsstat bl.a. registrera och sammanställa uppgifter om alla försumbara stöd som lämnas.

Bestämmelser i vår interna rätt har införts i förordningen (1998:764) om statligt stöd till näringslivet. För att säkerställa den s. k. kumulationskontrollen ska en stödgivare enligt förordningen kontrollera att beloppsgränsen 100 000 euro under en treårsperiod inte överskrids (19 §). Det finns också regler om informations-skyldighet för såväl stödgivare som mottagare.

De utvidgade särskilda avdragen enligt SAL anses utgöra en form av försumbart stöd. Detta stöd har inte konstruerats som ett bidrag utan företag tillgodogör sig stödet genom att göra avdrag i skattedeklarationen utan något ansökningsförfarande. På grund härav uppstår särskilda svårigheter att verkställa den nämnda kumulationskontrollen.

## **8.5 Socialavgifter vid internationellt arbete**

### **8.5.1 Allmänt om regelsystemen**

I de fall det finns ett internationellt inslag i ett arbetsavtal, antingen arbetsgivaren är utländsk person, den anställde är utländsk medborgare eller bosatt utomlands eller arbetet ska utföras utomlands, kan skyldigheten för arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter komma att regleras inte bara av svensk, intern rätt utan också av reglerna i en internationell överenskommelse. En person som är bosatt inom EES-området<sup>1</sup> och arbetar i ett eller flera andra medlemsländer omfattas normalt av socialförsäkringsreglerna i EG:s förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen ("förordningen"). När Sverige har slutit en konvention om social trygghet med ett land, kan konventionens regler bli tillämpliga vid arbete i det andra landet. De internationella överenskommelserna kan både utvidga

---

<sup>1</sup> EES-området omfattar EU-länderna Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Sverige, Tyskland och Österrike samt EFTA-länderna Island, Liechtenstein och Norge. Den 1 maj 2004 blir följande länder medlemmar i EU: Cypern, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern.



och inskränka de interna socialförsäkringsreglerna och de är alltid överordnade den interna rätten. Vid konflikt mellan svensk rätt och ett internationellt avtal gäller alltid avtalet först. Om EG-rätten är tillämplig gäller den före en eventuell socialförsäkringskonvention. I andra hand – utanför EG-rättens område – gäller konventionen, om en sådan finns, och först i tredje hand gäller intern rätt.

**Behörig stat**

EG:s förordning och de flesta konventionerna innehåller inga direkta regler om i vilket land socialavgifter ska betalas, det följer indirekt av att förordningen/konventionerna utpekar vilket lands lagstiftning som ska vara tillämplig i det enskilda fallet, vilket land som är ”behörig stat”.

**Utsändning och lokalanställning**

Ett centralt begrepp vid arbete utomlands är ”utsändning”. Med utsändning avses att en anställd av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där arbeta för arbetsgivarens räkning. För att ses som utsänd måste den anställde vid utsändningsögonblicket vara omfattad av lagstiftningen i den stat där arbetsgivaren finns. Han måste också stå kvar i det landets lagstiftning under utsändningstiden, antingen enligt intern lag eller internationellt avtal, t.ex. EG-rätten eller en konvention. Vissa administrativa krav (intyg m.m.) måste också vara uppfyllda.

Den som ska vara omfattad av arbetslandets lagstiftning är inte utsänd utan lokalanställd. Den som t.ex. på grund av reglerna i en s.k. ej avsiktskonvention (se vidare avsnitt 8.7) efter viss tid i arbetslandet blir omfattad av det landets lagstiftning, övergår då från att ha varit utsänd till att vara lokalanställd.

**Beskattning**

Det bör framhållas att varken EG-rätten eller socialförsäkringskonventionerna påverkar var den enskilde ska beskattas. Beskattning kan mycket väl ske i ett land medan den anställde omfattas av socialförsäkringen i ett annat. Däremot kan beskattningen för Sveriges vidkommande påverka om egenavgifter och allmän pensionsavgift kan tas ut.

De svenska avgifter som (helt eller delvis) omfattas av förordningen och konventionerna är arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift.

**SLF och allmän löneavgift**

Varken förordningen eller konventionerna omfattar de två särskilda löneskatterna (på förvärvsinkomster respektive på pensionskostnader) eller den allmänna löneavgiften. Löneskatterna och den allmänna löneavgiften är rättsligt att se som skatter, inte som socialavgifter<sup>2</sup>. Socialavgiftslagen innehåller inte någon hänvisning till lagarna om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster eller allmän löneavgift. Från och med år 2001 ska en utländsk

---

<sup>2</sup> I SBL görs dock ingen skillnad mellan skatt och socialavgifter.

arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige varken betala särskild löneskatt på förvärvsinkomster eller allmän löneavgift. Se även avsnitt 8.14.

#### SLP

Redan tidigare har regeringsrätten fastslagit att utländsk arbetsgivare inte heller ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader (RÅ 1999 not. 154).

Nedan följer en kortfattad genomgång av vad som gäller för skyldigheten att betala socialavgifter när respektive förordningen, konvention om social trygghet eller svensk rätt är tillämplig.

För en fullständig genomgång av tillämpningen av förordningens artiklar 13–17 och konventionsreglerna, se vidare handboken Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter ("Stjärnboken", SKV 405) och Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

### 8.6 Socialavgifter när förordning (EEG) nr 1408/71 är tillämplig

---

Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpningen av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Senaste konsoliderade utgåvan finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT,<sup>3</sup> nr L 28, den 30 januari 1997.

Rådets förordning (EG) nr 859/2003 om utvidgning av bestämmelserna i förordning (EEG) nr 1408/71 och förordning (EEG) nr 574/72 till att gälla de medborgare i tredje land som enbart på grund av sitt medborgarskap inte omfattas av dessa bestämmelser

Prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen)

Prop. 2000/01:55 (samarbetsavtal med Schweiz)

Social trygghet och EES (SOU 1993:115)

Svenskar i EU-tjänst (SOU 1995:89)

En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)

Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6)

Handledning för internationell beskattning (SKV 352, kap. 11)

Den allmänna pensionen, EU och konventionerna (Riksförsäkringsverkets vägledning 2001:1)

---

<sup>3</sup> Europeiska gemenskapernas officiella tidning har den 1 februari 2003 bytt namn till Europeiska unionens officiella tidning (EUT).

**Förordning  
1408/71**

Sedan den 1 januari 1994 gäller EG:s förordning nr 1408/71 om social trygghet som svensk lag. Förordningen samordnar reglerna om socialförsäkring inom EES-området. Bl.a. regleras vilket lands lagstiftning som ska tillämpas när en anställd eller egenföretagare i ett EU/EES-land arbetar i ett annat medlemsland än sitt bosättningsland, rätten till olika socialförsäkringsförmåner samt sammanläggning och utbetalning av förmåner. De regler som direkt påverkar skyldigheten att betala socialavgifter finns i artiklarna 13–17, de s.k. lagvalsreglerna (artikel 13-16) samt en dispensregel (artikel 17). Av intresse är också artikel 1 som innehåller definitioner på begrepp som anställd och egenföretagare, bosättning, behörig myndighet m.m., artikel 2 som definierar den omfattade personkretsen, artikel 3 som föreskriver likabehandling av personer som omfattas av förordningen och artikel 4 som räknar upp de grenar av social trygghet för vilka förordningen gäller.

Förordningens regler om samordning av socialförsäkringen gäller numera i huvudsak i samma utsträckning för alla personer som är omfattade av lagstiftningen i ett medlemsland oberoende av medborgarskap. Se dock nedan under Tredjelandsmedborgare.

För förvärvsarbetande gäller förordningen både för anställda och egenföretagare. Med ”anställd” avses för Sveriges vidkommande personer för vilka arbetsgivaravgifter ska betalas enligt reglerna i socialavgiftslagen (2000:980), SAL.

**Schweiz**

Schweiz är varken EU- eller EES-land, men från och med den 1 juni 2002 är förordningens regler tillämpliga även i förhållandet mellan EU och Schweiz genom ett särskilt samarbetsavtal. Avtalet finns publicerat i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT, numera Europeiska unionens officiella tidning, EUT, nr L 144 den 30 april 2002.

**Medlemsland**

Med ”medlemsland” avses i fortsättningen både EU- och de tre EES-länderna samt Schweiz om inte annat framgår.

**Tredjelands-  
medborgare**

Från och med den 1 juni 2003 gäller förordning 1408/71 även för personer som är medborgare i ett land som ligger utanför EES-området, men som legalt vistas inom Europeiska unionen, s.k. tredjelandsmedborgare. Denna utvidgning av förordningen finns intagen i förordning (EG) nr 859/2003 av den 14 maj 2003 (EUT nr L 124). Danmark har emellertid ställt sig utanför utvidgningen. Förordning 859/2003 gäller f.n. inte heller i förhållande till Schweiz eller de tre EES-länderna Island, Norge och Liechtenstein. För detta krävs ett tilläggsavtal med Schweiz och en ändring i EES-avtalet vad avser de tre EES-länderna. I Sveriges förhållande till Danmark, Island och Norge gäller tills vidare den nordiska konventionen för tredjelandsmedborgare och i förhållande till Schweiz den svensk-schweiziska konventionen.

I förhållande till Liechtenstein gäller respektive lands interna lagstiftning, eftersom Sverige inte har konvention med Liechtenstein.

**Behörig stat**

En grundläggande princip i förordningen är att en person för vilken förordningen gäller endast ska vara omfattad av *ett* lands lagstiftning åt gången (artikel 13.1). Detta innebär vad socialavgifterna beträffar att om en anställd eller egenföretagare enligt förordningen ska vara omfattad av lagstiftningen i ett visst medlemsland (den behöriga staten), t.ex. arbetslandet, ska samtliga förekommande avgifter alltid betalas i det landet. Bosättningslandet är förhindrat att ta ut avgifter på samma inkomst. Om ett annat medlemsland än Sverige är behörig stat, kan Sverige t.ex. inte ta ut allmän pensionsavgift på inkomsten. Vidare medför regeln att för den som normalt arbetar i flera olika medlemsländer – vad beträffar anställda antingen det är för en eller flera olika arbetsgivare – ska socialförsäkringen och därmed också avgifterna samlas i ett enda land. Avgifter får inte tas ut i två länder samtidigt. Undantag från den regeln finns som avser vissa egenföretagare och vissa utländska offentliganställda, men de är av begränsad betydelse.

Artiklarna 13-16 innehåller ett fullständigt regelverk för vad som ska gälla i olika situationer.

**Lex loci laboris**

Vid arbete i ett medlemsland ska den anställde normalt omfattas av lagstiftningen i arbetslandet (lex loci laboris-principen) och samtliga socialavgifter ska betalas i det landet, även om den anställde är bosatt i eller om arbetsgivaren finns i ett annat medlemsland (artikel 13.2a). Med ”anställd” avses fortsättningsvis även egenföretagare om inte annat framgår.

**Utsändning och förlängning**

Det mest betydelsefulla undantaget från regeln om arbetslandets lag gäller vid utsändningar. Den som av sin arbetsgivare sänds ut för arbete i ett annat medlemsland på tid som inte förväntas vara längre än tolv månader, ska stå kvar i utsändningslandets lagstiftning under hela utsändningstiden. Socialavgifter ska betalas enbart i utsändningslandet (artikel 14.1a). Samma regel finns i intern, svensk lagstiftning. Till skillnad från den svenska regeln, gäller förordningens utsändningsregel även för egenföretagare (artikel 14a.1a). Möjlighet finns till förlängning av utsändningstiden i max. ytterligare tolv månader på grund av oförutsedda händelser, artikel 14.1b för anställda och artikel 14a.1b för egenföretagare.

**Dispens**

Undantag (dispens) från förordningens regler om tillhörighet till visst lands lagstiftning kan medges (artikel 17). Dispens söks i regel av arbetsgivaren respektive egenföretagaren och kan normalt medges i upp till fem år. Vissa länder accepterar längre tid.

**Behörig institution**

Dispenser och förlängningar handläggs i Sverige normalt av försäkringskassan, som enligt tillämpningsförordningen är behörig

institution i Sverige. Den andra statens behöriga institution måste i bägge fallen lämna sitt samtycke till att undantag görs från förordningens huvudregler.

Särskilda regler finns vid arbete i flera länder samtidigt och för anställda inom internationell transport, för egenföretagare, sjömän, vissa offentliganställda, anställda på beskickningar och för EU:s hjälppersonal (artiklarna 14.2, 14a, 14b, 14c, 14e, 14f och 16). Se vidare Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405).

**Förordning 574/72**

I tillämpningsförordningen nr 574/72 finns administrativa regler om blanketter, vilka institutioner som är behöriga i olika ärenden m.m.

**Intyg om tillämplig lagstiftning**

Tillhörigheten till ett visst lands lagstiftning vid utsändning, arbete i flera länder samtidigt och dispens *måste* styrkas med intyg på blankett E 101. Från och med den 1 april 2003 används blankett E 101 också för anställda inom internationell transport i stället för som tidigare blankett E 110. Vid dispens kan själva dispensbeslutet accepteras som intyg. Förlängd tillhörighet till det egna landets socialförsäkring enligt artikel 14.1b intygas på blankett E 102 och val av försäkringstillhörighet enligt artikel 16 på blankett E 103. I Sverige utfärdas intygen av försäkringskassan. Det är också försäkringskassan som tar ställning till vilket lands lagstiftning som ska tillämpas, i förekommande fall efter samtycke av det andra landets behöriga institution. Om intyg saknas gäller huvudprincipen i artikel 13.2a, dvs. att arbetslandets lag ska tillämpas. Vid en utsändning eller vid arbete i flera länder kan brist på intyg bl.a. medföra att arbetsgivaren och den anställde krävs på avgifter i arbetslandet trots att avgifter betalats i bosättningslandet, att den anställde blir omfattad av fel lands socialförsäkring eller helt ställs utan försäkring. Reglerna om vilka intyg som ska utfärdas, vem som ansöker, hur det ska förfaras med intygen m.m. finns i artiklarna 11 och 12 i tillämpningsförordningen.

Ett intyg som utfärdats av behörig institution i ett medlemsland är bindande för de andra medlemsländernas institutioner samt i förekommande fall för arbetsgivare i arbetslandet. Om en institution anser att ett intyg som utfärdats i ett annat land är felaktigt, ska kontakt tas med den utfärdande institutionen för rättelse. Om institutionerna inte kan enas kan ärendet hänskjutas till Administrativa kommissionen i Bryssel eller EG-domstolen i Luxemburg (EG-domstolens domar mål nr C-202/97 Fitzwilliam och C-178/97 Barry Banks m.fl.).

**Avtal om socialavgifter**

Enligt artikel 109 i tillämpningsförordningen kan en arbetsgivare som saknar fast driftställe i arbetslandet, komma överens med sin anställde att denne betalar socialavgifterna själv. Regeln, som motsvaras av avtal om socialavgifter (tidigare kallat omvänt likställighetsavtal) i svensk intern lagstiftning (2 kap. 8 § och 3 kap.

6 § SAL), är tillämplig även på svensk arbetsgivare med anställda utomlands. Själva avtalet är formlöst, men arbetsgivaren ska underrätta den behöriga institutionen i arbetslandet (i Sverige försäkringskassan) om avtalet. Enligt svensk intern lag (3 kap. 17 § 1 st. LSK) ska den anställde uppge i sin inkomstdeklaration om ett sådant avtal slutits. För en definition av fast driftställe, se Handledning för internationell beskattning, avsnitt 8.3.3.

#### Ny förordning

Den nuvarande förordningen är under omarbetning. Förslaget till ny förordning, Rådets förordning (EG) om samordning av de sociala trygghetssystemen, innehåller bl.a. vissa förenklade regler avseende utsändning (regeln om förlängning tas bort), transportarbetare och sjömän.

### 8.7 Socialavgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig

---

20 kap. 15 § AFL

1 kap. 3 § SAL

Konventioner om social trygghet (FKF 80)

Konvention mellan Sverige och Kap Verde (SFS 1991:1333)

Nordisk konvention om social trygghet (SFS 1993:1529)

Konvention mellan Sverige och Chile (SFS 1995:1337)

Konvention mellan Sverige och Österrike (SFS 1997:265)

Konventionen mellan Sverige och Turkiet (tilläggsöverenskommelse, SFS 2001:1285)

Konvention mellan Sverige och Kanada (SFS 2002:221)

Prop. 1992/93:7 (nordisk konvention om social trygghet)

Prop. 2003/04:44 (ny nordisk konvention om social trygghet)

Prop. 1994/95:199 (konvention om social trygghet med Chile)

Prop. 1995/96:203 (konvention om social trygghet med Österrike)

Prop. 1997/98:3 (tilläggsöverenskommelse till konvention om social trygghet med Turkiet)

Prop. 2003/04:98 (ny konvention med Luxemburg)

Prop. 2001/02:106 (konvention om social trygghet med Kanada)

Prop. 2000/01:8 (ny socialavgiftslag)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6)

Handledning för internationell beskattning (SKV 352)

---

Sverige har slutit konventioner om social trygghet med ett 20-tal länder.<sup>4</sup> En, den nordiska, är multilateral, de övriga är bilaterala. Den

---

<sup>4</sup> Konvention om social trygghet finns med följande länder: De nordiska länderna, Chile, Frankrike, Grekland, Israel, Italien, Jugoslavien, Kanada (samt särskilt avtal med Québec), Kap Verde, Luxemburg, Marocko, Nederländerna, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Turkiet, Tyskland,

nordiska konventionen, konventionen med Österrike och den kommande konventionen med Luxemburg ansluter helt till förordning 1408/71 med undantag för att de gäller en vidare personkrets. Dessa konventioner omfattar även personer som är bosatta i respektive konventionsland och för vilka förordningen inte är tillämplig, t.ex. personer som aldrig har förvärvsarbetat och, vad gäller den nordiska konventionen, tredjelandsmedborgare i förhållande till Danmark, Island och Norge. Även tilläggsöverenskommelsen med Turkiet som gäller från den 1 februari 2002, är i viss mån "EU-anpassad". Observera att konventionen med Schweiz på grund av samarbetsavtalet mellan EU och Schweiz fr.o.m. den 1 juni 2002 endast är tillämplig på tredjelandsmedborgare.

**Ny nordisk konvention**

En ny nordisk konvention har utarbetats (prop. 2003/04:44). Den nya konventionen är förkortad och förenklad i förhållande till den gamla. De materiella ändringarna kommer i huvudsak att endast påverka förmånssidan. Något ikraftträdandedatum är ännu inte bestämt.

**USA och Kanada**

Konventionerna med USA och Kanada är pensionskonventioner och rör endast pensionsanknutna förmåner och avgifter. Övriga grenar av socialförsäkringen med tillhörande avgifter regleras av respektive lands interna lagstiftning.

Konventionen med USA omfattar endast ålders- och efterlevandepension och motsvarande avgifter. En ny konvention med USA är under utarbetande. I likhet med den nya konventionen med Kanada (se nedan) kommer konventionen med USA att omfatta också sjuk- och aktivitetsersättningen.

Från och med den 1 april 2003 gäller en ny konvention med Kanada. Utsändningstiden har förlängts från 24 till 60 månader och konventionen omfattar förutom ålders-, efterlevande- och garantipension också sjuk- och aktivitetsersättning (ersätter sjukbidrag och förtidspension fr.o.m. 2003). Sjuk- och aktivitetsersättningen finansieras via sjukförsäkringsavgiften. Detta medför att de avgifter som berörs är ålders- och efterlevandepensionsavgiften samt den del av sjukförsäkringsavgiften som avses täcka sjuk- och aktivitetsersättningen. Riksförsäkringsverket (RFV) beräknar årligen andelen sjukförsäkringsavgift<sup>5</sup>.

Dessutom finns ett särskilt avtal med Québec som reglerar ålderspension och arbetsskadeförsäkring och motsvarande avgifter. I övrigt påverkas förhållandet Sverige-Québec av de ändrade reglerna i konventionen med Kanada.

De övriga konventionerna omfattar samtliga arbetsbaserade social-

---

USA, Österrike.

<sup>5</sup> För inkomståret 2004 är andelen sjukförsäkringsavgift 5,79 %.

försäkringsgrenar och därmed samtliga avgifter.

**Luxemburg**

En ny konvention med Luxemburg är under utarbetande (prop. 2003/04:98). Den nya konventionen kommer helt att ansluta till reglerna i förordningarna 1408/71, 574/72 och 859/2003. Ikraftträdandedatum är ännu inte bestämt.

**Jugoslavien**

Konventionen med Jugoslavien (numera Unionen Serbien-Montenegro) omfattar Serbien-Montenegro, Slovenien, Kroatien och Bosnien-Hercegovina (men inte Makedonien) och är tillsammans med konventionen med Marocko den enda som är begränsad till att omfatta endast respektive konventionslutande stats medborgare. De övriga konventionerna omfattar samtliga personer som är bosatta i respektive land, oberoende av medborgarskap.

**Utsändningsregler**

Enligt socialförsäkringskonventionerna grundas rätten till sociala förmåner antingen på bosättning eller på arbete i respektive konventionslutande stat. I samtliga konventioner finns utsändningsregler enligt vilka en anställd som sänds ut från det ena landet för arbete i det andra, ska stå kvar i det utsändande landets lagstiftning under viss tid. Socialavgifter betalas i utsändningslandet under utsändningstiden. Utsändningstiderna varierar från konvention till konvention, från 12 månader till 60 månader. Enligt vissa av konventionerna ska en utsänd alltid stå kvar i utsändningslandets lagstiftning ett visst antal månader för att först efter det att tidsgränsen passerats övergå till att omfattas av arbetslandets lagstiftning, s.k. ej avsiktskonventioner. Enligt de övriga är det avsikten vid utsändningens början som avgör vilket lands lagstiftning, utsändningslandets eller arbetslandets, som ska tillämpas. Om avsikten är att arbetet i det andra landet ska överstiga konventionens "karenstid", ska den anställde direkt från första dagen omfattas av arbetslandets lagstiftning och förekommande avgifter ska betalas där, s.k. avsiktskonventioner.

Nedan följer en uppställning av de olika konventionernas utsändningstider. Ett (a) efter landet innebär att konventionen är en avsiktskonvention.

<i>12 mån.</i>	<i>24 mån.</i>	<i>36 mån</i>
Norden (a)	Grekland	Frankrike (a)
Chile (a)	Italien	Israel (a)
Kap Verde	Jugoslavien	Marocko
Luxemburg (a)	Nederländerna	
Storbritannien och Nordirland (a)	Portugal	
Turkiet (a)	Spanien (a)	
Österrike (a)	Schweiz	
	Tyskland	



Dessutom finns som nämnts konventionerna med USA (avsiktskonvention) och Kanada (ej avsiktskonvention) med en utsändningstid på 60 månader.

Enligt samtliga konventioner finns möjlighet att förlänga tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning eller medge undantag (dispens) från konventionens regler. Beslut om förlängning och dispens fattas i Sverige av RFV.

#### **Förbindelse**

En svensk arbetsgivare kunde dessutom t.o.m. utgången av 2000 genom en förbindelse frivilligt åta sig att betala ålderspensionsavgift för svensk medborgare som arbetade i ett konventionsland på sådan tid att den anställde inte längre omfattades av svensk socialförsäkring. Den anställde blev då omfattad av svensk ålderspension. Förbindelsen (före 1999: ATP-förbindelse, fr.o.m. 1999: förbindelse om ålderspensionsavgift) godkändes av RFV. Förbindelse kunde även slutas av svenskt moderbolag för anställda vid utländskt dotterbolag.

Förbindelse har aldrig kunnat slutas inom EES-området, eftersom en förbindelse dels skulle innebära dubbelförsäkring, dels strida mot diskrimineringsförbudet i förordningen.

Från och med den 1 januari 2001 har möjligheten att sluta förbindelse helt upphört<sup>6</sup>. De förbindelser som tecknats före detta datum kommer dock att gälla t.o.m. utgången av 2005<sup>7</sup> om de inte sägs upp i förtid. De arbetsgivare som har en giltig förbindelse ska betala ålderspensionsavgift, dock längst t.o.m. 2005.

De förbindelser som slutits av utländska beskickningar i Sverige fyller ingen funktion från och med 2001, eftersom dessa beskickningar enligt socialavgiftslagen ska betala fulla avgifter för lokalanställd personal här.

#### **Avtal om socialavgifter**

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna själv i form av egenavgifter (kallades tidigare ibland omvänt likställighetsavtal). Jfr nedan under avsnitt 8.8.1.

#### **Utsändningsintyg**

Vid utsändning till eller från Sverige ska den anställde kunna styrka sin socialförsäkringstillhörighet med ett utsändningsintyg, som i Sverige utfärdas av försäkringskassan. Olika intyg används för de olika konventionerna. När den nordiska konventionen och konventionen med Österrike är tillämpliga används blankett E 101.

Konventionerna innehåller i regel inget direkt förbud mot att ta ut samma avgifter i två länder, men enligt praxis tar Sverige inte ut avgifter som enligt konventionen ska betalas i det andra landet

<sup>6</sup> SFS 1999:802, 2 kap. 11 och 12 §§ samt 15 kap. 18 § LIP har upphört att gälla.

<sup>7</sup> Övergångsbestämmelserna p. 3 till SFS 1999:802.

(gäller även den allmänna pensionsavgiften).

Se vidare Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6) och Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

## 8.8 Socialavgifter när varken förordningen eller konvention är tillämpliga

---

Lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP  
Socialförsäkringslagen (1999:799), SofL  
Socialavgiftslagen (2000:980), SAL  
Prop. 1959:100 (försäkring till ATP)  
Prop. 1962:90 (lagen om allmän försäkring)  
Prop. 1980/81:178 (lagen om socialavgifter)  
Prop. 1989/90:110 (skattereformen)  
Prop. 1997/98:151 (inkomstgrundad ålderspension)  
Prop. 1998/99:119 (socialförsäkringslagen)  
Prop. 2000/01:8 (socialavgiftslagen)  
En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)  
Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)  
Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6)  
Handledning för internationell beskattning (SKV 352)

---

I förhållande till ett land som ligger utanför EES-området och med vilket Sverige inte heller har konvention om social trygghet, gäller respektive lands interna lagstiftning. Intern lag gäller också för tredjelandsmedborgare i förhållande till konventionsländerna Jugoslavien<sup>8</sup> och Marocko och för närvarande även till EES-landet Liechtenstein. I Sverige regleras fr.o.m. 2001 skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter i dessa fall – både för svensk och utländsk arbetsgivare – av socialavgiftslagen, SAL. För tid före 2001 tillämpas lagen (1981:691) om socialavgifter, GSAL.

### Bosättningsbase- rade förmåner

Den svenska socialförsäkringen har från och med 2001 delats i en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad del. De bosättningsbase-  
rade förmånerna, som är skattefinansierade, ger ersättningar på  
garantinivå och täcker direkta kostnader som uppkommit på grund  
av t.ex. sjukdom eller ålderdom. Exempel på bosättningsbaserade  
förmåner är garantipension, barnbidrag, föräldrapenning på lägsta-  
nivå och grundnivå, handikappersättning och bostadsbidrag. Rätten  
till bosättningsbaserade förmåner grundas på bosättning i Sverige  
(3 kap. 1–3 §§ SofL).

---

<sup>8</sup> dvs. Serbien-Montenegro, Slovenien, Kroatien och Bosnien-Hercegovina. Obs! att fr.o.m. den 1 maj 2004 kommer Slovenien att omfattas av förordningen.

**Arbetsbaserade  
förmåner**

De arbetsbaserade förmånerna finansieras i huvudsak med socialavgifter och träder i stället för förlorad arbetsinkomst. Exempel på arbetsbaserade förmåner är inkomstgrundad ålderspension, tilläggs pension, sjukpenning, föräldrapenning över lägstanivå och ersättning vid arbetsskada. Rätten till arbetsbaserade förmåner grundas på förvärvsarbete i Sverige (3 kap. 4–5 §§ SofL). För den som ska omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen ska socialavgifter betalas, antingen i form av arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter (2 kap. 4 § och 3 kap. 2 § SAL). I normalfallet betalas samtliga delavgifter.

Krav på visst medborgarskap för att omfattas av respektive försäkringsdel finns inte och inte heller krav på inskrivning i försäkringskassan.

**8.8.1 Lokalanställning i Sverige**

En svensk eller en utländsk arbetsgivare som lokalanställer en arbetstagare – svensk eller utländsk medborgare – för arbete i Sverige, ska betala samtliga arbetsgivaravgifter här.

Observera att den allmänna löneavgiften och de särskilda löneskatterna inte är socialavgifter och inte ska betalas av utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här, kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna (inklusive allmän löneavgift) själv (2 kap. 8 § SAL). Den anställde ska i så fall uppge i sin deklaration att en sådan överenskommelse finns (3 kap. 17 § 1 st. LSK). I övrigt saknas föreskrifter.

**8.8.2 Utsändning från Sverige**

Den som sänds ut från Sverige av svensk arbetsgivare för arbete i annat land anses fortfarande bosatt i Sverige och omfattad av den arbetsbaserade försäkringen om utsändningen kan antas vara högst ett år (2 kap. 1 och 9 §§ SofL och 1 kap. 8 § SAL). Den anställde ska omfattas av svensk socialförsäkring under utsändningstiden. Arbetsgivaren betalar fulla avgifter här.

**Statsanställd**

Den som är statsanställd anses bosatt och arbeta i Sverige under hela utsändningstiden, oavsett dennas längd. Arbetsgivaren betalar fulla avgifter under hela utsändningen (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL). Anställda vid statliga bolag ses inte som statsanställda.

**Sjöman**

Arbete som sjöman ombord på ett svenskflaggat handelsfartyg anses som arbete i Sverige, inte som utsändning. Samma gäller arbete på fartyg som förhyrs enligt reglerna om ”bare-boat charter”

**Utsändning  
mer än ett år**

(1 kap. 7 § SAL, 2 kap. 8 § SofL).

Den ”eviga” tillhörighet till svensk ålderspensionsförsäkring som enligt AFL gällt för svensk medborgare, har slopats fr.o.m. 2001. Detta innebär att om en svensk medborgare sänds ut av sin arbetsgivare för arbete i annat land på tid som kan antas överstiga ett år, ska inga avgifter betalas i Sverige. Samma regel gäller alltså numera för svensk som för utländsk medborgare.

Vid arbete utomlands kan det bli fråga om att betala avgifter i arbetslandet, både för arbetsgivaren och för den anställde, enligt arbetslandets interna lagstiftning, oberoende av om avgifter har betalats i Sverige.

Utsändningsintyg finns inte utanför EES- och konventionsområdena.

Möjligheten att sluta en förbindelse om ålderspensionsavgift för anställda i utländskt dotterbolag har slopats fr.o.m. 2001. Se ovan under avsnitt 8.7.

### **8.8.3 Utsändning till Sverige**

En utländsk arbetsgivare som sänder hit en anställd för arbete här som kan antas vara högst ett år, ska inte betala arbetsgivaravgifter i Sverige (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL). Den anställde omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen.

Om utsändningen kan antas vara längre tid än ett år, anses arbetet som arbete i Sverige och samtliga avgifter ska betalas här från första dagen. Avtal om betalning av egenavgifter kan slutas.

**Statlig  
arbetsgivare**

Den som sänds hit av en utländsk statlig arbetsgivare omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen oberoende av utsändningens längd. Inga avgifter betalas här (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL).

### **8.8.4 Lokalanställning utomlands för utländsk arbetsgivare**

Den som anställs av en utländsk arbetsgivare för arbete utomlands omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen. Arbetet ses inte som arbete i Sverige (1 kap. 6 och 10 §§ SAL) och inkomsten är inte pensionsgrundande här. Varken den anställde eller den utländske arbetsgivaren betalar avgifter i Sverige. Däremot kan avgiftsskyldighet föreligga i arbetslandet.

## **8.9 Registrering av utländsk arbetsgivare**

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter här, ska registrera sig hos Skatteverket, Utlandsskattekontoret i Stockholm. Efter ansökan hos

## Kontrolluppgift

skattekontoret kan arbetsgivaren undantagsvis få tillstånd att i stället för att redovisa och betala avgifterna månatligen, redovisa ”vid någon annan tidpunkt”, i regel en gång per år (10 kap. 12 § SBL).

Fr.o.m. inkomståret 2002 ska en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här lämna kontrolluppgift om han sysselsätter arbetstagare som ska beskattas här eller omfattas av svensk socialförsäkring. En sådan utländsk arbetsgivare ska inte göra skatteavdrag.

### **8.10 Svensk näringsidkare, verksamhet utomlands**

En i Sverige bosatt näringsidkare som också bedriver enskild aktiv näringsverksamhet utomlands, ska betala egenavgifter även på den utländska inkomsten om näringsverksamheten i utlandet har ett samband med näringsverksamhet i Sverige eller är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige (1 kap. 6 § och 3 kap. 3 § SAL). Inkomsten måste taxeras här (3 kap. 12 § SAL).

Inkomst av passiv näringsverksamhet utomlands är varken underlag för egenavgifter eller särskild löneskatt (2 § SLF). Inkomsten är inte pensionsgrundande.

### **8.11 Utländsk näringsidkare, verksamhet i Sverige**

En utländsk näringsidkare som bedriver enskild aktiv näringsverksamhet i Sverige omfattas av den arbetsbaserade försäkringen. Egenavgifter ska betalas här under förutsättning att inkomsten taxeras i Sverige (3 kap. 2, 3 och 12 §§ SAL). Inkomsten är pensionsgrundande här.

EG-rätten eller en konvention om social trygghet kan leda till andra resultat.

Passiv näringsverksamhet som bedrivs i Sverige är underlag för särskild löneskatt på förvärvsinkomster under förutsättning att inkomsten taxeras här. Inkomsten är inte pensionsgrundande.

### **8.12 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta**

Den som arbetar i Sverige och ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är normalt omfattad av den svenska arbetsbaserade försäkringen och fulla arbetsgivaravgifter ska betalas. Ett undantag är om arbetstagaren med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan visa att han ska omfattas av ett annat lands socialförsäkringssystem. Observera att även kostnadsersättningar som

inte är undantagna från särskild inkomstskatt (t.ex. traktamente enligt schablon och hela milersättningen vid tjänsteresa) är underlag för arbetsgivaravgifter.

### 8.13 Allmän löneavgift

I de sammanlagda arbetsgivaravgifterna eller egenavgifterna brukar vanligen även den allmänna löneavgiften medräknas. Eftersom löneavgiften inte används för finansiering av någon del av socialförsäkringen finns reglerna om avgiften i särskild lag, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Det har under många perioder funnits delar av arbetsgivaravgifter och egenavgifterna som legat utanför finansieringen av socialförsäkringen. Redan på 1970-talet betalades något som kallades för allmän arbetsgivaravgift och senare infördes tillfälligt en allmän löneavgift. Den nu aktuella löneavgiften återinfördes 1995 för att delfinansiera Sveriges medlemskap i EU (se prop. 1994/95:122).

Den som ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL och den som ska betala egenavgifter enligt 3 kap. SAL ska också för varje år betala allmän löneavgift. Observera att i de fall när bara ålderspensionsavgiften enligt SAL ska betalas ska allmän löneavgift inte påföras, se 1 § 2 st. respektive 2 § 2 st. lagen om allmän löneavgift. Det innebär att arbetsgivare som ska betala ålderspensionsavgift på lön till anställd som vid årets ingång fyllt 65 år inte ska betala löneavgiften på det underlaget. På samma sätt gäller att den egenföretagare som enbart ska betala ålderspensionsavgift inte heller ska betala den allmänna löneavgiften.

Löneavgiften uppgår för 2004 till 3,13 % och beräknas på samma underlag som gäller för arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter enligt SAL. Samma bestämmelser tillämpas för löneavgiften som för övriga arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter.

Redovisning och betalning av den allmänna löneavgiften görs samtidigt och på samma sätt som gäller för arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter.

Eftersom löneavgiften inte i rättslig mening är att betrakta som en socialförsäkringsavgift utan i stället som en skatt innebär det att den ska betalas av den som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Ett utländskt företag som avlönar personer för arbete i Sverige ska betala socialavgifter enligt SAL även om arbetsgivaren saknar fast driftställe här. Ett sådant företag är vanligen begränsat skattskyldigt här och ska därför inte betala allmän löneavgift. Samma gäller även för den särskilda löneskatten på förvärvsinkomster (RSV:s skrivelse 2002-10-14, dnr 7300-02/100).

## 8.14 Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift (APL)

<b>Bakgrund</b>	Fram till början av 1970-talet betalades socialavgifter av såväl arbetsgivare som anställda genom att en del av sjukförsäkrings- och folkpensionsavgiften också erlades av arbetstagarna. Avgifterna fastställdes i inkomsttaxeringen. Mellan 1974 och 1992 har socialavgifter för anställda enbart erlagts av arbetsgivarna. Den 1 januari 1993 infördes genom lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift en egenavgift på 0,95 % på ett underlag som utgjordes av inkomst av förvärvsarbete enligt AFL. 1994 tillkom en ny allmän avgift enligt lagen (1993:1441) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet. Avgiften som utgick på samma underlag som sjukförsäkringsavgiften uppgick till 1 % av inkomsten. De nämnda lagarna upphörde att gälla vid utgången av 1994 och ersattes av lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter som bestod av en pensionsavgift och av en sjukförsäkringsavgift. Avgifterna höjdes årligen och uppgick 1997 till 5,95 %.
<b>Avgiftens storlek</b>	1998 ändrades lagen till att enbart omfatta en pensionsavgift som för 2004 uppgår till 7,0 % av underlaget. Sjukförsäkringsavgiften betalas återigen enbart som arbetsgivaravgift och egenavgift enligt SAL.
<b>Åldersgräns</b>	Det finns numera ingen övre åldersgräns för uttag av avgiften i konsekvens med att i det nya pensionssystemet kan man tjäna in pensionsrätt även efter fyllda 65 år. Eftersom de nya pensionsreglerna gäller för personer som är födda 1938 eller senare ska allmän pensionsavgift inte betalas av den som är född före 1938 om personen vid årets ingång har fyllt 65 år. Denna åldersgräns framgår av övergångsbestämmelserna till 4 § i SFS 1998:680. Där sägs att för personer som är födda 1937 eller tidigare gäller den äldre lydelsen i 4 §. Enligt denna ska avgift inte betalas för den som vid årets ingång har fyllt 65 år.
<b>Beloppsgräns</b>	Allmän pensionsavgift ska betalas av den som har sådan inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP. Enligt 4 § APL tas avgift ut om inkomsten uppgår till lägst 42,3 % av det prisbasbelopp som gäller för året. Avgiftsgränsen motsvarar gränsen för skyldighet att lämna självdeklaration i 2 kap. 2 § LSK.
<b>Underlaget</b>	Den allmänna pensionsavgiften beräknas på summan av inkomsterna av anställning respektive annat förvärvsarbete till den del summan inte överstiger avgiftstaket som uppgår till 8,07 gånger det för året gällande inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § LIP. Detta basbelopp har för 2004 fastställts till 42 300 kr. Om de sammanlagda inkomsterna ligger över avgiftstaket ska i första hand bortses från inkomst av annat förvärvsarbete. Jämför taket

vid PGI-beräkningen som är 7,5 inkomstbasbelopp. Skillnaden är en följd av att avgiften ska dras av vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst (2 kap. 21 § LIP).

Allmän pensionsavgift beräknas på sådan inkomst av anställning respektive annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP. Beträffande inkomster av anställning innebär detta att avgift beräknas på ersättning för arbete med undantag för kostnadsersättningar. Är det fråga om sådana kostnadsersättningar som p.g.a. bestämmelserna i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL ska utgöra underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska det också betalas allmän pensionsavgift på dessa. Även på de pensionsgrundande ersättningarna som räknas upp i 2 kap. 5 § LIP ska med ett undantag allmän pensionsavgift betalas. Undantaget avser inkomstrelaterad sjukersättning och inkomstrelaterad aktivitetsersättning enligt p. 17 i nämnda lagrum. Avgift ska således betalas på bl.a. sjuk- och föräldrapenning, ersättning från arbetslöshetskassa och delpension. Däremot utgör annan pension, allmän eller privat, inte underlag för allmän pensionsavgift.

#### **Kostnadsavdrag**

Vid beräkning av inkomst av anställning ska avdrag göras för kostnader som arbetstagaren har haft i arbetet, i den utsträckning kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr. Motsvarande bestämmelse beträffande PGI finns i 2 kap. 21 § LIP.

En förutsättning för uttag av allmän pensionsavgift är att den enskilde är skattskyldig för inkomsten enligt IL (3 § APL). Avgiftsunderlaget fastställs för varje år av SKV i samband med taxeringen. Pensionsavgiften är emellertid definitionsmässigt att anse som en socialavgift och inte som en skatt. Detta innebär exempelvis att en person som omfattas av svensk socialförsäkring men som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige, inte kommer att påföras någon pensionsavgift. Det kan exempelvis inträffa för den som arbetar tillfälligt i Sverige för svensk arbetsgivare och som är begränsat skattskyldig och därför betalar skatt enligt reglerna för SINK. Om däremot i motsatt situation en person, som betalar skatt i Sverige enligt IL, av någon anledning inte omfattas av svenska pensionsförmåner ska allmän pensionsavgift inte heller påföras vid inkomsttaxeringen. Som exempel kan nämnas en person som arbetar i Sverige och är obegränsat skattskyldig här men som på grund av EG-rätten (förordning 1408/71) ska omfattas av socialförsäkringen i annat land och som styrker det med intyg på blankett E 101.

#### **Avrundningsregler**

Avgiftsunderlagen från inkomst av anställning respektive inkomst av annat förvärvsarbete avrundas var för sig till närmast lägre hundratal kronor innan avgiften beräknas. Avrundningen görs



alltid nedåt. Själva avgiften däremot avrundas till närmast hela hundratal kr. Observera att om avgift slutar på jämnt 50 kr ska avrundningen göras nedåt.

#### **Avdrag och skattereduktion**

Den allmänna pensionsavgiften var t.o.m. taxeringsåret 2000 avdragsgill i sin helhet vid inkomsttaxeringen. Nettobelastningen av pensionsavgiften för den enskilde blev därför olika hög vid olika inkomstnivåer beroende på storleken av den enskildes marginalskatt. För att undanröja dessa olikheter i nettobelastningen har regeringen föreslagit att på sikt avskaffa avdragsrätten och i stället införa en skattereduktion motsvarande hela avgiften (jfr avsnitt 8.2.1 i prop. 1999/2000:1). Denna förändring skulle enligt de ursprungliga tankarna ske stegvis och som ett första steg infördes från 2000 regler om att avdrag gjordes med 75 % respektive skattereduktion med 25 % av avgiften. Från inkomståret 2002 gäller att avdrag görs med 25 % av avgiften avrundat uppåt till helt hundratal kronor (1 kap. 5 § IL). Skattereduktion görs med 75 % av avgiften avrundat nedåt till helt hundratal kronor (65 kap. 10 § IL). Det sista steget i den ovannämnda förändringen har således ännu inte tagits. Såväl avdrag som skattereduktion tillgodoförs den skattskyldige med automatik utan att han behöver begära det.

### **8.15 Lag (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift**

För att finansiera det nya ålderspensionssystemet ska avgifter betalas för i princip varje ersättning eller belopp för vilken det tillgodoräknas pensionsrätt. I 2 kap. 5 § och 6 § 1 st. p. 4 LIP upptas sjukpenning m.fl. ersättningar från socialförsäkringen som är pensionsgrundande och underlag för allmän pensionsavgift men som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter eller egenavgifter enligt SAL. I stället ska en statlig ålderspensionsavgift betalas på dessa ersättningar. I 2 kap. 5 § p. 16 LIP anges att bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden ska räknas som pensionsgrundande inkomst av anställning i den utsträckning som regeringen så föreskriver. På sådana bidrag betalades tidigare (före 1999) ålderspensionsavgift enligt SAL, men numera utgör de underlag för den statliga ålderspensionsavgiften. Se vidare ovan vid avsnitt 7.3.1 vid kantrubriken Konstnärer och författare.

Även utbildningsbidrag för doktorander som utges av olika högskolor och universitet är pensionsgrundande och underlag för den statliga ålderspensionsavgiften.

Uppbördssystemet regleras i förordningen (1998:1512) om statliga ålderspensionsavgifter m.m. och följer således inte det uppbördssystem som gäller för socialavgifter från arbetsgivare. I förordning-

en anges att avgiften ska betalas av Arbetsmarknadsstyrelsen, Centrala studiestödsnämnden, Konstnärsnämnden, Uppsala universitet, Riksförsäkringsverket, Försvarsmakten och Statens räddningsverk (2 §). Konstnärsnämnden svarar för avgiften för bidragen från såväl Sveriges författarfond som för bidragen till bildkonstnärer från Konstnärsnämnden. Uppsala universitet svarar för avgiftsbetalningen för utbildningsbidrag till doktorander även då dessa utges av andra högskolor och universitet.

Avgiften betalas som preliminär avgift varje månad under intjänandeåret med 10,21 % av underlaget. Senast den 31 mars påföljande år ska slutlig avstämning av avgiften göras av Riksförsäkringsverket.

## 9 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF

---

Lag om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (1990:659), SLFL

Lag om särskild löneskatt på pensionskostnader (1991:687), SLPL

Lag om allmän försäkring (1962:381), AFL

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL

Lag om inkomstgrundad ålderspension (1998:674), LIP

Prop. 1989/90:110 (Skattereformen)

Prop. 1990/91:54 (Kvarvarande frågor i skattereformen)

Prop. 1991/92:60 (Ändring i SLFL)

Prop. 1993/94:220 (Ändring i SLFL)

Prop. 1996/97:21 (Vinstandelsstiftelser)

---

### 9.1 Allmänt

#### Bakgrund

I samband med skattereformen 1991 infördes lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL). Tidigare betalades inga avgifter på inkomster som uppbars av personer som var överåriga, dvs. personer som hade fyllt 65 år vid årets ingång. En av grundtankarna i samband med skattereformen var att all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet skulle beläggas med socialavgifter eller någon motsvarande skatt (jfr prop. 1989/90:110 s. 379). För inkomster som ger rätt till förmåner, bl.a. sjukpenning och ålderspension, tas fulla arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ut. För inkomster som inte är förmånsgrundande infördes därför bestämmelser om att särskild löneskatt i stället skulle tas ut.

Den särskilda löneskatten skulle enligt de ursprungliga tankarna motsvara den del av socialavgifterna som kunde anses som skatt i ekonomisk mening, t.ex. arbetsgivaravgifter på inkomster som överstiger 7,5 inkomstbasbelopp. Avgifter tas emellertid i dessa fall ut trots att ersättningen inte är förmånsgrundande. I vissa fall är kopplingen något svagare mellan avgift och förmån. Som exempel kan nämnas att föräldraförsäkringsavgiften finansierar även föräldrapenningförmåner för dem som inte är förvärvsarbete. I prop. 1989/90:110 s. 381 uttalas att skattesatsen för löneskatten ska vara lika för arbetsgivare och egenföretagare.

Utgångspunkten för beräkningen av skattesatsen var egenföretagarnas socialavgifter i form av egenavgifter och att löneskatten skulle utgöra en viss schablonmässigt beräknad kvotdel av egenavgifterna. Procentsatsen för SLF ska ändras bara vid större förändringar i uttaget av socialavgifter.

#### **Procentsatser**

SLF betalas med 24,26 % på

- lön eller annan ersättning till arbetstagare född före 1938,
- vissa ersättningar som ges ut enligt kollektivavtalsgrundade avgångsbidragsförsäkringar och vissa andra försäkringar,
- arbetsgivares avsättning till vinstandelsstiftelse under vissa förutsättningar,
- inkomst av passiv näringsverksamhet här i landet,
- inkomst av aktiv näringsverksamhet och andra inkomster som är egenavgiftsgrundande enligt SAL för den som är född före 1938 och
- inkomst av aktiv näringsverksamhet och andra inkomster som är egenavgiftsgrundande enligt SAL för den som avlidit under inkomståret.

SLF betalas med 16,16 % på

- lön eller annan ersättning till arbetstagare som är född 1938 (gäller inkomståret 2004) och
- inkomst av aktiv näringsverksamhet och andra inkomster som är egenavgiftsgrundande enligt SAL för den som före årets början inte fyllt 65 år men som hela året haft hel ålderspension (gäller 2004 års taxering).

När den lägre procentsatsen (16,16 %) gäller ska dessutom ålderspensionsavgift med 10,21 % enligt SAL betalas.

#### **SLP**

Observera att det även finns en annan form av särskild löneskatt. Den som utfäst en tjänstepension ska betala löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). Underlaget för SLP redovisas i företagets/företagarens självdeklaration och underlaget för skatten fastställs vid inkomsttaxeringen. Skattesatsen är 24,26 % och tas ut på kostnader för anställdas pensionering, t.ex. kostnader för tjänstepensionsförsäkringar, avsättningar för framtida pensionsutbetalningar samt på utbetalda pensioner i vissa fall. Reglerna för SLP finns beskrivna i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering del 3 kapitel 12.

## **9.2 SLF på löner m.m.**

### **65 år eller äldre**

Huvudregeln i 1 § SLFL är att för 2004 ska SLF betalas med 16,16 % på löner och andra ersättningar till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år enligt samma regler och principer som gäller för arbetsgivaravgifter. Denna procentsats gäller bara om mottagaren är född 1938. För personer som är födda före 1938 ska utbetalaren av en arbetsersättning betala SLF med 24,26 % enligt de äldre bestämmelserna i SLFL.

Att äldre bestämmelser ska tillämpas för dem som är födda före 1938 framgår av 4 p. av ikraftträdandebestämmelserna till lagändring införd i SFS 1999:967. Enligt denna punkt ska 1 § tillämpas i dess lydelse enligt lag (1998:340) om ändring i SLFL.

Orsaken till att det tillämpas två olika procentsatser för SLF på löner m.m. är införandet av den inkomstgrundade ålderspensionen som omfattar personer födda 1938 eller senare. För dessa är förvärvsinkomster pensionsgrundande även efter det att de fyllt 65 år. Arbetsgivaren betalar då förutom SLF med 16,16 % också ålderspensionsavgift enligt SAL med 10,21 %. För personer födda före 1938 som får lön m.m. betalas inga socialavgifter utan endast SLF men då med den högre procentsatsen, 24,26 %.

### **Utsända**

Av 1 § 3 st. SLFL framgår att vid bestämmande av skatteunderlaget ska bestämmelserna i 2 kap. 4–15 och 17–25 §§ SAL tillämpas. Det innebär att samma regler som gäller för beräkning av arbetsgivaravgifter gäller vid uttag av SLF. Det ska vara fråga om ersättning för arbete i Sverige till en fysisk person som inte har F-skattsedel. Utsändningsreglerna i SAL tillämpas också på SLF. Däremot gäller inte bestämmelserna när en utländsk arbetsgivare på motsvarande sätt sänder hit arbetstagare eftersom SLF är en skatt och inte en socialavgift. Utländsk arbetsgivare som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige ska därför inte omfattas av SLF.

### **Utländsk arbetsgivare**

### **Utvidgat arbetsgivarbegrepp**

Underlaget för SLF är detsamma som för arbetsgivaravgifter, dvs. förutom löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete ska SLF också betalas för annat som ges ut med anledning av avtal om arbete. Det finns således inget krav på att den skattskyldige till SLF ska ha varit arbets- eller uppdragsgivare i förhållande till den som mottagit en ersättning för vilken SLF ska betalas (jfr. beträffande arbetsgivaravgifter avsnitt 8.2.4.7).

### **Privatpersoner**

Även reglerna om ersättningar till privatpersoner i 2 kap. 6 och 7 §§ SAL ska tillämpas på SLF.

### **Beloppsgräns**

Hänvisningen till SAL innebär att samma beloppsgräns, 1 000 kr, även gäller för SLF. Vidare innebär hänvisningen till SAL att löneskatt exempelvis inte ska betalas på ersättningar till idrottsutövare som understiger ett halvt prisbasbelopp m.m. I 1 § 2 st.

### **Idrottsutövare**

**Trohetsrabatter**

SLFL finns bestämmelser om s.k. trohetsrabatter (t.ex. s.k. frequent flyer-rabatter) motsvarande dem på avgiftsområdet. Dessutom finns i samma stycke bestämmelserna om ersättningar och förmåner från utländsk utgivare. Om ersättningen eller förmånen har sin grund i en anställning i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan mottagaren och den utländska utgivaren, är det den svenska arbetsgivaren som är skattskyldig för SLF. Se vidare avsnitt 8.2.1.4 och 8.2.1.5.

**Ersättning från utländsk utgivare**

### 9.3 SLF på vinstandelsmedel

Enligt 1 § 1 st. 6 p. SLFL ska särskild löneskatt betalas av arbetsgivare på avsättningar till sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § 2 st. AFL. De kvalifikationskrav som anges i denna bestämmelse innebär bl.a. att bidragen ska ha varit avsedda att vara bundna i minst tre kalenderår och på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda. Vidare krävs att det inte är fråga om bidrag som ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag lämnar till företagsledare eller delägare eller vissa närstående till dessa kategorier.

Som nämnts ovan var en av grundtankarna bakom skattereformen att alla slag av förvärvsinkomster skulle behandlas likformigt. I de fall inkomsterna grundar rätt till socialförsäkringsförmåner tas socialavgifter ut. Beträffande inkomster som inte grundar sådana förmåner begränsas uttaget till den särskilda löneskatten. Det var mot denna bakgrund som skyldigheten att betala SLF på avsättningar till vinstandelsstiftelser infördes från 1997. I prop. 1996/97:21 s. 25 anförde regeringen att det finns stora likheter mellan överföringar till vinstandelsstiftelser och avsättningar till pensioner, för vilka det sedan tidigare tas ut särskild löneskatt (SLP).

**Ej PGI**

Skyldigheten att betala SLF på vinstandelsmedel inträder när medlen faktiskt överlämnas till stiftelsen. De bidrag som överlämnas till stiftelsen är inte pensionsgrundande inkomst för den anställde. Ej heller vid utbetalningen av vinstandelsmedlen utgör de PGI för mottagaren (2 kap. 14 § LIP) eller underlag för arbetsgivaravgifter/SLF för utgivaren (2 kap. 18 § SAL). Detta under förutsättning att de ovannämnda kvalifikationskraven är uppfyllda. Skatteplikt för den anställde uppkommer först när medlen utbetalas från stiftelsen. Stiftelsen ska redovisa utbetalda medel på kontrolluppgift. Eftersom utbetalningen i normalfallet inte utgör underlag för vare sig arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt ska ersättningen redovisas vid kod 31 på kontrolluppgiften.

Se vidare om vinstandelsstiftelser i avsnitt 8.2.7.8.

## 9.4 SLF på vissa försäkrings- och avgångsersättningar

Särskild löneskatt ska också betalas av den som ger ut vissa ersättningar på grund av avtalsförsäkringar enligt 1 § 1 st. punkterna 1–5 SLFL. Med avtalsförsäkringar avses försäkringar som grundar sig på kollektivavtal och vars premier i regel bestäms efter schablonmässiga grunder. Huvudprincipen för dessa slag av ersättningar, i den mån de är skattepliktiga, är att de är förmånsgrundande och underlag för fulla socialavgifter såvida ersättningarna inte är angivna i SLFL. Exempelvis är olika slag av avgångsvederlag från arbetsgivare underlag för arbetsgivaravgifter. Om en ersättning utgör underlag för SLF ska utbetalaren däremot inte betala arbetsgivaravgifter, vilket framgår av 2 kap. 16 § SAL. Se också prop. 1990/91:54 s. 161 ff. och 319 f. Följande ersättningar av försäkringskaraktär utgör underlag för SLF.

### **Avgångsbidragsförsäkring**

1. Ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring (AGB) som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare. Med AGB avses sådan försäkring som meddelas av Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag (AFA). Vidare avses ersättning på grund av sådan kollektiv avgångsbidragsförsäkring i annan försäkringsanstalt som beträffande ersättningens storlek och övriga villkor motsvarar kollektiv avgångsbidragsförsäkring hos AFA (prop. 1990/91:54 s. 320). Avgångsbidrag betalas ut till den som förlorat sin anställning och för den som därvid blivit långvarigt arbetslös.

### **Avgångsersättning från stat och kommun m.fl.**

2. Avgångsersättning (AGE) som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av stat och kommun m.fl. eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen eller liknande garanti tecknats av kommun, kommunalförbund, Svenska Kommunförbundet eller Landstingsförbundet (jfr prop. 1991/92:60 s. 87). Med AGE avses sådan avgångsersättning som staten enligt kollektivavtal betalar ut till arbetstagare. Även ersättningar som utbetalas via den trygghetsstiftelse som finns på det statliga området anses omfattade av bestämmelsen. Likaså omfattas avgångsersättningar enligt kollektivavtalet om avgångsförmåner för kommuner och landsting (AGF-KL). Med annan arbetsgivare avses kommunala företag.

### **Trygghetsavtal**

3. Avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal. Med detta avses sådan ersättning som utgår enligt trygghetsavtal slutet mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare, exempelvis trygghetsavtalet mellan Privattjänstemanna-

kartellen och arbetsgivarorganisation, och som fastställs under ledning av ett s.k. trygghetsråd (prop. 1991/92:60 s. 320). Observera att inte alla former av ersättningar som utbetalas på grund av trygghetsavtal ska beläggas med SLF, utan att vissa bidrag i stället ska vara pensionsgrundande och utgöra underlag för arbetsgivaravgifter. Enligt bestämmelser i flera trygghetsavtal på såväl det statliga som det privata området utbetalas även annat stöd än avgångsersättningar till enskilda arbetslösa personer. I nyssnämnda prop. uttalas på s. 164 bl.a. följande i frågan:

**Utbildningsbidrag  
m.m.**

”Dessa andra bidrag har inte försäkringskaraktär. I stället är det den individuella situationen och behovet av t. ex. utbildning som leder till ett beslut om visst bidrag, som syftar till att återföra arbetslösa till arbetsmarknaden. De ersättningar som nämns är utbildningsbidrag och bidrag till arbetslösa. I likformighetens och tydlighetens intresse bör därför enligt trygghetsrådet vissa tillägg göras till 11 kap. 2 § första stycket AFL så att det klart framgår att dessa ersättningar anses som inkomst av anställning. Med hänsyn till de förändringar som företagits i 11 kap. 2 § AFL i samband med skattereformen bör det enligt min bedömning emellertid inte råda någon tvekan om att de ersättningar trygghetsrådet nämner utgör inkomst av anställning. Tillräckliga skäl att undanta ersättningarna från uttag av socialavgifter anser jag däremot inte föreligga. Jag anser det därför inte erforderligt att av denna anledning företa någon förändring i stadgandet.”

**Viss AGS-ersättning**

4. På ersättning som utges enligt gruppsjukförsäkring (avtalsgruppsjukförsäkring, AGS) som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till sjukersättning eller till aktivitetsersättning ska SLF betalas. AGS är ett komplement till sjukpenning och sjuk- eller aktivitetsersättning enligt AFL. I den mån belopp som utges enligt AGS ska komplettera sjukpenning enligt AFL ska beloppet i stället vara pensionsgrundande och underlag för arbetsgivaravgifter.

**Viss ersättning  
från TFA**

5. SLF ska betalas på ersättning som utges på grund av ansvarsförsäkring som åtnjuts enligt kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst. Sådana ersättningar från trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är i de flesta fall förmånsgrundande och därför underlag för arbetsgivaravgifter. Detta gäller för ersättningar som avser att täcka inkomstbortfall



under akut sjukdomstid. Motsvarande gäller för ersättning för bestående arbetsoförmåga om beloppet avser att täcka inkomstförlust och utgår som periodisk livränta. Sådan ersättning anses utgöra kompensation för mistad inkomst. I de fall ersättningen utgår i form av engångsbelopp och inte avser kompensation för mistad inkomst är ersättningen inte förmånsgrundande och därför tas endast särskild löneskatt ut (jfr prop. 1990/91:54 s. 165).

I 1 § 4 st. SLFL finns bestämmelser om att vissa ersättningar för arbetsskada som utges efter utgången av juni 1993 inte ska beläggas med SLF. Bestämmelsen tillkom med anledning av de skärpningar som gjordes i LAF och som trädde i kraft den 1 januari 1993 och den 1 juli 1993. Regeln innebär att ersättning från TFA undantagits från SLF under de i lagtexten angivna förutsättningarna. Undantaget gäller dock endast ersättningar som för en och samma arbetstagare beräknats på lönedelar som inte överstiger 7,5 prisbasbelopp. (Jfr prop. 1993/94:220 s. 34 ff.)

Det är den som betalar ut de nämnda ersättningarna, dvs. försäkringsanstalten, trygghetsfonden etc., som ska betala den särskilda löneskatten eller i förekommande fall arbetsgivaravgifterna.

## **9.5 SLF för näringsidkare m.m.**

### **Passiv näringsverksamhet**

Enligt 2 § SLFL ska fysisk person eller dödsbo i stället för egenavgifter enligt SAL betala särskild löneskatt med 24,26 % på överskott av passiv näringsverksamhet enligt IL under förutsättning att verksamheten utövas här i landet. Inkomster från en självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands utgör enligt 2 kap. 23 § IL alltid passiv näringsverksamhet. Den utgör däremot inte underlag för SLF. Inte heller ska egenavgifter enligt SAL betalas på inkomster från den utomlands bedrivna näringsverksamheten. Se vidare om begreppet passiv näringsverksamhet avsnitt 7.3.2.

### **Förtida uttag av hel ålderspension**

Särskild löneskatt tas ut med 16,16 % på inkomst som avses i 3 kap. 3–8 §§ SAL om personen före årets början fyllt 65 år eller inte fyllt 65 men under hela året uppburit hel ålderspension. Hel ålderspension kan betalas ut fr.o.m. den månad den försäkrade fyller 61 år. Personer födda efter 1937 som under hela 2004 har haft hel ålderspension eller gjort förtida uttag av hel ålderspension hela året och som samtidigt bedriver en aktiv näringsverksamhet ska betala SLF med 16,16 % samt därutöver betala ålderspensionsavgift med 10,21 % enligt 3 kap. 15 § SAL. Regeln innebär att dessa kategorier ska betala SLF på alla slags inkomster som är avgiftspliktiga för egenavgifter enligt 3 kap. 3–8 §§ SAL, dvs. även för sådana inkomster av tjänst som grundar egen-

avgifter. Vid beräkningen av skatteunderlaget gäller 3 kap. 9–11 §§ och 12 § 1 st. SAL i tillämpliga delar. Det innebär exempelvis att sjukpenning och liknande förmåner inte ska ingå i underlaget för SLF.

**SLF för personer födda före 1938**

För personer födda 1937 eller tidigare gäller äldre bestämmelser som innebär att för dessa kategorier ska SLF betalas med 24,26 %. SLF betalas då förutom på passiv näringsverksamhet även på de inkomster som är avgiftspliktiga för egenavgifter enligt 3 kap. 3–8 §§ SAL. Då ska ålderspensionsavgift enligt SAL inte betalas.

**Avlidna**

Särskild löneskatt betalas med 24,26 % på inkomst av såväl passiv som aktiv näringsverksamhet samt på inkomst av tjänst som är egenavgiftsgrundande för den som avlidit under året. Att socialavgifter i form av egenavgifter inte ska betalas för den som avlidit under året framgår av 3 kap. 12 § SAL.

**Avtalsförsäkringar**

SLF med 24,26 % ska dessutom betalas på sådan avtalsgrupp-sjukförsäkring och trygghetsförsäkring som enligt 15 kap. 9 § IL utgör inkomst av näringsverksamhet. Beträffande trygghetsförsäkringen gäller detta till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

SLF ska inte betalas om underlaget för skatten understiger 1 000 kr.

## **9.6 Bestämmande, redovisning och betalning av SLF**

Om bestämmande, redovisning och betalning av SLF stadgas i 3 § SLFL som hänvisar till 4 kap. SAL, som i sin tur hänvisar till bestämmelserna i SBL. Det innebär att SLF på löner m.m. enligt 1 § SLFL redovisas i skattedeklaration på samma sätt och efter samma regler som gäller för arbetsgivaravgifter. Underlaget för löneskatt enligt 2 § fastställs vid den årliga taxeringen enligt samma regler som gäller för socialavgifter i form av egenavgifter. Avdrag medges för årets beräknade löneskatt med högst 20 % av underlaget enligt 16 kap. 30 § IL beträffande näringsverksamhet och enligt 12 kap. 36 § IL beträffande tjänst. För den som ska betala SLF enligt 2 § ska skatten normalt ingå i den debiterade F-skatten eller den särskilda A-skatten för inkomståret.

## **10 Skyldighet att lämna deklARATION**

---

10 kap. SBL  
23 kap. 1, 3, 3 a, 4, 5 och 6 §§ SBL  
26, 64–65 §§ SBF  
19 kap. 13 § ML  
10 kap. 31, 33 a §§ ABL  
30, 32 a §§ revisionslagen (1999:1079)  
Prop. 1996/97:100, s. 567–578 (Nytt system för skattebetalning, skyldighet att lämna SKD m.m.)  
Prop. 2001/02:127 (Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)  
RSFS 1999:12  
RSV S 1998:12

---

### **10.1 Inledning**

I 10 kap. SBL behandlas skyldighet att lämna deklARATION. Reglerna omfattar i huvudsak följande.

- Preliminär självdeklARATION, 1–8 §§
- SkalbolagsdeklARATION, 8 a–c §§
- SkattedeklARATION, 9–24 §§
- Hur en deklARATION ska lämnas, 25–28 §§
- Särskilda bestämmelser om redovisning av moms och punktskatt, 29–36 a §§
- Redovisningsskyldighet vid avveckling, 37 §.

Detta kapitel behandlar framförallt bestämmelserna om skattedeklARATION (SKD), dvs. 9–37 §§. När det gäller skyldighet att lämna preliminär självdeklARATION hänvisas till avsnitt 5.4. Reglerna om skalbolagsdeklARATIONER behandlas i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 3, avsnitt 17.7.9

I 10 kap. 9–37 §§ SBL återfinns bestämmelserna om SKD. Denna deklaration ersätter från och med 1998 den tidigare redovisningshandlingen för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter (uppbördsdeklaration) samt redovisningshandlingen för moms (momsdeklaration).

Enligt huvudregeln i 9 § ska SKD lämnas av den som

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

Av bestämmelserna i 23 kap. 3 § framgår att representant för enkelt bolag och partrederi ska svara för redovisningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms som hänför sig till bolagets verksamhet. I 1 kap. 4 § 3 st. 4 p. anges att sådan representant likställs med skattskyldig. Den redovisning som representanten för enkelt bolag eller partrederi ska lämna görs i en SKD. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 30.

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

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

Huvudprincipen för när SKD ska lämnas är att avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska redovisas senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden medan moms ska redovisas den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Detta innebär att redovisningen i en SKD av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

å ena sidan och moms å den andra inte kommer att avse samma redovisningsperiod.

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

SKD ska lämnas på av Skatteverket fastställt formulär till det särskilda inlämningsställe som verket anvisar.

SBL ger också möjligheten att, efter medgivande, lämna SKD som elektroniskt dokument. Från våren 2003 finns en generell certifikatlösning som innebär att elektronisk SKD ska kunna lämnas av så gott som alla skattskyldiga, som har e-legitimation.

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

Från och med 2003 har punktskatterna infogats i skattekontosystemet. Detta innebär att de flesta punktskatterna ska redovisas i speciella punktskattedeklarationer. Redovisningsperioder och tidpunkter för att lämna punktskattedeklarationer följer i stort de principer som gäller för skattedeklarationer. Väsentliga regler för punktskatter framgår av 9 a, 16 a, 17 b, 22 a, 30 a och 32 a–c §§.

I det följande i detta kapitel avses med SKD den vanliga SKD enligt 13 och 17 §§. Bestämmelserna om förenklad SKD, som avviker från bestämmelserna om SKD på ett flertal väsentliga punkter, behandlas i ett sammanhang i avsnitt 10.7 nedan. Även reglerna för punktskattdeklaration skiljer sig i vissa avseenden från de regler som gäller för SKD och behandlas därför i ett sammanhang i avsnitt 10.11.

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

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

## **10.2 Skyldighet att lämna SKD**

### **10.2.1 Allmänt**

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

#### **Skyldighet att lämna SKD**

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

#### **Revisors anmärkningsskyldighet**

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

### **10.2.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter**

#### **Den som varit skyldig att göra skatteavdrag enligt SBL**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. SBL vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skyldigheten att göra skatteavdrag behandlas i kapitel 6.

Den som varit skyldig att göra skatteavdrag ska lämna SKD oavsett om skatteavdrag gjorts eller ej. Detta innebär en förändring i förhållande till uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om uppbördsdeklaration i 54 § 1 mom. Där stadgades att den som gjort skatteavdrag var skyldig att lämna uppbördsdeklaration.

Att även den som utbetalat förskott på ersättning för utfört arbete är skyldig att göra skatteavdrag och i följd härav lämna SKD följer av bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 8 kap. 26 §.

#### **Den som gjort frivilligt skatteavdrag**

Även den som gjort skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna en SKD där skatteavdraget redovisas. Det kan i dessa fall t.ex. röra sig om en privatperson som inte bedriver

näringsverksamhet och som betalat ut ersättning för arbete som inte uppgår till 10 000 kr.

**Den som varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter**

Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter regleras huvudsakligen i 2 kap. SAL. Med arbetsgivaravgifter likställs i detta sammanhang också särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och den allmänna löneavgiften enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Översiktligt kan sägas att arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare på löner till anställda. Arbetsgivaravgifter och skyldigheten att betala sådana avgifter behandlas i kapitel 8.

Den som sålunda varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter ska lämna SKD.

**Den som varit skyldig att göra avdrag för SINK**

I lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ges bestämmelser om skyldigheten att göra skatteavdrag för den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag till personer som är bosatta utomlands för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt (SINK). Skyldigheten att göra avdrag för SINK behandlas i kapitel 6.

Enligt 10 kap. 9 § 2 p. ska den som betalat ut sådan ersättning som grundar skyldighet att göra skatteavdrag för SINK lämna SKD.

**10.2.3 Moms**

Alla som är skattskyldiga till moms ska redovisa den i en deklARATION (10 kap. 9, 31 och 32 §§ SBL).

Redovisning av moms kan ske antingen

- i SKD,
- i självdeklARATION, eller
- i särskild SKD.

**E-handelsdeklARATION**

Därutöver finns i 10 a kap. SBL särskilda bestämmelser om redovisning i e-handelsdeklARATION avseende elektroniska tjänster när Skatteverket har fattat s.k. identifieringsbeslut. E-handelsdeklARATION kan om vissa förutsättningar är uppfyllda få lämnas av en näringsidkare från ett land utanför EG. Möjligheten att få lämna e-handelsdeklARATION infördes den 1 juli 2003. Ärenden avseende s.k. tredjelandsföretags beskattning i Sverige av tjänster som tillhandahålls på elektroniskt väg, ska enligt arbetsordningen för Skatteverket handläggas av SKV, Stockholm. I Handledning för mervärdeskatteförfarandet 2004, kapitel 31, redovisas mer utförligt de särskilda bestämmelserna som gäller för elektroniska tjänster.

<b>Särskild skatte-deklaration</b>	De som är skattskyldiga endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska redovisa momsens i en särskild SKD. Detta framgår av 9 § 4 p. jämfört med 32 §.
<b>Självdeklaration</b>	Övriga skattskyldiga enligt ML ska redovisa momsens antingen i SKD eller i självdeklaration enligt 9 § 3–7 p. jämfört med 31 §. För att få redovisa momsens i självdeklaration måste den skattskyldige dels vara skyldig att lämna sådan deklARATION och inte vara handelsbolag eller grupp-huvudman, dels ha ett beskattningsunderlag för beskattningsår, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, som beräknas uppgå till högst en miljon kronor för ett beskattningsår.
<b>Skattedeklaration</b>	Övriga ska redovisa i SKD. Detta innebär att redovisning alltid ska ske i SKD om: <ul style="list-style-type: none"><li>- beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas överstiga en miljon kronor,</li><li>- om det gäller konkursbo,</li><li>- om företaget drivs som handelsbolag eller</li><li>- om mervärdesskattegrupp registrerats.</li></ul>
<b>Handelsbolag</b>	Handelsbolag, vilket inkluderar också kommanditbolag, som är skattskyldiga till moms ska alltid redovisa momsens i SKD. Av 1 kap. 5 § SBL framgår att vad som sägs i SBL om handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om inte annat föreskrivs. Dessa ska således också alltid redovisa momsens i SKD.
<b>Beloppsgräns</b>	Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, överstiger en miljon kronor ska redovisning alltid göras i SKD. Beloppsgränsen beräknas alltid för beskattningsår, oavsett om detta omfattar 12 månader eller är förlängt eller förkortat.
<b>Inte skyldig att lämna själv-deklaration</b>	De skattskyldiga som inte ska lämna självdeklaration ska alltid redovisa momsens i SKD.
<b>Grupphuvudman</b>	Det är inte mervärdesskattegruppen utan grupp-huvudmannen som ska lämna deklARATION. Momsredovisningen ska alltid ske i SKD.  Om Skatteverket beslutat att två eller flera näringsidkare ska anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) ska det av verkets beslut framgå vem som utsetts till huvudman för gruppen.



Även i 23 kap. 3 a § SBL anges att det är gruppchefen som svarar för redovisningen. Se vidare Handledning för mervärdeskatteförfarandet 2004, kapitel 29.

**Beslut av skattemyndigheten**

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

**GIF som är undantaget från skatteplikt**

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

**10.2.4 Föreläggande**

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

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

Liksom övriga förelägganden enligt SBL får detta förenas med vite.

**10.2.5 Begäran eller andra särskilda skäl**

**Begäran**

Den som har ett beskattningsunderlag som beräknas uppgå till högst en miljon kronor ska redovisa moms i självdeklARATION. Om en skattskyldig i stället vill redovisa moms i SKD ska Skatteverket enligt 10 kap. 11 § SBL besluta att så ska ske. Den skattskyldige behöver inte ange något skäl för sin begäran om att

få redovisa i SKD. Skatteverket ska bifalla en sådan begäran. Beslutet om att redovisning ska ske i SKD i stället för i självdeklARATION ska avse hela beskattningsår och gäller minst två på varandra följande beskattningsår.

**Särskilda skäl**

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

**Antingen självdeklARATION eller SKD**

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

**10.2.6 Utländsk arbetsgivare**

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

En dispens innebär att redovisningen av arbetsgivaravgifterna får ske vid en senare tidpunkt men inte att avgifterna ska beräknas på något annat underlag än vad som följer av de vanliga reglerna. Även i dispensfallen bör alltså arbetsgivaravgifterna beräknas på summan av den avgiftspliktiga ersättning som har utgetts under respektive kalendermånad (prop. 2000/01:8 s. 78f). Det torde dock inte krävas att den arbetsgivare som har sådan dispens ska lämna en SKD för varje redovisningsmånad utan arbetsgivaren kan i en skrivelse till Skatteverket göra den nödvändiga fördelningen av utgiven ersättning per redovisningsmånad.

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

under året ackumulerat avgiftsunderlag utan ska beräknas för varje kalendermånad för sig.

Att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som ska göras enligt skattebetalningslagen beror på att här aktuella arbetsgivare normalt inte är skyldiga att göra skatteavdrag (se även avsnitt 6.1.1.2).

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

### **10.2.7 Övriga som ska redovisa i skattedeklaration**

#### **Representantregistrering**

Skatteverket 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. Syftet med bestämmelsen är att underlätta redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms som kan hänföras till sådan verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi. Representanten erhåller då ett unikt registreringsnummer. Under det tilldelade representantnumret lämnas SKD för det enkla bolaget eller partrederiet. Övriga delägare lämnar inte någon SKD avseende vare sig arbetsgivar- eller momsredovisningen så länge representanten fullgör sina skyldigheter.

### **10.2.8 Ansökan om återbetalning**

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

#### **Kvalificerade undantag Export**

Ingående moms som hänför sig till omsättning som inte medför skattskyldighet kan normalt inte dras av. Den ingående momsen blir i dessa fall en del av företagets kostnad. Enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML föreligger rätt till återbetalning av den ingående momsen om omsättningen är undantagen på grund av s.k. kvalificerade undantag och export. Se Handledning för mervärdesskatt 2004, avsnitt 16.5 och 16.7

#### **Uppbyggnadsskede**

Skatteverket kan besluta att den som påbörjat sin verksamhet men ännu inte har någon omsättning ska ha rätt till återbetalning av ingående moms, på grund av särskilda skäl (s.k. uppbyggnadsskede), 10 kap. 9 § ML. Se Handledning för mervärdesskatt 2004 avsnitt 16.4. Om ett sådant beslut har fattats ska ansökan om återbetalning ske i SKD, 19 kap. 13 § 2 st. ML.

### 10.3 Redovisningsperioder

#### **SKD lämnas för varje redovisningsperiod**

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

#### **Undantag**

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

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

Med anledning av de ändringar som gjorts i paragrafen i förhållande till Skattebetalningsutredningens förslag sägs i författningssamlingen (prop. 1996/97:100 s 569) följande: ”Enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT nr L 376, 31.12.1991, s. 1) ska varje till mervärdesskatt skyldig person inge en deklARATION för varje fastställd redovisningsperiod. Detta innebär att en SKD avseende mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under perioden eller inte, dvs. även om skatten att redovisa är noll kronor.”

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

#### **Kalendermånad**

I 14 § anges att redovisningsperioden omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs.

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

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

### **Helårsredovisning**

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

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

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

## **10.4 Vad en SKD ska ta upp**

I 10 kap. 17 § har tagits in en katalog över de uppgifter som en SKD ska ta upp. I paragrafen har också tagits in en hänvisning till bestämmelserna om förenklad SKD i 17 a §. I en sista punkt anges att SKD, förutom de angivna uppgifterna, också ska ta upp de uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms. I ett tredje stycke anges också att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får lämna närmare föreskrifter om vad en SKD ska innehålla. Enligt 66 § SBF får Skatteverket meddela ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

### **Fastställt formulär**

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

### **Helt krontal**

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

**Nödvändiga  
identifikations-  
uppgifter m.m.**

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

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

**Uppgifter från  
arbetsgivare m.fl.**

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

**Underlag för  
skatteavdrag**

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

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

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

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

**Underlag för arbetsgivaravgifter**

Av 10 kap. 17 § 4 p. framgår vilka uppgifter om arbetsgivaravgifter som ska lämnas på SKD.

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

**Kostnadsavdrag**

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

**Sammanlagda arbetsgivaravgifter**

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

**Ytterligare uppgifter i SKD**

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

- avgiftspliktig bruttolön utom förmåner,
- avgiftspliktiga förmåner,
- underlag för fulla arbetsgivaravgifter och den uträknade avgiften,
- underlag för arbetsgivaravgifter för utsänd personal med flera och den uträknade avgiften, se avsnitt 8.8,
- underlag för företagsstöd och Skattedeklaration: utökat stöd inom stödområde samt det uträknade avdraget för dessa stöd, se avsnitt 8.4.
- underlag för endast särskild löneskatt och den uträknade skatten för den som är född 1937 eller tidigare, se kapitel 9 samt slutligen
- underlag för särskild löneskatt och den uträknade skatten (lägre procentsats) samt ålderspensionsavgift för den som är 65 år eller äldre och är född 1938 eller senare, se kapitel 9.

**Specifikation till SKD**

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

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

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

De på specifikationen framräknade summorna överförs till SKD.

**Uppgifter om moms**

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

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

I 10 kap. 29 § är intaget en hänvisning till bestämmelserna i 13 kap. 6–28 a §§ ML. Av dessa bestämmelser framgår hur utgående respektive ingående moms ska beräknas. Se vidare Handledning för mervärdesskatt 2004, kapitel 18.

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

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 SKV, Särskilda skattekontoret i Ludvika, 19 kap. 1 § 2 st. ML.

### **10.5 När en SKD ska lämnas**

Bestämmelserna om deklarationstidpunkten finns intagna i 10 kap. 18–24 §§ SBL. Huvudbestämmelserna återfinns i 18, 19 och 22 §§. Av dessa bestämmelser framgår även när punktskatte-deklaration senast ska lämnas.

För den som ska redovisa moms varje månad finns det två olika datum, den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden (18 § 1 st.) och den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden (19 §). Om han även ska redovisa skatte-



avdrag och arbetsgivaravgifter ska dessa redovisas den 12 respektive den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Datumet som anges i lagtexten är det datum då deklarationen senast ska ha kommit in till Skatteverket eller mottagningsstället. Deklarationen måste således skickas av den skattskyldige i sådan tid så att den kommer in till SKV eller mottagningsstället senast på angivet datum.

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

**Beskattnings-  
underlag högst  
40 milj kr**

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

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

*Exempel*

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

**Särskild begäran**

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

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

**Beskattningsunderlag över 40 milj kr**

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

DeklARATION som ska ha kommit in till SKV senast	ska avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden
26 februari	januari
26 mars	februari
26 april	mars
26 maj	april
26 juni	maj
26 juli	juni
26 augusti	juli
26 september	augusti
26 oktober	september
26 november	oktober
27 december	november
26 januari	december

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

*Exempel*

En SKD med sista redovisningsdag den 26 februari avser moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioden januari.

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

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

I samband med att olika redovisningsdagar, beroende på omsättningen, infördes i ML angavs i prop. 1995/96:19 s. 16 att om beskattningsunderlagen inte beräknats överstiga 40 miljoner kronor, men t.ex. en oförutsedd försäljningsuppgång gör att beskattningsunderlagen faktiskt överstiger 40 miljoner kronor bör den nya redovisningstidpunkten gälla från och med den period då gränsen överskrids. Den skattskyldige ska underrätta Skatteverket om ändringen (3 kap. 3 § SBL).

**Redovisning före  
sista datum**

De datum som anges i lagtexten, 10 kap. 18 och 19 §§ SBL, är de tidpunkter då deklARATIONEN senast ska komma in till Skatteverket. Det är vanligt att skattskyldige som redovisar överskjutande ingående moms skickar in deklARATIONEN före detta senaste datum för att snabbare få återbetalning av den överskjutande momsen. 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 lämnas senast den månad då den för tidigt inlämnade deklARATIONEN kom in.

*Exempel*

Om en skattskyldig, som ska redovisa moms avseende redovisningsperioden mars senast den 12 maj, kommer in med redovisning av överskjutande ingående moms redan under april så ska han också senast då komma in med

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

**Ingen moms i SKD**

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

**Helårsredovisning av moms**

I 22 a § anges hur de skattskyldiga som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska redovisa skatten. De ska lämna en SKD som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I månaderna januari och augusti ska deklARATIONEN ha kommit in senast den 17.

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

## **Kommuner och landsting**

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

### **10.6 Anstånd med att lämna SKD**

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

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

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

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

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

När ett beslut om anstånd med att lämna SKD har förenats med villkor om betalning bör deklARATIONANSÅNDET kunna omfatta något längre tidsperiod än annars, dock normalt ej längre tid än en månad.”

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

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

I den ovan nämnda rekommendationen nämns att strejk samt brand eller inbrott där handlingar förstörts eller kommit bort, kan

anses som exempel på övriga omständigheter som kan medföra anstånd med att lämna SKD. I dessa situationer kan det även bli aktuellt med att medge anstånd med betalningen.

I rekommendationen sägs också att

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

## 10.7 Förenklad SKD

### Privatpersoner

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

### Ersättning till fysisk person Ej utgift i näringsverksamhet

- ersättningen betalats ut till en fysisk person och
- ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet.

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

### Ingen KU-skyldighet

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

### 5 % avdrag vid avgiftsberäkningen

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

För att förenkla uppgiftslämnandet har detta avdrag beaktats vid angivandet av avgiftsprocentsatsen på deklarationsblanketten.

### Särskilda värden för kost och logi

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

- 600 kronor för hel kalendermånad eller 20 kronor per dag för del av kalendermånad och

- 50 kronor för två eller flera måltider per dag.

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

**Förenklade SKD:s innehåll**

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

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

**Meddelande till betalningsmottagaren**

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

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

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

## **10.8 Hur en SKD ska lämnas**

**Fastställt formulär**

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

**Särskilt mottagningsställe**

Skatteverket har med stöd av 64 § SBF fastställt formulär för SKD. Skatteverket anvisar särskilt mottagningsställe som förtrycks på de SKD som sänds ut till de registrerade skattskyldiga. De SKD som sänds ut innehåller också uppgift om namn, adress, person-/organisationsnummer, redovisningsnummer och aktuella redovisningsperioder.

**Underskrift**

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

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

I samband med den nya lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter infördes i 10 kap. 25 § 2 st. SBL med verkan fr.o.m. 1 januari 2002 ett uttryckligt krav på att SKD ska vara egenhändigt underskriven av den som är skattskyldig eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§ SBL.

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

**Fysisk person**

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

**Ställföreträdare**

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

19 kap. 1 § LSK lyder:

”Skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag ska fullgöras

1. för en omyndig, av en förmyndare eller sådan god man som har förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken beträffande rättshandling som omfattas av förmyndarens ansvar eller den gode mannens förordnande,

2. för en sådan person för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, av den gode mannen eller förvaltaren beträffande rätts-



	handling som omfattas av förordnandet,
	3. för en avliden person och hans dödsbo, av en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar, samt
	4. för en annan juridisk person än ett dödsbo, av en ställföreträdare.”
<b>Staten, landsting, kommun m.m.</b>	Av 26 § SBF framgår att förordningen (1957:515) om fullgörande av deklARATIONsskyldighet för staten, landsting, kommun m.m. gäller för skatt enligt SBL.
<b>Utländsk företagare</b>	Deklarationen för en utländsk företagare som företräds av en befullmäktigat ombud undertecknas av ombudet, 23 kap. 4 § SBL. Se också Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 28.
<b>Fullmakt</b>	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.
<b>”Generalfullmakt”</b>	<p>Termen ”generalfullmakt” är inte något entydigt vedertaget juridiskt begrepp. Med begreppet ”generalfullmakt” menas oftast en generell fullmakt att företräda en juridisk person. Det har dock diskuterats om sådan fullmakt är tillåten för aktiebolag och, om så är fallet vilken rättsverkan den har. För att säkerställa att förekomsten av generalfullmakter inte urholkar styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning har fr.o.m. 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.</p> <p>I samband med frågan om underskrift av SKD bör också erinras om bestämmelsen i 23 kap. 6 § SBL. Där sägs: ”Uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.” Om Skatteverket när deklARATIONen kommer in uppmärksammar att fel person undertecknat deklARATIONen måste en korrekt undertecknad deklARATION begäras in eftersom det i detta fall var uppenbart för myndigheten att uppgiftslämnaren saknade behörighet. Den inlämnade deklARATIONsblanketten anses inte som en deklARATION.</p>
<b>När en SKD ska anses föreligga</b>	För att deklARATION ska anses föreligga ska den inte bara vara undertecknad utan dessutom vara ifylld med någon uppgift till ledning för beskattningen. I RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/110, anges att när det gäller självdeklARATIONer är kraven

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

Av ovanstående följer att deklaration inte anses lämnad om

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

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

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

**Skrivelse med särskilda upplysningar**

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

**SKD som elektroniskt dokument**

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

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

Sedan år 2001 har det pågått försöksverksamhet med elektronisk SKD. Från våren 2003 finns en generell certifikatlösning som innebär att elektronisk SKD ska kunna lämnas av så gott som alla skattskyldiga.

I Skatteverkets föreskrifter om skattedeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument (SKVFS 2004:4) anges att SKD får lämnas i form av ett elektroniskt dokument genom den elektroniska tjänst för skattedeklarationer som finns på Skatteverkets webbplats. Information om möjligheten att lämna SKD i form av elektroniskt dokument och blanketter för anmälan (SKV 4801) finns på webbplatsen. För att en skattskyldig ska kunna lämna sin SKD elektroniskt över Internet krävs att han innehar e-legitimation. Med hjälp av denna garanteras att uppgifterna lämnas av någon som är behörig. SKV har slutit avtal med olika leverantörer avseende leverans av e-legitimation. Uppgift om vilka dessa leverantörer är finns på Skatteverkets webbplats.

**Elektroniskt underskift**

När det gäller elektroniskt dokument verifieras innehåll och utställare genom visst tekniskt förfarande. När SKD är ifyllt 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 SKD, dels att man kan kontrollera att den insända deklarationen inte har blivit manipulerad. Enbart behöriga firmatecknare kan anmälas och registreras. Detta innebär att inga ombud, t.ex. förmyndare eller gode män, kan komma i fråga. Elektronisk SKD kan bara verifieras av en person. Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening kan medgivande om att få lämna elektronisk SKD inte ges. I de fall Skatteverket avslår ansökan är detta ett förvaltningsbeslut som inom tre veckor kan överklagas till länsrätten.

**Föreläggande**

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

Liksom övriga förelägganden enligt SBL får detta förenas med vite

**Särredovisning av verksamhet**

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

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

## **10.9 Särskilda bestämmelser om redovisning av moms**

### **10.9.1 Redovisning i självdeklaration**

#### **Högst en miljon kronor**

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

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

#### **Ändring till SKD**

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

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

### **Ändring till självdeklARATION**

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

KR i Stockholm har i beslut 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 redovisning 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.

### **Undantag**

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

Handelsbolag och gruppövudman ska, även i de fall de lämnar självdeklARATION, ändå alltid redovisa moms i SKD.

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

**Förfarande enligt LSK och TL**

När momsredovisning sker i självdeklaration gäller förfarandebestämmelserna i LSK och TL i stället för SBL. Det är t.ex. TL:s regler om skattetillägg, omprövning och överklagande som gäller. För vidare information om innebörden av reglerna i LSK och TL hänvisas till Handledning för taxeringsförfarandet 1996, Handledning för taxeringsprocess 1989 och Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering. Vissa av SBL:s förfaranderegler blir tillämpliga när momsredovisning sker i självdeklarationen eftersom TL hänvisar till SBL i vissa fall. Enligt 1 kap. 4 § TL gäller bestämmelserna i SBL i fråga om debitering, redovisning och betalning av skatt.

**Vilka uppgifter ska lämnas?**

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

**Redovisningsperiod**

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

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

**10.9.2 Särskild SKD**

I 10 kap. 32 § finns bestämmelser om att redovisning i vissa fall ska ske i en särskild SKD. Beror skattskyldigheten till moms endast på förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska särskild SKD lämnas. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 27.

**10.9.3 Periodisk sammanställning**

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

I SKD/självdeklaration ska en skattskyldig lämna uppgift bl.a. om det sammanlagda värdet av varuleveranser som gjorts under perioden till momsregistrerade köpare i andra EG-länder. Den som har

<b>Uppgifts- skyldighet</b>	<p>haft sådana varuleveranser under någon av de redovisningsperioder som omfattas av en periodisk sammanställning är skyldig att lämna sammanställningen. Om det i SKD finns sådana uppgifter kommer en förtryckt blankett att sändas ut till den skattskyldige.</p> <p>Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är även, enligt 10 kap. 33 § SBL, skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning, lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder. Genom stadgande i 65 § SBF får Skatteverket meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen. RSV har den 13 september 1999 utfärdat sådana föreskrifter, RSFS 1999:12. Föreskrifterna har trätt i kraft den 1 november 1999.</p>
	<p>Som framgår av bestämmelsen i 10 kap. 33 § SBL kan uppgiftsskyldigheten omfatta såväl omsättning som förvärv och varuöverföringar. Genom de utfärdade föreskrifterna har RSV beslutat att i den periodiska sammanställningen ska lämnas uppgift endast om omsättning och varuöverföringar. Uppgifter om förvärv har inte heller för perioder före den 1 november 1999 krävts in. Uppgiftsskyldigheten omfattar</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- köparens VAT-nummer inkl. landkod,</li><li>- värdet av varuleveranser,</li><li>- värdet av varuöverföringar till egen registrerad verksamhet, och</li><li>- värdet av trepartshandel.</li></ul>
<b>Olika sätt för uppgiftslämnande</b>	<p>I broschyren Hur man fyller i kvartalsredovisningen (SKV 557) beskrivs vilka uppgifter som ska redovisas i den periodiska sammanställningen.</p> <p>Enligt 10 kap. 34 § 1 st. SBL ska den periodiska sammanställningen lämnas på en särskilt fastställd blankett. Enligt 10 kap. 34 § 2 st. SBL kan uppgifterna med Skatteverkets tillstånd lämnas med hjälp av ADB. Det system med elektronisk överföring av uppgifter, det s.k. ELDA, som används inom skatteförvaltningen, kan också användas för att lämna den periodiska sammanställningen. Således är det möjligt att lämna uppgifter till skatteförvaltningen på diskett eller via modem.</p>
<b>Redovisnings- period</b>	<p>Den periodiska sammanställningen ska enligt huvudregeln i 10 kap. 35 § SBL avse en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal. Om verksamheten är av mindre omfattning kan sammanställning lämnas för ett kalenderår. Skatteverket beslutar om detta</p>

och som förutsättning gäller att

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

### **Inlämnande av periodisk sammanställning**

Enligt 10 kap. 36 § SBL ska sammanställningen lämnas till Skatteverket.

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

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

## **10.10 Redovisningsskyldighet vid avveckling**

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

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

## **10.11 Punktskattedeklaration**

### **10.11.1 Allmänt**

#### **1 januari 2003**

Tidigare har förfarandet för punktskatter reglerats i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Från och med den 1 januari 2003 har förfarandereglererna för punktskatter införts i SBL och då upphör samtidigt LPP att gälla. Detta innebär att skattekontosystemet utvidgas till att omfatta de flesta punktskatterna. I praktiken innebär förändringen bl.a. att redovisning och betalning av punktskatter ska göras vid samma tidpunkt som gäller för övriga skatter enligt SBL. Punktskatterna ska redovisas i deklARATIONER, som benämns punktskattedeklARATIONER.



**Övergångsregler**

De skattskyldiga som har en redovisningsperiod som sträcker sig över årsskiftet 2002/2003 ska redovisa och betala punktskatt enligt reglerna i LPP. De nya reglerna i SBL gäller om redovisningsperiodens första dag infaller under år 2003 eller senare.

**10.11.2 Skyldighet att lämna punktskattedeclaration**

Av 10 kap. 9 a § framgår att en punktskattedeclaration ska lämnas av den som är skattskyldig för punktskatter.

**Punktskatter**

Vilka punktskatter som ska redovisas på punktskattedeclaration framgår av 1 kap. 1 § andra stycket:

- skatt på annonser och reklam
- spelskatt
- gödselmedelsskatt
- bekämpningsmedelsskatt
- avkastningsskatt på pensionsmedel
- särskild premieskatt för grupplivförsäkring
- lotteriskatt
- skatt på vinstsparande
- tobaksskatt
- alkoholskatt
- energi, koloxid- och svavelskatt
- naturgrusskatt
- avfallsskatt
- kärnkraftsskatt

**Punktskatte-  
deklaration**

Varje typ av punktskatt redovisas på separata punktskatte-deklarationer. Punktskattedeclarationerna ska skickas till Skatteverket, Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Ett syfte med att infoga förfaranderegler för punktskatter i SBL är att i princip samma regler som gäller för SKD även ska gälla för punktskattedeclarationer. I 10 kap. 13 § anges att en SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod. Denna skrivning innebär att det föreligger skyldighet att lämna punktskattedeclaration även för perioder för vilket det inte finns någon punktskatt att redovisa.

**Ansökan om  
återbetalning**

Skyldighet att lämna punktskattedeclaration gäller dock inte sådana som jämställs med skattskyldiga enligt 1 kap. 4 § tredje st. 8 eller 9 p. och som enbart är berättigad till återbetalningar på punktskatteområdet. I dessa situationer får i stället en särskild ansökan om återbetalning göras till Skatteverket, se avsnitt 19.5. Det allra flesta ansökningar om återbetalningar avser energiskatter.

### **10.11.3 Redovisningsperioder**

#### **Kalendermånad**

Redovisning i punktskattedeklaration ska som regel gälla bestämda tidsperioder. Av 10 kap. 14 § framgår att en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs. Redovisningsperioden för de flesta punktskatter omfattar en kalendermånad.

#### **Mer än en månad**

Föreskrifter om en annan redovisningsperiod än kalendermånad finns för:

- Skattskyldiga för skatt på annonser och reklam – två månader.
- Skattskyldiga för avkastningsskatt på pensionsmedel – helt beskattningsår.
- Skattskyldiga för avfallsskatt – kvartal.

Särskilda regler gäller för s.k. händelseskattskyldiga. Dessa ska lämna särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse, se avsnitt 10.11.7.

#### **Beslut av SKV**

Vidare framgår av 10 kap. 16 a § att en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret, får SKV besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Om någon är skattskyldig för flera punktskatter ska varje punktskatt bedömas för sig vid beräkningen av nettobeloppet.

Ett beslut av SKV om redovisning för helt beskattningsår upphör att gälla om den skattskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av kalendermånad under vilken konkursbeslutet meddelats.

### **10.11.4 Vad en punktskattedeklaration ska innehålla**

Av 10 kap. 17 b § framgår att en punktskattedeklaration ska ta upp:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
3. skattens bruttobelopp
4. yrkade avdrag,
5. skattens nettobelopp, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av punktskatt.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en punktskattedeklaration ska innehålla.

#### **10.11.5 När en punktskattedeklaration ska lämnas**

Redovisning av punktskatter ska i princip göras vid samma deklarationstidpunkt som gäller för övriga skatter och avgifter enligt SBL. Bestämmelser om när SKD och punktskattedeklaration senast ska ha kommit in till Skatteverket framgår av bestämmelserna i 10 kap. 18–19 §§ och 22 §. Deklarationstidpunkten för punktskatter styrs av om den skattskyldige är skyldig att redovisa moms samt när redovisning av momsen ska göras. Detta innebär i praktiken att de skattskyldiga för punktskatt kan delas in i tre olika kategorier:

1. Skattskyldiga som redovisar moms i SKD och har ett beskattningsunderlag för moms som uppgår till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret (10 kap. 18 §).
2. Skattskyldiga som redovisar moms i SKD och har ett beskattningsunderlag för moms som överstiger 40 miljoner kronor för beskattningsåret (10 kap. 19 §).
3. Skattskyldig som redovisar moms i självdeklaration eller inte ska redovisa moms överhuvudtaget (10 kap. 22 §).

#### **Momsomsättning högst 40 milj kr**

Skattskyldiga vars beskattningsunderlag för moms understiger 40 miljoner kronor för beskattningsåret, ska som regel lämna punktskattedeklaration senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. I månaderna januari och augusti ska dock punktskattedeklaration ha kommit in senast den 17. Komplet redovisning av samtliga redovisningsperioder och deklarationstidpunkter, se första tabellen under avsnitt 10.5.

#### **Kommuner och landsting**

Av 10 kap. 23 § framgår att kommuner och landsting också ska lämna punktskattedeklaration efter dessa principer, dock ska punktskattedeklaration även i januari och augusti ha kommit in till Skatteverket senast den 12.

#### *Exempel*

En punktskattedeklaration med sista redovisningsdag den 12 mars avser punktskatt för redovisningsperioden januari.

#### **Momsomsättning över 40 milj kr**

Skattskyldiga vars beskattningsunderlag för moms överstiger 40 mnkr för beskattningsåret och som lämnar SKD, ska lämna punktskattedeklaration senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden. I december ska punktskattedeklaration dock ha kommit in senast den 27. Komplet redovisning av redovisningsperioder

och deklarationstidpunkter, se andra tabellen under avsnitt 10.5.

*Exempel*

En punktskattedeklaration med sista redovisningsdag den 26 februari avser punktskatt för redovisningsperiod januari.

**Moms i inkomstdeklaration**

Skattskyldiga som ska redovisa moms i inkomstdeklaration eller de som inte ska redovisa moms över huvud taget, ska lämna punktskattedeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden. I månaderna januari och augusti ska dock punktskattedeklaration ha kommit in senast den 17. Kompletterad redovisning av redovisningsperioder och deklarationstidpunkter, se tredje tabellen under avsnitt 10.5.

*Exempel*

En punktskattedeklaration med sista redovisningsdag den 12 februari avser punktskatt för redovisningsperiod januari.

**Redovisningsperiod längre än en månad**

Inom punktskatteområdet finns det skattskyldiga som har redovisningsperiod som omfattar mer än en kalendermånad, se avsnitt 10.11.3. Av 10 kap. 22 a § framgår hur de skattskyldiga som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska redovisa skatten. De ska lämna en punktskattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I månaderna januari och augusti ska SKD i stället ha kommit in senast den 17.

När redovisningsperioden för punktskatt är längre än en kalendermånad är det samma deklarationstidpunkt som gäller för samtliga skattskyldiga som ska lämna punktskattedeklaration. I detta sammanhang har det alltså ingen som helst betydelse vilka regler som gäller för momsredovisningen.

*Exempel*

En punktskattedeklaration avseende reklamskatt för redovisningsperiod januari–februari ska lämnas senast den 12 april.

**10.11.6 När redovisningsskyldigheten inträder**

I 10 kap. 30 a § anges att till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldigheten har inträtt under perioden.

I de särskilda punktskatteförfattningarna finns bestämmelser om tidpunkter för skattskyldighetens inträde. För punktskatterna på varor gäller som huvudregel att inträdet sker när en skattepliktig vara levereras.

**Bokförings-  
skyldiga**

För dem som är bokföringsskyldiga inträder redovisnings-skyldigheten vid den tidpunkt då en affärshändelse, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Då de allra flesta som redovisar punktskatter är bokföringsskyldiga görs redovisning av punktskatter i de flesta fall enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att redovisningsskyldigheten kan komma att inträda i en senare period än skattskyldigheten.

**Ej bokförings-  
skyldiga**

För dem som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen inträder redovisningsskyldigheten alltid samtidigt med skattskyldigheten.

**Konkurs**

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisnings-skyldigheten genast för de affärshändelser för vilka skatt-skyldighet har inträtt före konkursbeslutet.

**10.11.7 Särskild skattedeclaration**

I vissa fall ska punktskatter redovisas i en särskild skatte-declaration för varje skattepliktig händelse. Den särskilda skatte-declarationen ska, enligt 10 kap. 32 c §, lämnas till Skatteverket enligt fastställt formulär.

**Händelseskatt-  
skyldiga**

Av 10 kap. 32 a § framgår att den som är skattskyldig enligt lagarna om skatt på tobak, alkohol eller energi och som inte ska registreras enligt 3 kap. 1 § är skyldig att lämna särskild skatte-declaration. På denna särskilda skattedeclaration ska varje skatte-pliktig händelse redovisas. Några redovisningsperioder finns således inte i detta sammanhang. Den särskilda skattedekla-rationen ska lämnas in till Skatteverket senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. I vissa fall speciella fall när den skattskyldige inte ställt säkerhet för skattens betalning, ska dock den särskilda skattedeclarationen lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen.

Även den som är skattskyldig enligt 16 § första stycket lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi och som inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket ska redovisa punktskatten i en särskild skattedeclaration för varje skattepliktig händelse. Declarationen ska lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen.

I 10 kap. 32 b § anges att den som är skattskyldig för skatt på vinstsparande och gödselmedel ska redovisa skatten i en särskild skattedeclaration senast 25 dagar efter den skattepliktiga händelsen.



# 11 Beskattningsbeslut

---

1 kap. 4 § SBL

11 kap. 1–2 §§, 16–20 §§ SBL

27–28 §§ SBF

Prop. 1996/97:100 s. 531, 578–579, 586–589 (ett nytt system för skatteinbetalningar, m.m.)

Prop. 2000/01:7 s. 32 (förenklad skattedeklaration)

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

Prop. 2001/02:45 s. 33–34, 52 (sänkt skatt på böcker och tidskrifter, m.m.)

Prop. 2002/03:128 s. 34–37, 50–51 (företrädaransvar 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 SKV:s beslut att fastställa skatteavdrag.

SKV 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 och slutlig skatt behandlas i kapitel 5 och 12 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 SKV: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 16 respektive 18 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*

SKV har efter utredning omprövat AB A:s momsredovisning avseende beskattningsperioden juli 2003. Omprövningsbeslutet medför att bolaget ska betala ytterligare skatt med 5 000 kr. SKV 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 SKV 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. Vad beträffar moms gäller dock att SKV tar ställning i själva sakfrågan och därefter bestämmer skatten. Dessa delmoment måste finnas för varje enskilt beslut. SKV ska ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär



det eller det finns andra skäl (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, och moms. Detta innebär sannolikt att SKV 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 (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 få registreras. Någon särskild bestämmelse om detta har emellertid inte ansetts vara nödvändig." (Prop. 1996/97:100 s. 531).

**Vilka beslut är  
beskattnings  
beslut**

I första paragrafens andra stycke görs en uppräkningslista av vissa beslut som anses vara beskattningsbeslut. Beskattningsbeslut är beslut enligt 12 kap. SBL som innebär att någon åläggs betalningsansvar, t.ex. SKV: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 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 befrielse från betalningsskyldighet.

Beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML är beskattningsbeslut.

Enligt 11 kap. 1 § 2 st. 4 p. SBL finns 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 (3 kap. 5 § 3 st. SBL). (Prop. 2000/01:117 s. 72).

I en ny punkt (7) i andra stycket har tagits in en bestämmelse som likställer en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § med beskattningsbeslut, om företrädaren har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid. (Prop. 2002/03:128 s. 50–51).

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 (10 kap. 14–15 §§ SBL).

**Ändring hänförd till sista redovisningsperioden**

SKV 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 SKV 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 (prop. 1996/97:100 s. 579). Normalt bör SKV: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, skattetillägg och ärenden om betalningsskyldighet för företrädare.

Ett exempel på när SKV 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 SKV:s förfrågan, inte meddelar vilka perioder som en differens mellan lämnade

uppgifter i kontrolluppgift och SKD ska hänföra sig till kan SKV 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. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatisk databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. Ett exempel på dylika dokument är de beskattningsbeslut som fattas i Moms-/AGsystemet. Genom registrering av beslutsuppgifter (beloppsmässiga konsekvenser och beslutsmotivering) skapas en elektronisk beslutshandling som lagras som ett elektroniskt dokument. Det elektroniska dokumentet är således beslutsbärare. Som nämnts ovan måste ett beslut för att anses vara komplett innehålla såväl skattekonsekvenserna som beslutsmotivering. Det kan förekomma att ett beslut i Moms-/AG-systemet inte är komplett på grund av att beslutsmotiveringen har ersatts med en hänvisning till bilaga. Av bilagan framgår beslutsmotiveringen men den lagras inte i samma dokument som de beloppsmässiga konsekvenserna. Dessa beslut har härigenom tappat sin karaktär av elektroniskt dokument och därför måste beslutskopian arkiveras i pappersform i särskild akt. Beslutsbärare blir då det papperslagrade dokumentet.

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 och slutlig skatt

Bestämmelser om beskattningsbeslut om preliminär skatt (11 kap. 3–8 §§ SBL) behandlas i kapitel 5 och 6. Bestämmelser om

beskattningsbeslut om slutlig skatt (11 kap. 9–15 §§ SBL) behandlas i kapitel 15.

### **11.3 Beslut med anledning av skatte- deklaration 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 (1 kap. 4 § SBL).

SKV: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 (prop. 1996/97:100 s. 578 f).

Ett viktigt syfte med överensstämmande regler för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter 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 in till SKV (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 SKV och senast när uppgifterna i deklarationen är bearbetade och registrerade. Enligt förarbetena anses besluten fattade i och med att deklarationen kommer in till SKV. 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 (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. SKV behöver således inte fatta något formligt beslut om skatten.

*Exempel*

En SKD kommer in till SKV i vilken företaget redovisat såväl avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som moms. Genom ett automatiskt beslut fastställer SKV 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 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 glömmar att skicka in sin SKD för redovisningsperiod juli 2003. Genom ett automatiskt beslut fastställer SKV varje oredovisad skatt till noll kronor. SKV skickar inte ut något särskilt beslut om detta. SKV 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 2003. Detta medför att redovisningen automatiskt läggs till grund för beskattningen, eftersom SKV inte hunnit fatta något omprövningsbeslut.

Om SKV redan hade fattat ett omprövningsbeslut, exempelvis ett beslut om skönsbeskattning, hade företagets inlämnade SKD för juli 2003 givit upphov till ett omprövningsförfarande, vilket bl.a. utslutit ett automatiskt beskattningsbeslut.

*Förenklad skattedeklaration*

Om skatt redovisas i flera skattedeklarationer av vilka någon är en förenklad SKD enligt 10 kap. 13 a § SBL, ska skatt anses beslutad i enlighet med redovisningen även i en skattedeklaration som lämnats för sent (11 kap. 18 a § SBL).

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 SKV. Vid en omprövning ska skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Här framgår alltså hur skatten ska bestämmas när SKV 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). Frågan är då om ett beslut som SKV fattar helt i enlighet med uppgifterna i en ej undertecknad SKD är att anse som ett skönsbeskattningsbeslut. Det skulle kunna ligga nära till hands att besvara frågan nekande just därför att beslutet grundas helt och hållet på den skattskyldiges egna uppgifter. Vägledning kan fås av ett rättsfall på inkomsttaxeringsområdet där begreppet skönstaxering definieras på följande sätt i 4 kap. 3 § TL: ”Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).”

På samma sätt som i SKD-fallet ovan kan frågan ställas om ett beslut av SKV helt i enlighet med en ej undertecknad självdeklaration utgör ett skönstaxeringsbeslut. Även i denna situation kan det i förstone ligga nära till hands att inte anse detta vara en skönstaxering. I avsaknad av underskrift föreligger visserligen formellt sett ingen självdeklaration, men eftersom taxering åsatts helt i enlighet med den skattskyldiges egna uppgifter i det skriftliga meddelande som den ej undertecknade deklarationen får anses utgöra, så kan det finnas visst fog för att anse att underlag för att ta ut skatt ändå kan beräknas tillförlitligt. Av RÅ 1981 Aa 49 framgår emellertid att så inte är fallet. I detta rättsfall slår RR nämligen fast att TN:s beslut att avvika från den skattskyldiges uppgifter i en ej undertecknad deklaration genom att höja taxeringen med ett oredovisat belopp om 13 140 kr, som utgjorde en oriktig uppgift, fick anses innebära att vederbörandes inkomst hade uppskattats med stöd av 21 § GTL, dvs. skönstaxering. RR ansåg alltså att skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kunde beräknas tillförlitligt eftersom deklarationshandlingen inte var underskriven och detta trots att TN inte gjort en uppskattning av inkomsten i ordets vanliga bemärkelse, utan beskattat den skattskyldige i enlighet med lämnade uppgifter med tillägg av en konkret konstaterad oriktig uppgift. Härav följer att all beskattning i avsaknad av deklaration per definition är att betrakta som en skönstaxering på inkomsttaxeringsområdet, dvs. även i fall då taxering bestäms helt i enlighet med uppgifterna i en ej undertecknad deklaration. Även om ordalydelsen i de aktuella lagrummen således inte är identiska och något motsvarande rättsfall inte finns på SBL-området, så kan man med hänsyn till parallelliteten i lagrummen och syftet med den aktuella lag-

stiftningen svårligen komma till annan slutsats än att den ovan angivna definitionen av skönstaxering torde gälla också skönsbeskattning på SBL-området.

### **Schablonmetoden**

När SKV 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 behöver SKV inhämta något annat underlag än de tre föregående månadernas beskattningsbeslut innan beslut fattas. Ett beslut om skönsbeskattning enligt schablon fattas, med stöd av 28 § SBF, genom ADB.

#### *Exempel*

AB A har i slutet av 2003 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 2004 vilket innebär att SKV, med automatik, fastställer varje oredovisad skatt till noll kronor med stöd av 18 §.

SKV 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 moms. Skönsbeskattningsbeslut enligt schablonmetoden fattas med andra ord endast för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Det är naturligtvis inget som hindrar att SKV på annan grund skönsmässigt uppskattar även moms.



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 regeluppyggnad 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 skattedeklaration (nyföretagare) eller när andra tillförlitliga uppgifter för en beskattning saknas kan det vara svårt för SKV att fatta beslut om skönsbeskattning. Det gäller då för myndigheten att på grundval av tillgängliga uppgifter, t.ex. de som lämnats i skatte- och avgiftsanmälan samt uppgifter som inhämtats genom utredningen i ärendet, göra en realistisk uppskattning.

Ett nytt tredje stycke har lagts till i 11 kap. 19 § SBL. Av detta följer att skönsbeskattning enligt schablon i andra stycket tredje meningen inte gäller ifråga om skatt som har redovisats i en förenklad skattedeklaration. Om någon deklaration inte har lämnats men SKV 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” skattedekclarationer 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 §**

SKV 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 domstols beslut om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL föranleder beslut om vissa debiteringsåtgärder (prop. 1996/97:100 s. 589). Ansökan om betalningsskyldighet för företrädare enligt 12 kap. 6 § SBL görs från och med den 1 januari 2004 hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran (prop. 2002/03:128 s. 53).

## 12 Debitering av slutlig skatt enligt 2004 års taxering

### Slutlig skatt enligt 2004 års taxering

#### Sammanfattning

Enligt 11 kap. 9 § SBL fattar Skatteverket varje år beslut om skattens storlek enligt den årliga taxeringen. Med slutlig skatt avses summan av skatter och avgifter enligt 11 kap. 10 § minskad med skattereduktion enligt

1. Lag (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt,
2. Lag (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation, och
3. 65 kap. 9–12 §§ Inkomstskattelagen (1999:1229).

I skattereduktion enligt 65 kap 9–12 §§ IL ingår

- skattereduktion för fackföreningsavgift
- skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa
- skattereduktion för sjöinkomst
- skattereduktion för allmän pensionsavgift
- skattereduktion för underskott av kapital

Enligt 12 § ska skattereduktion göras i den här angivna ordningen.

Skatter och avgifter enligt 11 kap. 10 § SBL är följande.

1. skatt som avses i 1 kap. 1 § 1 st. taxeringslagen, dvs.
  - kommunal och statlig inkomstskatt samt expansionsfondsskatt enligt IL
  - statlig förmögenhetsskatt
  - statlig fastighetsskatt
  - avkastningsskatt på pensionsmedel
  - särskild löneskatt på pensionskostnader
  - allmän pensionsavgift
2. egenavgift som avses i 3 kap. 13 § SAL, dvs.
  - sjukförsäkringsavgift
  - föräldraförsäkringsavgift

- ålderspensionsavgift
  - efterlevandepensionsavgift
  - arbetsmarknadsavgift
  - arbetsskadeavgift
3. skatt som avses i 2 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
  4. begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144) om den inte ingår i avgiften enligt punkt 7 nedan.
  5. sådan moms som enligt 10 kap. 31 § 1 st. SBL ska redovisas i självdeklaration
  6. avgift som avses i 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och
  7. avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt anges i hela krontal så att öretal faller bort (23 kap. 1 § SBL)

## 12.1 Kommunal inkomstskatt

---

1 kap. 3–5 §§ samt 65 kap. 3–4 §§ IL

11 kap. 10 § SBL

1 kap 1 § TL

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Lag (2002:976) om beräkning av viss inkomstskatt på förvärvsinkomster vid 2004 års taxering, m.m.

---

### **Kommunal skatt Landstingskatt**

Kommunal skatt och landstingskatt tas ut som kommunal inkomstskatt och räknas ut i en post med ledning av den skattesats som för inkomståret gäller för den skattskyldige i hemortskommunen multiplicerat med den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Kommunal inkomstskatt ska betalas av fysiska personer och svenska dödsbon. Skatten ska beräknas på beskattningsbara förvärvsinkomster på 100 kr och högre (1 kap. 5 § 2 st. IL).

För den som saknar hemortskommun i Sverige och taxeras i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål för inkomst av näringsverksamhet är skattesatsen 25 %. Bestämmelsen som finns i 1 kap. 4 § 2 st. och 65 kap. 4 § IL avser personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret.

Vid 2004 års taxering ska för fysiska personer dessutom det fasta beloppet enligt 65 kap. 5 § IL på 200 kr i stället utgöra en kommunal inkomstskatt. Vid tillämpning av begränsningsregeln, ska

denna skatt dock anses utgöra statlig inkomstskatt, se avsnitt 12.16.

Vid debiteringen beaktas i förekommande fall avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning och lagen om avräkning av utländsk skatt.

## 12.2 Statlig inkomstskatt

---

1 kap. 3, 5–7 §§ och 65 kap. 2, 5, 6, 7 §§ IL

11 kap. 10 § 1 p. SBL

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Lag (2002:976) om beräkning av viss inkomstskatt på förvärvsinkomster vid 2004 års taxering, m.m.

---

Statlig inkomstskatt betalas av såväl fysiska som juridiska personer.

Någon skatt tas inte ut om den beskattningsbara förvärvsinkomsten respektive inkomsten av kapital är mindre än 100 kr.

Vid debiteringen beaktas i förekommande fall avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning och lagen om avräkning av utländsk skatt.

### 12.2.1 Fysiska personer och svenska dödsbon

Beträffande begränsning av statlig inkomstskatt, se avsnitt 12.16.

#### 12.2.1.1 Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster

#### Skiktgräns

Den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster för fysisk person och svenskt dödsbo efter en person, som avlidit under 2003, är 200 kr, det fasta beloppet, samt 20 % av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger den nedre skiktgränsen, som vid 2004 års taxering är 284 300 kr. Om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger den högre skiktgränsen, som vid 2004 års taxering är 430 000 kr, tas statlig inkomstskatt ut med ytterligare 5 % på den del som överstiger 430 000 kr.

För dödsbon t.o.m. det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade (avlidna 2000–2002) ska det fasta beloppet på 200 kr bara betalas om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp som motsvarar grundavdrag enligt 63 kap. 3 och 4 §§ IL. Om den beskattningsbara förvärvsinkomsten är högre än 284 300 kr är skatten 200 kr samt 20 % på den del av inkomsten som överstiger 284 300 kr. Över-

stiger inkomsten 430 000 kronor tas statlig inkomstskatt ut med ytterligare 5 % på den del som överstiger 430 000 kr.

Fr.o.m. fjärde beskattningsåret efter det kalenderår dödsfallet inträffade (avlidna 1999 eller tidigare) är den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster 20 % av hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp motsvarande grundavdrag enligt 63 kap. 3 och 4 §§ IL tas dessutom 200 kr ut.

#### **12.2.1.2 Statlig inkomstskatt på kapitalinkomster**

Den statliga inkomstskatten är 30 % av inkomsten av kapital.

#### **12.2.2 Andra skattskyldiga än fysiska personer och svenska dödsbon**

##### **Värdepappersfonder**

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 28 % av den beskattningsbara inkomsten. För värdepappersfonder är skatten i stället 30 % (65 kap. 14 § IL).

Utländskt bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag är skattskyldiga till statlig inkomstskatt för vissa i 6 kap. 11–13 §§ IL närmare angivna inkomster.

##### **Utländsk juridisk person**

Med utländsk juridisk person avses enligt 6 kap. 8 § IL, utländsk association som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter, föra talan inför domstolar och andra myndigheter samt över vars förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

##### **Utländskt bolag**

Med utländskt bolag avses enligt 6 kap. 9 § IL utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Som utländskt bolag avses också alltid utländsk juridisk person hemmahörande i någon av de i 6 kap. 10 § IL uppräknade staterna med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat.

Med utländskt bolag likställs enligt 6 kap. 9 § och 4 kap. 3 § IL, där inte annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt frånfalle inte var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige.

## 12.3 Statlig förmögenhetsskatt

---

6 och 19–21 §§ Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL 11 kap. 10 § 1 p. SBL

---

### 12.3.1 Allmänt

Förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet betalas främst av fysisk person som är obegränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång samt av dödsbo efter den som vid sin död var obegränsat skattskyldig.

Svenska aktiebolag och svenska handelsbolag är befriade från skattskyldighet. Eventuell skatt tas i stället ut av delägarna.

Ekonomiska föreningar är befriade från skattskyldighet i de fall då medlemmarna äger del i föreningens förmögenhet.

Ideella föreningar, samfund och stiftelser beskattas självständigt för förmögenhetsskatt om de inte är frikallade från skattskyldighet enligt IL.

Vid debitering av statlig förmögenhetsskatt beaktas i förekommande fall avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning.

### 12.3.2 Fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser

För fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser är den statliga förmögenhetsskatten 1,5 % av den beskattningsbara förmögenheten som avrundas nedåt till helt tusental kronor.

#### **Fribelopp ensamstående**

Den beskattningsbara förmögenheten är den del av den skattepliktiga förmögenheten som överstiger ett fribelopp. För fysisk person, dödsbo och familjestiftelse är fribeloppet 1 500 000 kr.

#### **Fribelopp sambeskattade**

För sambeskattade (21 § 1 st. 1–3 SFL) uppgår fribeloppet till 2 000 000 kr.

Den beskattningsbara förmögenheten beräknas gemensamt för personer som ska sambeskattas. Om skulderna överstiger värdet av tillgångarna vid beräkning av en persons skattepliktiga förmögenhet avräknas underskottet vid beräkning av den beskattningsbara förmögenheten. Den skatt som beräknas på den beskattningsbara förmögenheten fördelas i proportion till varderas skattepliktiga förmögenhet.

Beträffande begränsning av förmögenhetsskatt, se avsnitt 12.16

### 12.3.3 Andra juridiska personer (än dödsbon och familjestiftelser) som är skattskyldiga till förmögenhetsskatt

För andra juridiska personer som är skattskyldiga (se 6 § SFL) är skatten 0,15 % av den beskattningsbara förmögenheten. För dessa är fribeloppet 25 000 kr.

## 12.4 Statlig fastighetsskatt

---

Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt  
Fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL  
11 kap. 10 § 1 p. SBL

---

### Skattepliktiga fastigheter

Fastighetsskatt ska betalas för fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknats som

- småhusenhet,
- hyreshusenhet,
- lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns småhus eller tomtmark för småhus,
- industrienhet,
- elproduktionsenhet,
- privatbostad i utlandet.

Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL ska anses som ägare.

### Del av år

Fastighetsskatten beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret ska underlaget jämkas med hänsyn härtill. Om taxering sker för två beskattningsår vid 2004 års taxering påförs fastighetsskatt för båda åren.

Fastighetsskatten beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret. Gäller olika värden för skilda delar av beskattningsåret beräknas skatten särskilt för varje sådan del.

Vid debiteringen beaktas i förekommande fall avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Underlag och skattesatser framgår av tabellen nedan. Hur underlag och värdeår fastställs framgår av del 1 kapitel 40 i "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering".



Skattesats	Slag av fastighet	Underlag*)	Skattesats
	SMÅHUSENHET med byggnad med värdeår:		
	1992 eller tidigare	taxeringsvärdet	1,00 %
	1993–1997 (nybyggn. e.d.)	”	0,50 %
	1998–2002 (nybyggn. e.d.)	”	0,00 %
	1991–2001 (ej jämförbar med nybyggnation)	”	1,00 %
	TOMT FÖR SMÅHUS PÅ SMÅHUSENHET	”	1,00 %
	SMÅHUS PÅ LANTBRUKSENHET med byggnad med värdeår:		
	1992 eller tidigare	Bostadsbyggnadsvärdet + tomtmarksvärdet	1,00 %
	1993–1997 (nybyggn. e.d.)	”	0,50 %
	1998–2002 (nybyggn. e.d.)	”	0,00 %
	1991–2001 (ej jämförbar med nybyggnation)	”	1,00 %
	TOMT FÖR SMÅHUS PÅ LANTBRUKSENHET	tomtmarksvärdet	1,00 %
	PRIVATBOSTAD I UTLANDET	75% av marknadsvärdet på privatbostaden	1,00 %
	HYRESHUSENHET den del av byggnad och tomt som avser bostäder och med värdeår:		
	1992 eller tidigare	motsvarande del av taxeringsvärdet **)	0,50 %
	1993–1997 (nybyggn. e.d.)	”	0,25%
	1998–2002 (nybyggn. e.d.)	”	0,00 %
	1991–2001 (ej jämförbar med nybyggnation)	”	0,50 %
	HYRESHUSENHET den del av byggnad och tomt som avser lokaler	motsvarande del av taxeringsvärdet	1,00 %
	TOMT FÖR HYRESHUS PÅ HYRESHUSENHET	taxeringsvärdet	0,50 %
	INDUSTRIENHET och ELPRODUKTIONSENHET	taxeringsvärdet	0,50 %

\*) Underlaget grundas på 2003 års värden avseende småhus och hyreshus.

\*\* Underlaget kan i vissa fall vara nedsatt pga. renovering.

Under vissa förutsättningar kan skattereduktion erhållas med fastighets-skatten som underlag och begränsas så att den ej överstiger 5% av hus-hållsmedlemmarnas sammanlagda inkomster. Se avsnitt 12.15.2

## 12.5 Avkastningsskatt på pensionsmedel

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel  
11 kap. 10 § p. 1 SBL

### Underlag

Skatteunderlaget utgörs av kapitalunderlaget, enligt 3 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret före ingången av beskattningsåret. Den genomsnittliga statslåneräntan under år 2002 var 5,16 % (RSV:s allmänna råd 2003:1). Skatteunderlaget avrundas därefter nedåt till helt 100-tal kronor. Det fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen och behandlas närmare i del 3 kapitel 13 i ”Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering”.

### Skattskyldiga

Vilka som är skattskyldiga till avkastningsskatt, som ska ingå i slutlig skatt, och skattesatser framgår nedan.

Skattskyldig	Skattesats
1. Svenska livförsäkringsföretag	15 % *
2. Utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse i Sverige	15 %
3. Understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet	15 % *
4. Pensionsstiftelser enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	15 %
5. Arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse under rubriken <i>Avsatt till pensioner</i> enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag.	15 %
6. Obegränsat skattskyldiga som innehar pensionssparkonto	15%
7. Obegränsat skattskyldiga som innehar	15% *
a) kapitalförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller	
b) försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL	

\* Om skatteunderlaget är hänförligt till annan personförsäkring än pensionsförsäkring uppgår skatten till 30 % av 9/10 av skatteunderlaget (eller till 27 % av hela underlaget).

Om beskattningsåret är kortare eller längre än 12 månader ska skattesatsen jämkas i motsvarande mån. Jämkning ska också göras om arbetsgivare (punkt 5 ovan) helt upplöser avsättning under beskattningsåret.

Vid debiteringen beaktas i förekommande fall avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

## **12.6 Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP)**

---

Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader  
11 kap. 10 § 1 p. SBL

---

Underlaget för SLP, som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen, behandlas närmare i del 3 kapitel 12 i ”Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering”.

### **12.6.1 SLP för anställda**

Den som utfäst en tjänstepension ska betala SLP med 24,26 % på kostnaden för pensionsutfästelsen.

### **12.6.2 SLP för egen pensionsförsäkringspremie m.m.**

Enskild person eller dödsbo som medges avdrag i näringsverksamhet enligt 16 kap. 32 § IL för avgift för pensionsförsäkring eller för inbetalning på pensionssparkonto ska betala SLP med 24,26 % på avgiften.

#### **Undantag**

SLP ska dock inte betalas till den del avdraget måste göras från sådan ersättning som utgjort underlag för uttag av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL eller, vad avser arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre, särskild löneskatt enligt 1 § 1 st. lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Om det i näringsverksamheten redovisas såväl ersättningar som hos utbetalaren utgjort underlag för arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster som sådana näringsinkomster som näringsidkaren själv ska betala egenavgifter på (alternativt SLF) ska avdraget för pensionsförsäkringspremien eller inbetalningen till pensionssparkonto i första hand minska den del av inkomsten av näringsverksamhet som utgör underlag för egen-

avgifterna. Om pensionsavdraget måste göras mot de ersättningar som utbetalaren betalat avgifter eller löneskatt på ska SLP (prop. 1998/99:16 s. 18) inte betalas på den delen av avdraget.

## **12.7 Allmän pensionsavgift**

---

Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift 11 kap. 10 § 1 p. SBL

---

Avgiften beräknas dels på sådan inkomst av anställning som avses i 2 kap. lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP, dels på sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP om den enskilde är skattskyldig för inkomsten enligt IL. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete ska var för sig avrundas till närmast lägre 100-tal kr.

### **Kostnadsavdrag**

Vid beräkning av inkomst av anställning ska avdrag göras för kostnader som arbetstagaren har haft i arbetet i den utsträckning kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr.

### **Avgiftstak**

Avgift beräknas inte på den del av de totala inkomsterna som överstiger 8,07 gånger det för året fastställda inkomstbasbeloppet, dvs. 330 063 kr (8,07 x 40 900). Därvid ska i första hand bortses från inkomst av annat förvärvsarbete. Avgiften ska dock inte betalas om inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete sammanlagt understiger 42,3 % av prisbasbeloppet, dvs. 16 328 kr (42,3 % av 38 600).

Avgiften ska inte betalas av den som är född före 1938.

Avgiften är 7 procent. Avgiften avrundas närmast hela 100-tal kr. Avgift som slutar på 50 kr avrundas till närmast lägre 100-tal kr.

## **12.8 Expansionsfondsskatt**

---

34 kap. IL

11 kap. 10 § 1 p. SBL

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

---

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för fysisk person och svenskt dödsbo enligt IL medges avdrag med ett belopp som motsvarar en ökning av expansionsfond. En minskning av expansionsfond tas upp som intäkt. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av lagen.

Underlaget för expansionsfondsskatten är det avdrag som medges vid inkomsttaxeringen för ökning av expansionsfond. Skatten är

28 % av underlaget och anges i helt krontal så att öretal faller bort.

Vid minskning av expensionsfond ska den skattskyldige vid debiteringen av slutlig skatt gottskrivas ett belopp som motsvarar 28 % av minskningen. Beloppet anges i helt krontal så att öretal faller bort.

Expansionsfondsskatten behandlas närmare i del 2 kapitel 22 i "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering".

Vid debiteringen beaktas i förekommande fall avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning och lagen om avräkning av utländsk skatt.

## 12.9 Egenavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF)

---

3 kap. Socialavgiftslagen (2000:980), SAL  
Lag (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen  
Lag (1994:1920) om allmän löneavgift  
Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster  
11 kap. 10 § p. 2, 3 och 6 SBL

---

### 12.9.1 Allmänt

Följande avgiftssatser gäller vid 2004 års taxering:

1 sjukförsäkringsavgift	11,81 %	(om inte annat framgår av avsnitt 12.9.2).
2 föräldraförsäkringsavgift	2,20 %	
3 ålderspensionsavgift	10,21 %	
4 efterlevandepensionsavgift	1,70 %	
5 arbetsmarknadsavgift	1,16 %	
6 arbetsskadeavgift	0,68 %	
7 allmän löneavgift	3,25 %	(om inte annat framgår av avsnitt 12.13).
Summa avgifter	31,01 %	

**SLF** Skattesatsen för SLF är 24,26 % och i vissa fall 16,16 %, se avsnitt 12.10.

#### Avgiftsskyldig

Avgifter enligt 1–7 ska betalas av den som har avgiftspliktig inkomst enligt 3 kap. 1 § SAL respektive 2 § lagen om allmän löneavgift. Vem som ska betala SLF framgår av avsnitt 12.10.

**Undantag**

Egenavgifter ska inte betalas av den som vid årets ingång fyllt 65 år (född före 1938). I stället påförs SLF med 24,26 % (punkt 5 i övergångsbestämmelserna till lag 1999:967). Enbart ålderspensionsavgift (10,21 %) i form av egenavgift ska betalas av den som för hela 2003 uppburit hel ålderspension (gäller även förtida uttag av hel ålderspension) enligt LIP eller enligt lagen (1998:702) om garantipension. Detsamma gäller för den som under någon del av 2003 haft hel sjukersättning eller hel aktivitetsersättning enligt AFL. Sjuk- och aktivitetsersättning har införts i stället för förtidspension. Den som är född 1938 eller senare och haft hel ålderspension hela året ska förutom ålderspensionsavgiften också betala SLF med 16,16%,

Egenavgifter betalas inte heller om den försäkrade avlidit under 2003. Däremot ska dödsboet betala SLF med 24,26 % på inkomst som avses i 3 kap. 3–8 §§ SAL (2 § 1 st. SLFL).

Förtida uttag av ålderspension kan göras tidigast fr.o.m. den månad den försäkrade fyller 61 år (5 kap. 1 § LIP).

**Underlag för beräkning av avgifter**

Vilka inkomster, som ska utgöra underlag för egenavgifterna och den allmänna löneavgiften, framgår av avsnitt 12.9.1, och 12.9.13. Avgift betalas inte då avgiftsunderlaget understiger 1 000 kr (3 kap. 14 § SAL). Vilka inkomster som ska utgöra underlag för SLF framgår av avsnitt 12.10.

**12.9.2 Sjukförsäkringsavgift**

Bestämmelserna om sjukförsäkringsavgift finns i 3 kap. 13 och 17 §§ och 4 kap. 3 § SAL. Även i 29 § SBF samt i Riksförsäkringsverkets föreskrifter RFFS 2002:38 finns regler om sjukförsäkringsavgift.

**Karens**

Den som har sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete, främst näringsidkare, kan göra anmälan till försäkringskassan om att sjukpenning ska börja betalas ut först efter en viss karenstid, 3 eller 30 dagar (3 kap. 11 § AFL). I sådana fall ska sjukförsäkringsavgiften betalas med lägre procentsatser. Dessa fastställs av Riksförsäkringsverket (RFV) med stöd av bestämmelserna i 4 kap. 3 § SAL.

Enligt RFV:s föreskrifter (RFFS 2002:38) om procentsatser för beräkning av egenavgifter till sjukförsäkringen för år 2003 ska egenavgift till sjukförsäkringen som debiteras vid 2004 års taxering beräknas enligt nedanstående procentsatser på inkomster till och med 7,5 gånger prisbasbeloppet vid årets ingång.

En försäkrad som gjort anmälan till försäkringskassan om karens får övergå till försäkring med kortare karenstid eller utan

karenstid, om han fyllt 55 år (3 kap. 11 § AFL). RFV rapporterar ändringar av karenstider till SKV. Om ändringen gjorts under ett år proportioneras sjukförsäkringsavgiften med hänsyn till detta.

Sjukförsäkringsavgiften varierar med hänsyn till bl.a. den karenstid som gäller för den försäkrade enligt följande.

<b>Karenstid</b>	<b>2002</b>	<b>2003 *</b>
Utan särskild karenstid	9,53 %	11,81 %
3 dagars karenstid	7,70 %	9,25 %
30 dagars karenstid	6,30 %	7,42 %

För den del av förvärvsinkomsten inklusive anställningsinkomst som överstiger 289 500 kr (7,5 gånger prisbasbeloppet för 2003 38 600 kr) är avgiften alltid 11,81 %.

\* Omfattar beskattningsåret del av såväl 2002 som 2003 ska, om den avgiftsskyldige inte visar annat, så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden före 2003 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

### **12.9.3 Nedsättning av egenavgifter**

#### **12.9.3.1 Generell nedsättning**

#### **Företagsstöd**

Bestämmelser om särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen, s.k. företagsstöd, finns i 3 kap. 18 § SAL.

Vid beräkning av egenavgifter får avdrag göras med 5 % av avgiftsunderlaget.

#### **Avdragsbegränsning**

Avdrag medges med högst 9 000 kr per år. Med år avses beskattningsår (prop. 1996/97: 21, s. 29). Den som under beskattningsåret även betalat ut lön eller annan förmån till arbetstagare och som arbetsgivare gjort motsvarande avdrag från arbetsgivaravgifterna i skattedeklarationerna (högst 3 550 kr per månad) gäller följande. Avdrag från egenavgifterna medges med högst ett så stort belopp att det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna inte överstiger 42 600 kr per år.

För delägare i ett handelsbolag får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till handelsbolagets inkomster för samtliga delägare i handelsbolaget inte överstiga 42 600 kr per år. Avdraget fördelas mellan delägarna i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem. Kan en eller flera av delägarna helt eller delvis inte utnyttja avdraget får resterande avdrag fördelas mellan övriga delägare på motsvarande sätt. Avdraget får dock inte bli högre än 9 000 kr per

år för någon av delägarna. Om handelsbolaget under beskattningsåret även betalat ut lön eller annan förmån till arbetstagare och som arbetsgivare gjort motsvarande avdrag från arbetsgivaravgifterna i skattedeklarationerna (högst 3 350 kr per månad) gäller följande. Delägarna medges avdrag från egenavgifterna med högst så stort belopp att delägarnas sammanlagda avdrag från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från handelsbolaget och handelsbolagets avdrag för arbetsgivaravgifterna inte överstiger 42 600 kr per år.

### **12.9.3.2 Regional nedsättning av egenavgifter inom stödområde**

---

Lag (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen

---

#### **Regional nedsättning**

Förutom den generella nedsättningen får den som bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe inom stödområdet ytterligare ett avdrag från egenavgifterna med 10 % av avgiftsunderlaget, dock med högst 18 000 kr. Vad som räknas till stödområdet framgår av bilaga till lagen om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen.

För vissa verksamheter medges inte regional nedsättning. Dessa är följande.

- Sådan jordbruksverksamhet som avser produkter som anges i bilaga 1 till Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.
- Fiskeri- eller vattenbruksverksamhet.
- Transportverksamhet.

Avdrag medges med högst 18 000 kr per år. Den som under beskattningsåret även betalat ut lön eller annan förmån till arbetstagare och som arbetsgivare gjort motsvarande avdrag från arbetsgivaravgifterna i skattedeklarationerna (högst 7 100 kr per månad) gäller följande. Avdrag från egenavgifterna medges med högst ett så stort belopp att det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna inte överstiger 85 200 kr.

För delägare i ett handelsbolag får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till handelsbolagets inkomster för samtliga delägare i handelsbolaget inte överstiga 85 200 kr. Avdraget fördelas mellan delägarna i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem. Kan en eller flera av delägarna helt eller delvis inte utnyttja



avdraget får resterande avdrag fördelas mellan övriga delägare på motsvarande sätt. Avdraget får dock inte bli högre än 9 000 kr per år för någon av delägarna. Om handelsbolaget under beskattningsåret även betalat ut lön eller annan förmån till arbetstagare och som arbetsgivare gjort motsvarande avdrag från arbetsgivaravgifterna i skattedeklarationerna (högst 7 100 kr per månad) gäller följande. Delägarna medges avdrag från egenavgifterna med högst så stort belopp att delägarnas sammanlagda avdrag från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från handelsbolaget och handelsbolagets avdrag för arbetsgivaravgifterna inte överstiger 85 200 kr.

### **12.10 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF)**

---

Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster 3 kap 3–11 §§ samt 12 § 1 och 2 st. SAL  
11 kap. 10 § 3 p. SBL

---

Enskild person eller dödsbo betalar SLF med 24,26 % på överskott av passiv näringsverksamhet i Sverige. SLF ska också betalas på ersättning som utges enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i 15 kap. 9 § IL eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i nämnda lagrum till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

För den som före årets början har fyllt 65 år eller inte har fyllt 65 men under hela året uppburit hel ålderspension eller för den som avlidit under 2003 ska SLF också betalas på alla slags inkomster som är avgiftspliktiga för egenavgifter enligt 3 kap. 3–8 §§ SAL. Vad som här avses är överskott av aktiv näringsverksamhet samt sådan inkomst av tjänst som annars är underlag för egenavgifter dvs. inkomst från självständig verksamhet (hobby m.m.), vissa ersättningar från privatpersoner, inkomster som omfattas av socialavgiftsavtal, Marie Curie-stipendium från utländsk utgivare samt lön och annan ersättning för arbete till den som har F-skattsedel.

Den särskilda löneskattens storlek är beroende på den skattskyldiges födelseår, dvs. om personen är omfattad av den inkomstgrundade ålderspensionen eller inte. Reglerna kan sammanfattas enligt följande.

Personer födda före 1938 och dödsbon ska betala SLF med 24,26 % på inkomster som grundar SLF men inga avgifter enligt SAL och ingen allmän löneavgift.

Personer födda 1938 eller senare ska betala SLF med 24,26 % på inkomster från passiv näringsverksamhet samt på ersättningar från vissa försäkringar enligt 2 § 1 st. SLFL. Däremot betalas inga avgifter enligt SAL och ingen allmän löneavgift.

Personer födda 1938 eller senare och som haft hel ålderspension hela året ska betala SLF med 16,16 % på förvärvsinkomster som avses i 3 kap. 3–8 §§ SAL. Därutöver ska ålderspensionsavgift med 10,21 % enligt SAL betalas men inte allmän löneavgift.

För den som avlidit under 2003 betalas SLF med 24,26 % på förvärvsinkomster som avses i 3 kap. 3–8 §§ SAL.

Vid beräkningen av underlaget för SLF gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap 9–11 §§ och 12 § 1 och 2 st. SAL. Det innebär bl.a. att sjukpenning m.m. inte ska ingå i underlaget och att SLF inte ska beräknas på ersättning för arbete som utgör inkomst i näringsverksamhet om utgivaren ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL.

SLF betalas inte då skatteunderlaget understiger 1 000 kr.

Underlaget ska inte avrundas.

SLF behandlas närmare i kapitel 9 i denna handledning.

## **12.11 Begravningsavgift**

---

9 kap. begravningslag (1990:1144)

11 kap. 10 § 4 p. och 12 § 3 p. SBL

30 § SBF

Lag (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund

Förordning (1999:729) om begravningsavgift

---

### **Avgiftsskyldig**

Den som är folkbokförd i Sverige den 1 november året före inkomståret ska betala en avgift för begravningsverksamheten (begravningsavgift). Avgiften ska betalas till den huvudman inom vars förvaltningsområde den avgiftsskyldige är folkbokförd den 1 november året före inkomståret. Om en församling är huvudman för begravningsverksamheten ska avgiften för den som tillhör Svenska kyrkan räknas in i kyrkoavgiften, se avsnitt 12.14.

För dem som tillhör Svenska kyrkan och inte bor i en kommun som är huvudman för begravningsverksamheten ingår begravningsavgiften i kyrkoavgiften och hanteras på det sätt som gäller för denna.

För följande personer påförs avgiften i en särskild post på beskedet om slutlig skatt och redovisas och betalas ut till huvudmannen på folkbokföringsorten:

- andra än dem som tillhör Svenska kyrkan,
- de som är folkbokförda i en kommun som är huvudman för begravningsverksamheten.

Begravningsavgiften beräknas på den kommunalt beskattningsbara förvärvsinkomsten. Avgiftssatsen särredovisas på beskedet om slutlig skatt för den enskilde.

Begravningsavgiften räknas ut med ledning av den avgiftssats som för inkomståret gäller för den avgiftsskyldige enligt de uppgifter som lämnats för den församling eller kommun som avgiften ska betalas till. Av landets kommuner är det endast Stockholm och Tranås som är huvudmän för begravningsverksamheten.

## **12.12 Moms**

---

10 kap. 31 § och 11 kap. 10 § 5 p. SBL

---

Den som bedriver verksamhet i vilken beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr ska i regel redovisa moms i självdeklarationen.

Vid debitering av slutlig skatt tas skillnaden mellan utgående moms och avdragsgill ingående moms upp som en pluspost om summan av utgående moms är större än summan av ingående moms och som en minuspost om det är tvärtom.

## **12.13 Allmän löneavgift**

---

Lag (1994:1920) om allmän löneavgift  
1 kap. 1 § och 3 kap. SAL  
11 kap. 10 § 6 p. SBL

---

Den som enligt 3 kap. SAL ska betala egenavgifter ska för varje år betala allmän löneavgift. Den som bara ska betala egenavgift i form av ålderspensionsavgift ska dock inte betala allmän löneavgift (2 § 2 st. lagen om allmän löneavgift)

Löneavgiften beräknas på det underlag som gäller för egenavgifter enligt socialavgiftslagen. Avgiften är 3,25 % för inkomst-år 2003 respektive 2,69 % för 2002.

Omfattar beskattningsår såväl år 2003 som år 2002, ska – om den avgiftsskyldige inte visar annat – så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden före 2001 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under

denna tid och hela beskattningsåret.

## 12.14 Kyrkoavgift till Svenska kyrkan och avgift till annat registrerat trossamfund

---

7 och 8 §§ lag (1998:1591) om Svenska kyrkan  
16 § lag (1998:1593) om trossamfund  
Lag (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund  
5 § lag (1999:932) om stöd till trossamfund  
Förordning (1999:728) om avgift till registrerat trossamfund  
11 kap. 10 § 7 p. och 12 § 3 p. SBL  
30 § SBF

---

Svenska kyrkan och efter regeringsbeslut andra registrerade trossamfund har rätt till hjälp av staten med bestämmande, debitering och redovisning av avgifter från dem som tillhör Svenska kyrkan respektive är avgiftsskyldig till annat registrerat trossamfund samt med att ta in avgifterna. För den som tillhör Svenska kyrkan skall begravningsavgiften räknas in i kyrkoavgiften, se avsnitt 12.11. Detta gäller dock inte för den som är folkbokförd i en församling där kommunen är huvudman för begravningsverksamheten. Är den avgiftsskyldige folkbokförd i en församling där kommunen är huvudman (gäller Stockholm och Tranås) ska begravningsavgiften inte ingå i kyrkoavgiften utan påföras i en särskild post på beskedet om slutlig skatt.

### Avgiftsskyldig

Kyrkoavgift/avgift till trossamfund för inkomstår 2003 ska betalas av den som den 1 november 2002 tillhörde Svenska kyrkan respektive var avgiftsskyldig till annat registrerat trossamfund. Dödsbo efter den som avled före den 1 januari 2003 skall dock inte påföras någon avgift. Underlag för avgiften är den avgiftsskyldiges kommunalt beskattningsbara förvärvsinkomst. För de trossamfund som nyttjar statlig hjälp för att ta in avgiften tillsammans med skatter gäller för närvarande att de angivna avgiftssatserna för respektive trossamfund är detsamma i hela landet. Avgiftssatsen kommer att vara förtryckt på deklara-tionsblanketten för särskild deklaration och i den preliminära skatteuträkning som bifogas deklara-tionsblanketten för förenklad deklaration. För att uttag ska kunna ske vid debitering av slutlig skatt krävs samtycke från de personer vilkas avgifter ska tas ut i samband med den slutliga skatten.

Avgiften räknas ut med ledning av den avgiftssats som för inkomst-året gäller för den avgiftsskyldige enligt de uppgifter som lämnats till SKV. Avgiften anges i hela krontal så att öretal faller bort.

*Exempel för person som tillhör Svenska kyrkan*

Den avgiftsskyldiges kommunalt beskattningsbara förvärvsinkomst är 233 700 kr

Lämnade uppgifter från Svenska kyrkan:

- 1) avgift för begravningsverksamheten 0,24%
- 2) övrig avgift till trossamfundet 0,96%

Kyrkoavgift (öretal bortfaller)

$1,20\% \times 233\,700 = 2\,804$  kr.

Av kyrkoavgiften avser 560 kr ( $0,24\% \times 233\,700$ ) begravningsverksamheten och 2 244 kr ( $2\,804 - 560$ ) övrig avgift.

Av beskedet om slutlig skatt ska det framgå hur stor del av kyrkoavgiften som avser begravningsavgift. Regeringen gör följande uttalande på sidan 121 i prop. 1998/99:38:

”Den som tillhör Svenska kyrkan betalar för begravningsverksamheten genom sin kyrkoavgift. Denna beräknas på den kommunalt beskattningsbara inkomsten. Av likformighetsskäl bör även övriga personers begravningsavgift beräknas på detta skatteunderlag.

Det är av värde att alla som betalar begravningsavgift till samma huvudman kan förvissa sig om att man betalar efter samma grunder. Kyrkomötet har också uttalat att man förutsätter att det skall vara möjligt att ge den kyrkotillhörige sådan information på skattsedeln att kostnaderna för begravningsverksamheten framgår. Regeringen föreslår att avgiftssatsen i procent redovisas på samtliga avgiftsskyldigas slutskattebesked i likhet med vad som förekommer på skattsedeln i övrigt. Det bör även vara möjligt för RSV att besluta om att på slutskattesedeln informera om den enskildes kostnad i kronor för begravningsverksamheten.”

## 12.15 Skattereduktion

---

65 kap. 9–12 §§ IL

Lag om skattereduktion för fastighetsskatt SFS 2001:906

Lag om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation SFS 2000: 1380

---

Följande slag av skattereduktioner kan förekomma vid 2004 års taxering

- skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall

- skattereduktion för bredbandsanslutning
- skattereduktion för fackföreningsavgift
- skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa
- skattereduktion för sjöinkomst
- skattereduktion för allmän pensionsavgift och
- skattereduktion för underskott av kapital.

Är skattskyldig berättigad till mer än ett slags skattereduktion sker avräkning i ovan nämnd ordning. Skattereduktion görs endast från kommunal och statlig inkomstskatt samt fastighetsskatt.

Skattereduktionen för allmän pensionsavgift avrundas nedåt till helt 100-tal kr. Beträffande de övriga skattereduktionerna sker ingen annan avrundning än att öretal bortfaller.

### **12.15.1 Skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall**

Den som äger och varit bosatt i ett småhus eller småhus på lantbruksenhet under hela 2003 kan få fastighetsskatten för detta småhus begränsad till 5 % av hushållsinkomsten. Begränsningen sker genom att skattereduktion medges motsvarande den del av fastighetsskatten på småhuset som överstiger 5 % av inkomsten. Reduktion medges inte om hushållsinkomsten överstiger 600 000 kr och heller inte om taxeringsvärdet understiger 280 000 kr respektive 560 000 kr vid halv fastighetsskatt. På den del av taxeringsvärdet som överstiger 3 000 000 kr medges ej skattereduktion.

För beräkningen av skattereduktion fastställs ett avräkningsunderlag och ett spärrbelopp.

Avräkningsunderlaget är fastighetsskatten för småhuset, dock högst 30 000 kr eller, då halv fastighetsskatt tas ut 15 000 kr.

Spärrbeloppet är 5 % av summan av

1. den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst
2. den skattskyldiges överskott i inkomstslaget kapital och
3. 15 % av den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet minskad med reduktionsfastighetens taxeringsvärde till den del det inte överstiger 3 000 000 kr.

Spärrbeloppet får inte fastställas till ett lägre belopp än 2 800 kr.

Om avräkningsunderlaget överstiger spärrbeloppet, skall den skattskyldige tillgodoräknas en skattereduktion som motsvarar

skillnaden mellan avräkningsunderlaget och spärrbeloppet.

Avräkningsunderlaget ska beräknas gemensamt om det finns flera delägare i hushållet. Om avräkningsunderlaget då överstiger spärrbeloppet, ska skattereduktionen tillgodoräknas i förhållande till vars och ens andel av den sammanlagda fastighetsskatten för reduktionsfastigheten.

#### **12.15.2 Skattereduktion för bredbandsanslutning**

Fastighetsägare kan få skattereduktion för utgifter för en ny anslutning för tele- och datakommunikation till ett småhus eller hyreshus. En enskild näringsidkare kan få reduktionen i fråga om anslutning till näringsverksamhetens fasta driftställe. I underlaget för beräkning av reduktionen får endast ingå utgifter för en anslutning som utförts av någon som har F-skattsedel när ersättningen för arbetet avtalas eller när ersättningen betalas ut. Skattereduktionen uppgår till 50 % av den del av underlaget som överstiger 8 000 kr eller, i fråga om hyreshus, 8 000 kr per bostad eller lokal som anslutits.

Skattereduktion får uppgå till högst 5 000 kr eller, ifråga om hyreshus, 5 000 kr per bostad eller lägenhet.

Om fastigheten ägs av flera ägare utgör skattereduktionen högst så stor andel av den totala skattereduktionen som svarar mot delägarens andel av fastigheten vid ingången av det beskattningsår då anläggningen tas i bruk.

#### **12.15.3 Skattereduktion för fackföreningsavgift**

Enligt 65 kap. 11 a § IL ska skattereduktion för fackföreningsavgift göras med 25 % av den medlemsavgift den skattskyldige betalat till sådan arbetstagarorganisation som avses i 6 § 1 st. lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet. Skattereduktion medges endast om den sammanlagda medlemsavgiften till en eller flera sådana organisationer under inkomståret uppgått till minst 400 kr. Reduktionen görs med ledning av den kontrolluppgift som fackföreningen lämnat. Någon ansökan behövs inte.

#### **12.15.4 Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa**

Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa medges enligt 65 kap. 11 b § IL med 40 % av den medlemsavgift som en skattskyldig betalat till sin arbetslöshetskassa under inkomståret. Reduktionen görs med ledning av den kontrolluppgift som arbetslöshetskassan lämnat. Någon ansökan behövs inte.

#### 12.15.5 Skattereduktion för sjöinkomst

Skattskyldig som haft sjöinkomst under hela år 2003 medges utan ansökan skattereduktion med 9 000 kr vid anställning på svenskt handelsfartyg som går i närfart och med 14 000 kr vid anställning på svenskt handelsfartyg som går i fjärrfart. Skattskyldig som haft sjöinkomst under en del av 2003 medges skattereduktion med 1/365 av dessa belopp för varje dag med sjöinkomst.

SKV har i RSFS 2003:15, RSFS 2003:17, RSFS 2003:37 samt i SKVFS 2004:9 lämnat information om de fartyg ombord på vilka de anställda ska få skattereduktion. SKV har också meddelat rekommendationer m.m. (RSV S 1999:8).

#### 12.15.6 Skattereduktion för allmän pensionsavgift

Skattskyldig som påförts allmän pensionsavgift, medges utan ansökan skattereduktion med 75 % av avgiften enligt 65 kap. 10 § IL. Skattereduktionen avrundas nedåt till helt 100-tal kr, se avsnitt 12.7.

#### 12.15.7 Skattereduktion för underskott av kapital

Uppkommer underskott vid beräkning av inkomst av kapital (41 kap. 12 § IL) medges utan ansökan skattereduktion med 30 % av underskott som inte överstiger 100 000 kr och med 21 % av återstoden.

### 12.16 Begränsningsregeln

---

Lag (1997:324) om begränsning av skatt  
Prop.1996/97:117

---

För den som varit obegränsat skattskyldig under någon del av beskattningsåret och för dödsbo efter person som vid sin död var bosatt i Sverige, kan i vissa fall statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt begränsas.

Begränsningsregeln tillämpas av skattemyndigheterna utan särskild ansökan.

#### Spärrbelopp

För beräkning av skattebegränsningen fastställs först ett s.k. spärrbelopp med hänsyn till den beskattningsbara förvärvsinkomsten och inkomsten av kapital.

Spärrbeloppet utgör 60 % av summan av dessa inkomster. För personer som ska sambeskattas enligt reglerna för förmögenhetsskatt beräknas spärrbeloppet på deras sammanlagda inkomster om beskattningsbar förmögenhet uppkommer vid sambeskattningen.



<b>Skattebelopp</b>	<p>Spärrbeloppet jämförs sedan med det sammanlagda beloppet av statlig förmögenhetsskatt, statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt som beräknats för den skattskyldige på grund av taxeringen (skattebeloppet). För personer som ska sambeskattas enligt reglerna för förmögenhetsskatt beräknas skattebeloppet som summan av deras sammanlagda skatter om beskattningsbar förmögenhet uppkommer vid sambeskattningen.</p> <p>Skattereduktion enligt 65 kap. 9–11 b §§ IL ska inte beaktas vid beräkning av skattebeloppet.</p>
<b>Nedsättningsbelopp</b>	<p>Om skattebeloppet blir högre än spärrbeloppet nedsätts förmögenhetsskatten och statliga inkomstskatten med överskjutande belopp (nedsättningsbeloppet). Förmögenhetsskatten får dock inte bli lägre än förmögenhetsskatten på 50 % av den beskattningsbara förmögenheten. I första hand nedsätts förmögenhetsskatten och därefter den statliga inkomstskatten på kapitalinkomst och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst i nu nämnd ordning. Kommunal inkomstskatt får inte sättas ned.</p> <p>Observera att vid tillämpning av begränsningsregeln ska det fasta beloppet på 200 kr som tas ut som kommunal inkomstskatt (se avsnitt 12.1) anses utgöra statlig inkomstskatt. Det blir därigenom möjligt att sätta ned detta belopp. Eventuell återstående del ”omvandlas” därefter återigen till kommunal inkomstskatt.</p>
<b>Gemensam förmögenhet</b>	<p>För personer som ska sambeskattas enligt reglerna för förmögenhetsskatt fördelas nedsättningsbeloppet i förhållande till storleken av deras skattepliktiga förmögenheter. Den sammanlagda förmögenhetsskatten för dessa personer får inte nedsättas till lägre belopp än skatten på 50 % av den gemensamt bestämda beskattningsbara förmögenheten.</p>
<b>Den lag som leder till lägst skatt tillämpas</b>	<p>Förutsättningar för såväl nedsättning av skatt enligt lagen om begränsning av skatt som skatteberäkning enligt bestämmelserna om skatt på ackumulerad inkomst (se del 1 kapitel 13 i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering) kan föreligga. Enligt 66 kap. 2 § 2 st. IL tillämpas då den av lagarna som leder till lägst skatt.</p> <p>Information om tillämpningen av begränsningsregeln finns i RSV M 2001 : 24 och i allmänna råd RSV 2001:33.</p>

## 12.17 Besked om slutlig skatt

---

11 kap. 15 § SBL  
30 och 32 § SBF  
7–10 §§ TF

---

Av beskedet om grundläggande beslut om slutlig skatt (slutskattebeskedet) ska framgå

1. taxerad och beskattningsbar förvärvsinkomst,
2. inkomst av kapital,
3. summan av gjorda skattereduktioner,
4. debiterad skatt enligt SBL, uppdelad på de olika skatteslagen samt, ifråga om fysiska personer och dödsbon, skattesatserna för kommunal inkomstskatt,
5. avgiftssatserna för avgift till registrerat trossamfund och begravningsavgift, samt
6. pensionsgrundande inkomst i fråga om skattskyldiga som är födda 1937 eller tidigare.

För skattskyldig som endast haft inkomst av kapital från vilken det gjorts skatteavdrag enligt 5 kap. 8 § SBL och som inte är skyldig att lämna självdeklaration ska beskedet innehålla upplysning om

kontrolluppgifter enligt 8–9 kap. LSK, såvitt avser

1. utbetalarens namn, utbetalt belopp och belopp för preliminär skatt i fråga om varje kontrolluppgift,
2. inkomst av kapital.

## 13 Ansvar för skatt

---

11 kap. 14 och 19 §§ SBL

12 kap. SBL

16 kap. 10 § SBL

23 kap. 3 § SBL

2 kap. 20 § lag om handelsbolag och enkla bolag

Prop. 1996/97:100 s. 588–595 (Nytt system för skattebetalning, ansvar för skatt m.m.)

35 § SBF

Prop. 2002/03:96 s. 113–140, 188–190 (ang. bl.a. skalbolag)

Prop. 2002/03:128 (Företrädare för juridisk person)

---

### 13.1 Inledning

#### 13.1.1 Allmänt

Kapitel 12 i SBL innehåller bestämmelser om olika slag av betalningsskyldighet för skatt. Betalningsskyldighet kan i vissa fall åläggas mer än ett subjekt för ett och samma belopp. Sedan en betalningsskyldighet har fullgjorts kan möjlighet finnas till regressrätt mot annan som också är skyldig att betala skatten eller avgiften.

I kapitlet regleras

- betalningsansvar på grund av utbetalares underlåtenhet att göra skatteavdrag, 1 §
- betalningsansvar för utbetalaren (11 kap. 19 § och 12 kap. 1 § 1 st. SBL)
- betalningsansvar för betalningsmottagaren (12 kap. 1 § 2 st.)
- betalningsskyldighet för avdragen preliminär skatt, 2 §
- ansvar för skatt på ersättning för arbete för utbetalare som inte gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL, 3–4 §§
- A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter, 5 §
- ansvar för företrädare för juridisk person för obetalda skatter, 6–7 e §§

- redares ansvar för förpliktelser som annan har som arbetsgivare på fartyget, 8 §
- ansvar för obetalda skatter för delägare i handelsbolag, 8 a §
- ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp för gruppens obetalda mervärdesskatt, 8 b §
- ansvar för den som avyttrat ett skalbolag, 8 c §
- ansvar för dödsbo för avlidens obetalda skatt, 9 §
- dödsbodelägarnas ansvar för dödsboets obetalda skatt, 9 §
- ansvar för skatt vid fusionering eller delning av värdepappersfond, 9 a §.

Preliminär skatt betalas antingen genom skatteavdrag, A-skatt, eller enligt särskild debitering, F-skatt eller särskild A-skatt (SA-skatt). Skatteavdraget görs av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning och denne är också ansvarig för att redovisa och betala den avdragna skatten. Om utbetalaren underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag kan han bli betalningsskyldig för det belopp som skulle ha dragits av. Under vissa förutsättningar kan också den som tagit emot ersättningen göras betalningsansvarig för det belopp som hänförs till honom.

Preliminär skatt enligt särskild debitering betalas i form av F-skatt eller SA-skatt. Har en skattskyldig endast F-skattsedel ska skatteavdrag normalt inte göras. En arbetsgivare som betalar ut lön till en fysisk person med F-skattsedel är under vissa förutsättningar skyldig att anmäla detta. Gör han inte det kan han åläggas betalningsskyldighet för den skatt som belöper på ersättningen.

Den som betalar ut avgiftspliktig ersättning till person som har A-skatt är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Om utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet för avgifterna kan mottagaren, under vissa angivna förutsättningar, i stället åläggas betalningsskyldighet för dem.

Under vissa förutsättningar kan företrädare för juridisk person åläggas solidarisk betalningsskyldighet för den juridiska personens obetalda skatter. Frågan om betalningsskyldighet väcks genom ansökan hos förvaltningsdomstol. ”Handledning för företrädaransvar och ackord” (RSV 443) innehåller en utförligare redovisning av bestämmelser, handläggning och rättspraxis vad gäller företrädaransvar. Den handledningen håller för närvarande på att omarbetas och ska enligt den nu föreliggande planeringen publiceras elektroniskt i ny utgåva på Skatteverkets webbplats under hösten 2004.

En redare svarar i vissa fall för arbetsgivares ombord på fartyg förpliktelser enligt SBL.

Delägare i ett handelsbolag är enligt 2 kap. 20 § handelsbolagslagen solidariskt ansvariga för handelsbolagets obetalda skulder. Betalningsskyldigheten fastställs av SKV genom beslut.

Varje näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp är skyldig att, tillsammans med grupp huvudmannen, betala skatt som grupp huvudmannen underlåtit att betala trots att han varit skyldig att betala den.

Den 1 juli 2003 trädde nya bestämmelser om betalningsansvar i vissa fall för den som avyttrat andel eller aktiebaserad delägar rätt i skalbolag i kraft.

I 12 kapitlet SBL behandlas också ansvar för avlidens skatt, dvs. när ansvaret övergår på dödsboet. Om dödsboet skiftas blir dödsbodelägarna ansvariga för dödsboets obetalda skatt i enlighet med bestämmelser i ärvdabalken.

Rättigheter och skyldigheter vad gäller skatt vid fusioner och fissioner av värdepappersfonder regleras i 12 kap 9 a §.

I 23 kap. 3 § SBL finns bestämmelser om redovisning och betalning av skatt som avser verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederier. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 13.12.

### **13.1.2 Skattekontosystemets påverkan vad gäller ansvar för annans skatt**

Hos SKV upprättas skattekonto för varje skattskyldig person, såväl fysisk som juridisk. På kontot bokförs löpande debiterade skatter samt sådana skatter och avgifter som redovisas i SKD. Betalningar och andra belopp som tillgodoräknas kontohavaren krediteras utan någon avräkningsordning mellan de olika skatterna på skattekontot. Det innebär att den skattskyldige inte kan styra en betalning till att avse en viss skatteskuld.

På grund av detta kan man inte säga att ett underskott på skattekontot hänförs till en viss skatt utan endast att, av de skatter som totalt påförts skattekontot under en viss tidsperiod, det kvarstår ett obetalt underskottsbelopp.

Denna avräkningsprincip innebär en betydande förändring i förhållande till den före 1998 gällande uppborrdslagstiftningen, inte minst i de fall en person ska åläggas betalningsskyldighet för annan persons obetalda skatt.

<b>Sidobetalare</b>	SBL använder, i 16 kap. 10 §, benämningen sidobetalare för den som tillsammans med annan, som i första hand är skyldig att betala skatten, är skyldig att betala viss skatt. Detta är vad som i andra sammanhang också benämns solidariskt betalningsansvar.
<b>Likafördelning av skatteskuld</b>	I flertalet av de sidobetalningsansvar som regleras i SBL kan det bli av betydelse för bestämmandet av storleken av sidobetalarens betalningsansvar att avgöra hur stor del av var och en av de skatter, som under en viss period förfallit till betalning för huvudbetalaren, som ska anses obetalda. För dessa situationer kan i vissa fall stadgandet om likafördelning i 16 kap. 11 § komma till användning. Stadgandet innebär att man vid behov fördelar skatteskulden proportionellt mellan de skatter som påförts under aktuell period.
<b>Betalning styrd till sidobetalningsskuld</b>	16 kap. innehåller också i 10 § ett särstadgande angående sidobetalares betalning av viss skatt. Där anges att en sidobetalares inbetalning ska räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald, om inte sidobetalaren i samband med betalningen begär något annat. I detta fall har alltså den som betalar skatt möjlighet att genom egen viljeyttring styra betalningen till att i första hand avräknas mot den skatteskuld för vilken annan person är huvudbetalningsskyldig.

## **13.2 Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag**

### **13.2.1 Arbetsgivares och annan utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag**

Arbetsgivare är, enligt 1 kap. 6 § SBL, den som betalar ut ersättning för arbete. Det i Sverige tillämpade systemet med skatteavdrag tilldelar arbetsgivaren en nyckelroll vid uppbörden av preliminär skatt. Skatteavdrag görs då inkomsten uppbärs och räknas av mot den sedermera debiterade slutliga skatten. I och med att skatteavdraget har gjorts anses betalningsmottagaren ha betalat preliminär skatt med motsvarande belopp oavsett om arbetsgivaren redovisar och betalar det avdragna beloppet eller ej.

Arbetsgivare och den som betalar ut ränta eller utdelning till en fysisk person ska göra skatteavdrag. Arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag gäller dessutom om betalningsmottagaren är en juridisk person och oavsett om ersättningen utgör huvud- eller sidoinkomst för mottagaren. Skatteavdrag på ersättning för arbete ska dock, med några få undantag, inte göras när utbetalning sker till en person som har eller åberopar en F-skattsedel.

**Mottagarens grundläggande betalningsskyldighet för inkomstskatten**

**13.2.2 Regelverket**

Förutsättningen för att ålägga en utbetalare betalningsskyldighet på grund av underlåtenhet att göra skatteavdrag är att det har utbetalats ett visst slag av ersättning till en person som är skattskyldig här i landet för denna inkomst och som inte har F-skattsedel.

Grundläggande är således att det alltid finns någon som är skattskyldig och ska taxeras för beloppet. Den som taxeras för beloppet är ansvarig för betalningen av obetalad slutlig skatt.

Ett beslut om betalningsskyldighet som grundar sig på underlåtet skatteavdrag kan bli aktuellt i många olika situationer. Några typfall är viktiga att särskilja.

- Ersättningens storlek och mottagaren är kända och mottagaren har ännu inte taxerats för ersättningen.
- Ersättningens storlek och mottagaren är kända och mottagaren har taxerats för ersättningen.
- Ersättningens storlek är känd och mottagaren är okänd.
- Såväl ersättningens storlek som mottagaren är okända.

Den som varit skyldig att göra skatteavdrag ska redovisa den avdragna skatten i en skattedeklaration tillsammans med uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken han varit skyldig att göra skatteavdrag.

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fastställts i enlighet med deklarationen. Lämnas ingen redovisning anses skatten fastställd till 0 kr. Lämnas redovisning senare anses beslut ha fattats i enlighet med redovisningen om inte ett omprövningsbeslut har fattats dessförinnan (11 kap 16–18 §§ SBL).

**Utbetalarens ansvar fastställs genom omprövningsbeslut**

Ett omprövningsbeslut fattas enligt 11 kap. 19 § SBL på grundval av tillgängliga uppgifter eller efter skön. Den som inte har gjort ett föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § (12 kap. 1 § 1 st. SBL). Betalningsskyldigheten för utbetalaren fastställs således alltid genom ett omprövningsbeslut.

**13.2.2.1 Äldre bestämmelserns betydelse för tolkningen av nuvarande regelverk**

Den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om arbetsgivares betalningsansvar för arbetstagares skatt när ett riktigt skatteavdrag

inte har gjorts kan bereda vissa svårigheter. För att lättare förstå skattebetalningslagens förhållandevis kortfattade bestämmelser om detta betalningsansvar och skattekontoprincipens påverkan, inte minst vad gäller äldre praxis, kan det vara en fördel att känna till motsvarande bestämmelser i uppbördslagen.

Enligt de bestämmelser, i 75 och 75 a §§ UBL, som gällde fram till 1998, skiljde man på beslut som fattades innan slutlig skatt hade fastställts för mottagaren och på beslut som fattades efter det att slutlig skatt hade fastställts.

Arbetsgivaren var ansvarig ”för skatt, som skatteavdraget skulle ha avsett, till belopp som svarar mot vad han underlåtit att dra av.” Med den ”skatt som skatteavdraget skulle ha avsett” menas den inkomstskatt som den skattskyldige skulle betala och med ”vad han underlåtit att dra av” menas det skatteavdrag som arbetsgivaren var skyldig att göra.

Om betalningsskyldigheten ålades arbetsgivaren innan slutlig skatt hade fastställts innebar 75 § UBL att myndigheten måste ålägga också arbetstagaren ansvar i det fall denne var känd. Beloppet kunde sedan utkrävas från endera av dem. Betalade den ene så minskade den andres betalningsskyldighet. Ansvarsbeloppet gottskrevs arbetstagaren som preliminär skatt. Belopp som arbetsgivaren hade betalt kunde han kräva åter av arbetstagaren, regressrätt.

När arbetsgivaren ålades betalningsskyldighet efter det att arbetstagarens slutliga skatt bestämts knöts ansvaret till den slutliga skatten. Även i detta fall kunde beloppet alltså utkrävas av såväl arbetsgivaren som arbetstagaren. Skillnaden var endast att arbetstagarens betalningsskyldighet grundade sig på beslutet om slutlig skatt. I dessa fall gottskrevs arbetstagaren beslutsbeloppet endast i den mån det betalades av arbetsgivaren. Oberoende av vem som betalade minskade den andres skuld, men betalande arbetsgivare hade regressrätt mot arbetstagaren.

Bestämmelsen i 75 § UBL om hur arbetsgivarens ansvar skulle beräknas knöt helt an till det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts. Någon bestämmelse om begränsning av detta ansvarsbelopp fanns inte. Genom praxis fastlades dock att arbetsgivarens betalningsansvar i görligast mån skulle begränsas till arbetstagarens obetalda kvarstående skatt i de fall betalningsskyldigheten ålagts efter det att slutlig skatt fastställts.

Denna praxis avser endast klassiska arbetstagarförhållanden med en inkomsttagare som har inkomst av tjänst och som inte utövar näringsverksamhet.



Var arbetstagarna okända, dvs. visste skattemyndigheten inte vilka de anställda var och alltså inte heller hur stort skatteavdrag som skulle ha gjorts, skulle det inte avdragna beloppet för vilket arbetsgivaren ålades betalningsskyldighet anses uppgå till 30 procent av ersättningen.

I dessa fall fanns det ingen känd inkomsttagare till vars slutliga skatt ansvaret kunde knytas eller som kunde åläggas betalningsansvar tillsammans med arbetsgivaren. Ett latent solidariskt ansvar fanns ändå genom att om arbetstagaren senare upptäcktes och taxerades skulle arbetsgivarens betalningsskyldighet omprövas och bestämmas till visst belopp av arbetstagarens kvarstående eller tillkommande skatt. Arbetsgivarens eventuella betalningar av ansvarsbeloppet skulle då naturligtvis också avräknas mot arbetstagarens slutliga skatt.

### **13.2.2.2 SBL:s bestämmelser**

SBL bestämmelser om utbetalarens ansvar för underlåtet skatteavdrag är betydligt mer kortfattade än de motsvarande bestämmelserna i UBL. Av det förtydligande stadgandet i 12 kap. 1 § 1 st. SBL. framgår endast att beslut om belopp som avser underlåtet skatteavdrag fattas enligt 11 kap. 19 § SBL. Desamma framgår också av författningskommentaren i prop. 1996/97:100 sid. 588.

Hänvisningen till 11 kap. 19 § SBL medför att bestämmelserna där om skönsbeskattning blir tillämpliga även på beslut som avser underlåtna skatteavdrag. Av denna anledning behövs inte längre en specialbestämmelse om betalningsansvar för de fall när en utbetalare har betalat ut ersättning till för SKV okända personer utan att göra skatteavdrag.

SBL:s bestämmelser om utbetalarens betalningsansvar vid underlåtet skatteavdrag innehåller inte något uttryckligt stadgande om att hans betalningsansvar gäller tillsammans med betalningsmottagaren. Redan vid tillkomsten av UBL ansågs detta framgå av regelverkets utformning i övrigt och reglerades därför inte särskilt.

Som redan sagts medför skattekontosystemets princip om avräkning mot de totala debiteringar som påförts kontot för en viss period, att det inte utan vidare går att avgöra om en slutlig skatt är helt eller delvis betald. Detta medför att tidigare praxis, vad gäller begränsningen av ansvarsbeloppet till obetald kvarstående skatt, inte längre är omedelbart tillämplig. De naturliga avgränsningarna av betalningsansvaret synes i stället i normalfallet komma att utgöras av hur mycket av betalningsmottagarens slutliga skatt som efter avräkning enligt 11 kap. 14 § SBL kvarstår obetald

jämfört med den eventuella skatteskulden på hans skattekonto.

Den övre gränsen för utbetalarens betalningsansvar är alltså det belopp som han underlåtit att dra av, alltså det skatteavdrag som skulle ha gjorts minskat med det avdrag som faktiskt gjorts.

I 12 kap. 1 § 2 st. SBL återfinns bestämmelserna om när även arbetstagaren kan göras betalningsskyldig för belopp som avser underlåtet skatteavdrag.

Där stadgas att SKV *får* besluta att även den som tagit emot ersättningen är betalningsskyldig. Denna förändring, som innebär att SKV, till skillnad mot UBL:s bestämmelser, inte måste göra även betalningsmottagaren betalningsskyldig, kommenteras inte i förarbetena. En tänkbar anledning kan vara att formuleringen valts med tanke på de fall då arbetstagaren är okänd och i följd härav inte kan göras betalningsansvarig. Bestämmelsen synes dock också kunna tolkas så att SKV, utan att göra en inkomsttagare som ännu inte taxerats för ifrågasvarande ersättning ansvarig enligt 12 kap. 1 §, kan knyta utbetalarens betalningsansvar till en redan tidigare existerande skattekontoskuld hos betalningsmottagaren.

Något som kan tala för denna senare tolkning är att SBL:s bestämmelser om betalningsansvar för preliminär skatt på ett principiellt viktigt sätt avviker från dem i UBL (3 § UBL). Preliminär skatt betalas genom skatteavdrag eller enligt särskild debitering. Skatteavdrag görs av den som betalar ut ersättning för arbete och betalas av denne medan F- och SA-skatt betalas av den skattskyldige (4 kap. 2–5 §§ SBL). Det är således inte längre så att den skattskyldige, betalningsmottagaren, är betalningsskyldig för preliminär skatt som ska betalas genom skatteavdrag. Han är endast skyldig att underkasta sig skatteavdraget. Av detta skulle kunna anses följa att utbetalarens betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag inte ovillkorligen skulle vara kopplat till en motsvarande betalningsskyldighet för betalningsmottagaren.

**Vad tillgodoräknas inkomsttagaren?**

Den skattskyldige tillgodoräknas avdragen preliminärskatt utifrån den uppgift härom som utbetalaren redovisar i kontrolluppgift. Beloppet avdragen skatt enligt kontrolluppgiften är, liksom även debiterad F-skatt och särskild A-skatt, en av de poster som beaktas när slutlig skatt att betala beräknas. Den avdragna skatten ska, efter det att den slutliga skatten bestämts men före avstämningen av skattekontot, avräknas från mottagarens slutliga skatt (11 kap. 14 § 2 st. 1 b p. SBL). Har utbetalaren inte redovisat den avdragna skatten i kontrolluppgift ska den skattskyldige, oftast efter en skattereklamation, ändå få beloppet tillgodoräknat.

När utbetalaren brutit i sin skyldighet att göra skatteavdrag och

När utbetalaren brustit i sin skyldighet att göra skatteavdrag och därför görs betalningsansvarig för det underlåtna skatteavdraget innebär detta inte alltid att betalningsmottagarens skattekonto utan vidare tillgodoräknas det beslutade ansvarsbeloppet.

När utbetalaren görs betalningsskyldig för underlåtet skatteavdrag i de fall betalningsmottagaren redan beskattats för inkomsten knyts hans betalningsansvar till den obetalda skatten på betalningsmottagarens skattekonto och hans eventuella betalning av ansvarsbeloppet krediterar kontot. Det skatteavdrag som utbetalaren underlåtit att göra skulle ha utgjort betalning av mottagarens preliminära skatt och den betalning av ansvarsbeloppet som utbetalaren gör ska tillgodoföras betalningsmottagarens skattekonto och avräknas mot hans skatteskuld.

Detta korresponderar med bestämmelsen om regressrätt i 12 kap. 10 § som lyder, ”Den som har betalat A-skatt utan att ha gjort motsvarande skatteavdrag har rätt att kräva den för vars räkning skatten har betalats på beloppet.” Utbetalaren har således regressrätt mot mottagaren för faktiskt betalt belopp eftersom detta belopp tillgodoräknats betalningsmottagaren som betalning av skatt.

I 11 kap. 14 § 2 st. 1 c p. SBL stadgas att SKV från den slutliga skatten ska göra avdrag för A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 12 kap. 1 § 2 st. Betalningsmottagaren ska således i detta fall tillgodoräknas det belopp som han gjorts betalningsansvarig för oberoende av om utbetalaren betalar ansvarsbeloppet eller ej.

När även betalningsmottagaren görs betalningsansvarig för belopp som avser underlåtet skatteavdrag innebär detta i praktiken ett förfarande som kan jämföras med särskild debitering av preliminär skatt, alltså F- och SA-skatt, för arbetstagen/betalningsmottagaren.

Betalningsmottagaren blir redan innan slutlig skatt debiterats betalningsskyldig för beloppet som förs upp på hans skattekonto och han ska sedan slutlig skatt har bestämts, oberoende av betalning, tillgodoräknas det beslutade eller debiterade beloppet, enligt 11 kap. 14 § 1 SBL.

Utbetalarens betalningsansvar kopplas till betalningsmottagarens obetalda skatt för den period då hans betalningsansvar för ”preliminär skatt”, alltså ansvarsbeloppet enligt beslutet, förföll till betalning. Utbetalarens eventuella betalning krediteras även i detta fall betalningsmottagarens skattekonto.

*Exempel*

Vid en kontroll under inkomståret 2004 uppmärksammar SKV att arbetsgivaren A underlåtit att göra skatteavdrag vid utbetalning av lön under tiden augusti till och med oktober 2004 till arbetstagaren B.

I december 2004 beslutar SKV att göra arbetsgivaren A tillsammans med arbetstagaren B betalningsskyldiga för ett belopp om 50 000 kr, motsvarande skatteavdrag som skulle ha gjorts från den inkomst som B uppburit.

Beloppet debiteras på B:s skattekonto när det förfaller till betalning i slutet av januari 2005. I början av februari betalar A 50 000 kr och anger att betalningen ska tillgodoräknas hans sidobetalningsansvar för B:s skatt. Betalningen krediteras på B:s skattekonto

Sedan B:s slutliga skatt för inkomståret 2004 har bestämts i september 2005 gör SKV avdrag med 50 000 kr i enlighet med bestämmelsen i 11 kap. 14 § SBL.

**Begränsning av  
ansvarsbeloppet**

Liksom preliminär skatt ska betalas med belopp som så nära som möjligt motsvarar den slutliga skatten för inkomståret bör utbetalarens betalningsansvar begränsas med hänsyn till betalningsmottagarens slutliga skatt.

När ansvarsbeslutet fattas under inkomståret och därefter fram till dess att slutlig skatt bestämts kan ansvarsbeloppet normalt bestämmas till det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts.

Om däremot betalningsmottagarens slutliga skatt har bestämts för inkomståret och han blivit taxerad för den ifrågavarande inkomsten bör ansvarsbeloppet i normalfallet påverkas av obetald slutlig skatt som uppkommit för honom.

Som redan vid flera tillfällen konstaterats går det inte i skattekontosystemet att utan vidare konstatera om en viss skatt är betald eller obetald. För den vars transaktioner på skattekontot under ett år består av slutlig skatt och avdragen A-skatt som avräknas från den går det normalt att utan vidare konstatera att ett eventuellt underskott på kontot består av obetald slutlig skatt.

När betalningsmottagaren har ett flertal transaktioner på skattekontot, han kan till exempel lämna skattedeklaration varje månad därför att han driver näringsverksamhet, är det däremot betydligt svårare att avgöra vad som ska anses vara obetald slutlig skatt. Till detta kommer också att den praxis som finns beträffande begränsning av ansvarsbeloppet, förutom att den avser UBL:s regelverk, avser fall där arbetstagaren endast haft inkomst av tjänst.

I avsaknad av vägledande praxis vad gäller begränsningen av ansvarsbeloppet i dessa mer komplicerade fall synes det i normalfallet vara lämpligt att göra en jämförelse mellan å ena sidan den obetalda slutliga skatt som uppkommit vid avräkningen enligt 11 kap. 14 § 1 p. SBL och underskott på skattekontot å andra sidan.

*Exempel*

Arbetsgivaren A skulle under inkomståret 2003 ha gjort skatteavdrag med 50 000 kr på utbetald arbetsersättning till B men något skatteavdrag gjordes inte.

När SKV i april 2005 upptäcker detta har B:s slutliga skatt för inkomståret i fråga bestämts och förfallit till betalning.

För B har efter avräkning enligt 10 kap. 14 § 1 p. SBL uppkommit obetald slutlig skatt med 30 000 kr. Underskottet på hans skattekonto sedan den slutliga skatten förfallit till betalning och kontot stämts av uppgår till 20 000 kr. SKV begränsar det betalningsansvar som bestäms för A till 20 000 kr motsvarande detta underskott.

**Okända mot-  
tagare**

I de fall det inte föreligger uppgifter om till vilken eller vilka personer en viss ersättning för utfört arbete betalats kan SKV ändå göra arbetsgivaren betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag. Eftersom SKV också skönmässigt får uppskatta det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts kan beslut om ansvar för underlåtet skatteavdrag fattas också i de fall då det av utredningen framgår att ersättning för arbete betalats ut men utbetalt belopp är okänt.

Eftersom SBL, till skillnad från den tidigare lagstiftningen, inte särreglerar frågan om ansvar för underlåtet skatteavdrag i de fall arbetstagaren är okänd finns inte heller någon bestämmelse om hur det skatteavdrag som skulle ha gjorts ska beräknas. Inte heller innehåller förarbetena till SBL något uttalande i denna fråga. Den tidigare stadgade beräkningsgrunden, 30 procent på det utbetalda beloppet, torde i flertalet fall ge ett rättvisande resultat. På grund härav och då det inte framgår att någon ändring varit åsyftad synes det avdrag som skulle ha gjorts kunna beräknas till 30 procent av skönmässigt uppskattat eller faktisk konstaterat utbetalt belopp.

Blir en arbetstagare, som tidigare inte kunnat identifieras känd efter att beslut om betalningsskyldighet har meddelats, bör SKV ompröva beslutet mot arbetsgivaren med ledning av de framkomna uppgifterna. Har arbetstagaren deklarerat det utbetalda ersättningsbeloppet och betalat slutlig skatt och eventuella övriga förfallna skatter på skattekontot fullt ut, bör utbetalarens ansvar

undanröjas eller, om ansvaret rör flera ersättningar och betalningsmottagare, sätts ner med ett belopp som motsvarar det skatteavdrag som skulle ha gjorts på ersättningen till den identifierade arbetstagaren.

Om den tidigare okände arbetstagaren blir känd innan han har beskattats för beloppet, kan beslut om betalningsskyldighet också riktas mot honom.

### 13.2.3 Rätt betalningsmottagare?

För att ett betalningsansvar som grundar sig på underlåtelse att göra skatteavdrag ska kunna komma ifråga krävs, som tidigare sagt, att utbetalaren varit skyldig att göra skatteavdrag vid utbetalning till betalningsmottagaren. För att avgöra detta blir det i vissa fall nödvändigt att pröva om den som faktiskt tagit emot ersättningen för arbetet också varit rätt betalningsmottagare.

#### Vilka avtalsparter?

Vid bedömningen av vem som är rätt betalningsmottagare gäller det att konstatera mellan vilka personer ett arbetsuppdrag är avtalat. Är avtalet upprättat mellan uppdragsgivaren och en fysisk person kan den fysiske personen inte i efterhand anvisa t.ex. sitt bolag som betalningsmottagare.

Om ett avgångsvederlag till en före detta anställd, efter anvisning därom, betalas ut till den tidigare anställdes bolag i stället för till honom personligen är bolaget inte rätt betalningsmottagare.

#### *Exempel*

En vårdcentral anlitar under den ordinarie läkarens semester en annan läkare, som har A-skattsedel, för att utföra sådana arbetsuppgifter som normalt förekommer på vårdcentralen. Ersättningen till vikarien har bestämts enligt sedvanliga löneavtal. Inför utbetalningen av lönen meddelar läkaren att han vill ha lönen utbetald till sitt företag, Hotell & Restaurang AB, och uppger att bolaget har F-skatt.

Den rätta betalningsmottagaren anses i detta fall vara den fysiska personen då något avtal aldrig har ingåtts mellan vårdcentralen och bolaget.

Det är avtalspartens, den med vilken arbetsavtalet ingåtts, skattsedelsinnehav som är avgörande för skyldigheten att göra skatteavdrag. Att den utbetalare som betalar ut ersättningen till någon, som han inte ingått arbetsavtal med men som har F-skatt, kan åläggas betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag om den som han avtalat med har A-skatt följer därför direkt av SBL:s bestämmelser.

## Genomsyn

I kapitel 4 i denna handledning behandlas i avsnitt 4.4.4 frågan om s. k. genomsyn. Vad som där sägs torde även kunna ha viss relevans för frågan om betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag i vissa fall då utbetalningen skett till en juridisk person med F-skatt.

Utbetalaren ska normalt kunna lita på att han inte, när den betalningsmottagare som han ingått arbetsavtalet med har F-skatt, har några skyldigheter vad gäller att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter.

## Skenrättsavtal

Detta gäller dock inte när det genom utredning är klarlagt att det ingångna arbetsavtalet är ett skenrättsavtal, alltså när avtalet inte återspeglar det faktiska rättsförhållandet mellan parterna utan är upprättat i avsikt att dölja det faktiska rättsförhållandet och försvåra kontroll. Det kan till exempel vara så att faktiska arbetsavtal med ett antal personer, som skall utföra arbete i utbetalarens verksamhet, givits formen av ett entreprenadavtal med en avtalspart som de facto inte haft någon befattning med det utförda arbetet eller de personer som faktiskt utfört det. I de fall SKV kan visa att det åberopade avtalet inte motsvara det faktiska avtalsförhållandet bör en genomsyn kunna göras på ett sådant sätt att myndigheten prövar utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag i relation till den faktiska betalningsmottagaren, alltså den med vilken arbetsavtalet i realiteten ingåtts. I detta sammanhang kan en jämförelse göras med det i avsnitt 13.4 beskrivna Regeringsrättsavgörandet och kommentaren till detta.

Frågan om att ålägga utbetalare betalningsansvar på grund av underlåtet skatteavdrag i samband med genomsyn har inte varit föremål för Regeringsrättens prövning.

### **13.2.4 Mottagarens betalningsskyldighet för ej avdragen preliminärskatt.**

Som redan sagts får SKV besluta att även den som tagit emot ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att betala belopp för vilket utbetalaren har gjorts ansvarig, till den del beloppet hänförs till betalningsmottagaren.

Ett sådant ansvar får åläggas betalningsmottagaren endast om grundläggande beslut om slutlig skatt inte har fattats eller om det kan antas att den slutliga skatten kommer att höjas med ett belopp som minst motsvarar ansvarsbeloppet. Denna begränsning är självfallen eftersom det endast är i dessa fall, då han inte taxerats för den ifrågakommande inkomsten, som han inte redan är betalningsskyldig för den skatt som belöper på inkomsten.

En betalningsmottagare som är ett handelsbolag får inte göras betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag tillsammans med utbetalaren (12 kap. 1 § 3 st. SBL).

Skälet till att ett handelsbolag inte kan åläggas betalningsskyldighet är att det inte kommer att taxeras för beloppet. Eftersom ansvarsbeloppet ska tillgodoräknas vid beräkningen av slutlig skatt att betala, skulle ett sådant beslut kunna resultera i att bolaget fick pengarna tillbaka som för mycket inbetald preliminär skatt.

Under perioden mellan det att mottagarens självdeklaration getts in och taxering ägt rum kan myndigheten begränsa det betalningsansvar, som normalt bestäms till belopp enligt skattetabell eller till 30 procent, till belopp motsvarande den slutliga skatt som kan beräknas bli debiterad på mottagarens skattekonto sedan avräkning skett enligt 11 kap. 14 § SBL. En sådan begränsning kan SKV göra, antingen på begäran av utbetalaren eller mottagaren eller på eget initiativ, utifrån en preliminär granskning av betalningsmottagarens självdeklaration.

Ett belopp som fastställts i ett beslut om betalningsskyldighet för preliminär A-skatt ska debiteras mottagarens skattekonto på den förfallodag som inträffar minst trettio dagar efter beslutet. Har det då skett en kompletteringsbetalning eller finns det av någon annan orsak ett överskott som ingående balans på skattekontot så kommer detta att tas i anspråk för betalning av det debiterade beloppet. Det finns därför normalt ingen anledning att i beslutet ta hänsyn till ett eventuellt överskott på skattekontot.

#### *Exempel*

Vid utredning under maj taxeringsåret finner SKV att arbetsgivare A underlåtit att göra skatteavdrag med 30 000 kr på utbetald arbetsersättning om 100 000 kr till arbetstagare B som har en ren A-skatt. Båda vitsordar sin betalningsansvarighet som sådan men B invänder samtidigt att underskottet på hans skattekonto efter avstämning av slutlig skatt kan beräknas bli endast 20 000 kr, beroende på en kompletteringsbetalning på 10 000 kr som han gjort i januari taxeringsåret.

Detta påpekande behöver inte nödvändigtvis påverka beslutet om betalningsskyldighet, som således kan gälla 30 000 kr.

Att betalningsmottagaren ska tillgodoräknas ansvarsbeloppet vid beräkning av slutlig skatt att betala har redan sagts (11 kap. 14 § 2 st. 1 c p. SBL).



### 13.2.5 Ansvarsbeslutet – innehåll m.m.

Enligt 35 § SBF ska ett beslut med anledning av att en arbetsgivare har underlåtit att göra skatteavdrag innehålla uppgift om den skatt som ska betalas och om löne-, ränte- eller utdelningsbeloppet. Uppgifterna ska, om det är möjligt, redovisas särskilt för varje skattskyldig med angivande av namn, personnummer och redovisningsperiod.

### 13.2.6 Betalningsmottagarens talerätt

**RÅ 1962 ref. 29**

Enligt praxis har arbetstagare inte ansetts ha talerätt mot beslut som avsett arbetsgivares betalningsskyldighet när skatteavdrag inte gjorts.

I en dom den 4 september 2002 (mål nr 44-2002) finner kammarrätten i Sundsvall också att ett beslut om arbetsgivares ansvar för skatt enligt 12 kap. 1 § SBL inte berör arbetstagaren på ett sådant sätt att denne är taleberättigad i frågan och att arbetstagaren i enlighet härmed heller inte äger rätt att påkalla att SKV fattar sådant beslut.

I detta sammanhang bör dock påpekas att betalningsmottagaren självfallet har talerätt mot ett beslut enligt 12 kap. 1 § varigenom han själv görs betalningsskyldig. Frågan om arbetstagares talerätt vad gäller beslut om betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag behandlas också i kapitel 21.

## 13.3 Utbetalares betalningsskyldighet för avdragen skatt

För avdragen, inte redovisad, preliminär skatt är arbetsgivaren ensam ansvarig (11 kap. 19 § SBL). En utbetalare är skyldig att månaden efter utbetalning av ersättning redovisa den avdragna skatten i SKD och att betala de belopp som redovisningen avser.

Om en SKD har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fastställts i enlighet med deklARATIONEN (11 kap. 16 § SBL). Lämnas ingen redovisning anses skatten fastställd till 0 kr (11 kap. 17–18 §§ SBL). Lämnas redovisning senare anses beslut ha fattats i enlighet med redovisningen om inte ett omprövningsbeslut har fattats dessförinnan (11 kap. 18 § SBL).

När det framkommer att avdragen skatt inte har redovisats bestämmer SKV utbetalarens betalningsskyldighet i ett omprövningsbeslut.

### **13.4 Ansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL**

Om den som tar emot ersättning för ett utfört arbete har eller åberopar en F-skattsedel utan villkor enligt 4 kap. 9 § eller åberopar en F-skattsedel med sådant villkor trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till SKV (5 kap. 7 § SBL), se vidare avsnitt 4.4.3.

Om någon, som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete till någon som har eller åberopar en F-skattsedel, inte har gjort en sådan anmälan trots att han varit skyldig att göra det, får SKV besluta att också utbetalaren är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten (12 kap. 3 § 1 st. SBL).

#### **Uppenbar anställning**

I prop. 1991/92:112 s. 109 säger departementschefen att utbetalarens betalningsansvar endast kan krävas ut när det kan anses ha varit uppenbart för den som uppdragit arbetet att ett anställningsförhållande förelegat men detta inte i samband med utbetalningen anmälts till SKV.

#### **RR-dom**

Frågan om uppenbar anställning i samband med bestämmelserna om anmälningsskyldighet i 5 kap. 7 § SBL och betalningsskyldighet enligt 12 kap. 3 § samma lag har nyligen varit föremål för RR:s prövning (RR:s dom 2003-12-19, mål nr 8141-2000).

Målet avser tillämpning av 40 a § och 75 c § uppbördslagen (1953:272) samt 16 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter. Dessa bestämmelser har ersatts av 5 kap. 7 § och 12 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) SBL. I det följande anges endast nu gällande bestämmelser.

Målet gäller ett bolag, Städbolaget A, som har anlitat en underentreprenör B för städarbete. A har i enlighet med åtta fakturor under en fyramånadersperiod betalat ut sammanlagt ca 310 000 kr till B avseende utförd städning. Fakturorna innehöll uppgift om att B hade F-skatt.

Frågan i målet är om sådan anmälningsskyldighet som numera regleras i 5 kap. 7 § SBL ålegat Städbolaget A, alltså om det varit uppenbart att arbetet utförts under sådana förhållanden att de som utförde detta var att anse som anställda hos A.

Regeringsrätten skriver i sin domskäl i huvudsak följande.

Enligt förarbetena ska frågan om anmälningsskyldighet föreligger framför allt inriktas på om anställningsför-

hållandet varit uppenbart för en arbetsgivare i allmänhet; hänsyn bör dock också kunna tas till vilka möjligheter den aktuella utbetalaren haft att bedöma anställningsfrågan (se prop. 1991/92:112 s. 182 f).

Beträffande underentreprenören B är upplyst att aktiebolaget under år 1995 var registrerat till mervärdesskatt och som arbetsgivare samt hade tilldelats F-skattsedel som återkallades den 23 oktober 1995. Bolaget redovisade inte mervärdesskatt, innehållen preliminär A-skatt eller arbetsgivaravgifter och försattes i konkurs den 22 april 1996. Enligt konkursförvaltaren har någon bokföring inte inkommit till honom.

”En prövning av huruvida ett anställningsförhållande föreligger ska i första hand göras genom en helhetsbedömning av de omständigheter som kan anses ha betydelse vid klassificeringen (se t.ex. RÅ 2001 ref. 50). När det gäller frågan om anmälningsskyldighet förelegat tillkommer att det ska ha varit uppenbart att förhållandena varit sådana att ett anställningsförhållande förelegat.

Vad som uttalats i förarbetena tyder på att avsikten i första hand varit att markera att det inte får råda någon tvekan om bedömningen, grundad på de föreliggande omständigheterna (prop. 1991/92:112 s. 89 och 107). Mot bakgrund av syftet med systemet med F-skatt är det också uppenbart att anmälningsskyldighet och därmed förknippad risk för betalningsskyldighet inte ska föreligga i fall där tvekan kan råda om den rättsliga bedömningen. Med hänsyn till bestämmelsens karaktär av undantagsregel finns det anledning att även ställa krav på de omständigheter som läggs till grund för denna bedömning är fullt ut klarlagda, i synnerhet vad avser frågan om vad som varit känt för utbetalaren.

Det kan vidare framhållas att det förhållandet att betalningsmottagaren inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter visserligen är en förutsättning för åläggande av betalningsskyldighet men inte kan tillmätas betydelse för frågan huruvida anmälningsskyldighet förelegat. Detsamma gäller givetvis den omständigheten att det inom branschen kan finnas särskilda problem i fråga om bristande redovisning av skatter och avgifter.”

Regeringsrätten hänvisar därefter till att motstridiga uppgifter lämnats i målet om vem av bolagen som svarat för arbetsledning och städmateriel. Uttalanden som företrädaren för underentrepren-

nören B synes ha gjort i samband med en förundersökning mot henne får bedömas med försiktighet. Utredningen kan inte anses ge tillräckligt stöd för att Städbolaget A tillhandahållit arbetsledning och städmateriel.

”I målet är således klarlagt att de av Städbolaget A utbetalda ersättningarna avsett samma slags arbete som ingick i bolagets normala verksamhet. Enbart detta förhållande utgör inte tillräckligt stöd för att den personal som utfört arbetet varit att anse som anställd hos A. Vad gäller frågan om arbetena utförts till fast pris eller mot ersättning per arbetad timme föreligger inte någon fullständig utredning. Hur därmed förhåller sig är emellertid inte av avgörande betydelse eftersom båda ersättningsformerna kan förekomma i såväl anställnings- som uppdragsförhållanden.”

Regeringsrätten kom slutligen fram till att vad som förekommit i målet inte gav vid handen att det varit uppenbart att de aktuella arbetena utförts åt Städbolaget A under sådana omständigheter att de som utfört arbetena varit att anse som anställda hos bolaget. Någon anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL har sålunda inte ålegat A.

Domen utvisar tydligt att anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL endast föreligger när det är helt klarlagt att arbetet utförts i en uppenbar anställning, och att detta ska ha stått klart också för utbetalaren. Domen innebär att eftersom F-skattsedeln har mycket starka rättsverkningar, kan undantagsregeln i 12 kap. 3 § SBL bara tillämpas i klara fall, dvs. där rätt betalningsmottagare är en anställd identifierbar person som har fel skatteform (F-skatt). På grund av de högt ställda kraven på bevisning blir det därför i praktiken mycket svårt att tillämpa bestämmelsen i vissa fall, t.ex. vid den typ av svartarbete som förekommer i s.k. entreprenadhärvor. Det är i dessa fall ingen lätt uppgift att motbevisa en invändning från en utbetalare, som säger sig ha anlitat en underentreprenör, kontrollerat att denne haft F-skatt, och inte haft anledning att tro annat än att arbetskraften var anställd hos underentreprenören.

I detta sammanhang kan en jämförelse också göras med vad som sägs om frågan om rätt betalningsmottagare och skenrättsavtal i avsnitt 13.2.3.

Det framgår av uttalande i propositionen (prop. 1991/92 s. 109) att lagstiftaren tänkt sig att reglerna om anmälningsskyldighet och betalningsansvar vid utebliven anmälan skulle bli tillämpliga bl.a. när en F-skattsedel missbrukas i samband med olaglig arbetsförmedling och i mellanmansfall. Det framstår därför som

troligt att ordvalet ”uppenbart att ersättningen hos mottagaren ska taxeras som anställningsinkomst” har använts därför att man har haft fallet med en fysisk betalningsmottagare för ögonen.

I propositionstexten på sidan 89 sägs följande om arbetskraftsförmedling och uthyrning:

**Arbetsförmedling  
och uthyrning av  
arbetskraft**

”Om förmedlingen skett med stöd av lagen (1991:746) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft är den arbetstagare som ställs till förfogande alltid att anse som arbetstagare hos uthyraren och inte hos utbetalaren av ersättningen. I sådant fall kommer därför anmälnings- skyldighet inte i fråga.”

Sedan propositionen skrevs har den nyss nämnda lagen ersatts med en ny lag med samma namn, nämligen lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft.

För att legal uthyrning av arbetskraft enligt denna lag ska anses föreligga gäller följande.

- Arbetskraften ska vara anställd hos uthyraren (4 § "Arbetsgivare som bedriver uthyrning").
- Uppsagd arbetskraft får inte hyras ut till sin förra arbetsgivare tidigare än sex månader efter det att anställningen hos denne upphörde.

Någon lagstadgad tidsgräns för enskilt uthyrningsuppdrag finns enligt denna lag inte längre.

**Skatten på ersätt-  
ningen**

Bestämmelserna i 12 kap. 3–4 §§ SBL är övertagna från 75 c § UBL och 16 § USAL. Med begreppet ”skatten på ersättningen” avses numera också de på likviden ifråga belöpande arbetsgivaravgifterna. Detta följer av 1 kap. 4 § 1 st. 1 p. SBL.

**Solidariskt ansvar**

Ordalydelsen ”att också utbetalaren är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten” anger att betalningsskyldigheten är solidarisk, så att den enes betalning minskar den andres skuld. Detta framgår också av den fortsatta lagtexten. Beslut om betalningsskyldighet enligt 3 § får inte fattas om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid eller om statens fordran mot betalningsmottagaren är preskriberad (12 kap. 4 § SBL).

Det förtjänar påpekas att utbetalaren numera kan göras betalningsansvarig även i det fallet att någon som inte innehar en F-skattsedel ändå åberopat en sådan i ett uppenbart anställningsförhållande.

Om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter inom föreskriven tid, dvs. om han själv utfört arbetet, betalat de skatter och egenavgifter som belöper på ersättningen eller, om arbetet utförts av någon annan, redovisat och betalat skatt och arbetsgivaravgifter på ersättningen, så får beslut om betalningsskyldighet inte fattas (12 kap. 4 § 1 SBL). Betalningsansvar får heller inte åläggas utbetalaren om statens fordran har preskriberats.

I 12 kap. 3 § SBL görs skillnad mellan två olika situationer, nämligen.

- arbetet har utförts av betalningsmottagaren och
- arbetet utförts av annan än betalningsmottagaren.

#### **Arbetet utfört av betalningsmottagaren**

I de fall då arbetet har utförts av betalningsmottagaren själv eller, när ett handelsbolag är betalningsmottagare, av en delägare i bolaget, får beslutet avse högst ett belopp som motsvarar 60 % av ersättningen för arbetet. När procentsatsen bestämts har hänsyn tagits till att sidoansvaret omfattar såväl den inkomstskatt som de socialavgifter, i form av egenavgifter, som belöper på ersättningen ifråga.

I följande exempel är grundförutsättningarna för betalningsansvarighet uppfyllda, dvs. uppdragsgivaren har underlåtit att göra skriftlig anmälan till SKV trots att han anlitat uppdragstagare som har eller har åberopat F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande.

#### *Exempel*

A har i januari 2004 utbetalat 500 000 kr till B som själv utfört arbetet ifråga.

A:s betalningsansvarighet får maximalt bestämmas till 60 procent av arbetsersättningen, dvs. 300 000 kr. Beslut om betalningsskyldighet får dock inte fattas om B fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid. Den 60-procentiga ansvarigheten begränsas således i förekommande fall till belopp motsvarande B:s brister i redovisnings- och betalningshänseende.

För redovisningsperioderna maj och september 2004 har B underskott på skattekontot med 110 000 respektive 90 000 kr. Vid avstämningen av slutlig skatt i december 2005 uppkommer skatt att betala med 80 000 kr vilket belopp debiteras på B:s skattekonto på förfallodagen den 28 februari 2006. När SKV fattar beslut i juni 2005 föreligger på skattekontot ett underskott om 120 000 kr. A:s betalningsansvarighet, som inte får överstiga 300 000 kr enligt

ovan, omfattar bara B:s skatteskulder hänförliga till beskattningsåret 2004, dvs. 280 000 kr (110 000+90 000+80 000), dock högst underskottet på skattekontot vid beslutstillfället 120 000 kr. I detta fall begränsas A:s ansvar således till sistnämnda 120 000 kr, vilket belopp understiger såväl maximibeloppet 300 000 kr som de ursprungliga skatteskulderna på 280 000 kr avseende beskattningsåret 2004.

Enligt 12 kap.3 § 2 st. SBL gäller också begränsningen av ansvarsbeloppet till 60 % av ersättningen det fall då betalningsmottagaren är handelsbolag och arbetet har utförts av en delägare i bolaget.

**Arbetet har utförts av annan**

Också i den situationen då arbetet har utförts av en annan person än betalningsmottagaren, t.ex. då denne är arbetsgivare eller någon som bara förmedlar arbetskraft utan att bedriva legal arbetskraftsuthyrning, får utbetalaren åläggas betalningsskyldighet för såväl den skatt som de socialavgifter, nu i form av arbetsgivaravgifter, som belöper på ersättningen för arbetet. I dessa situationer finns ingen schablonmässig begränsningsregel som i fallet ovan, utan utbetalarens betalningsansvarighet fastställs här till de faktiska belopp avseende skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som belöper på den aktuella ersättningen.

I de fall arbetet utförts av annan person än betalningsmottagaren, finns, till skillnad mot vad som tidigare gällde enligt UBL, inte längre något krav på att betalningsskyldighet ska ha ålagts denne eller någon annan som har varit arbetsgivare åt den som utfört arbetet.

Detta leder till frågeställningen om utbetalaren kan åläggas betalningsansvar även i det fall betalningsmottagarens underlåtenhet att redovisa och betala skatt inte har medfört något underskott på hans skattekonto. Detta inträffar regelmässigt då utbetalaren inte redovisat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter eftersom de ej redovisade skatterna av naturliga skäl inte medför någon debitering på skattekontot och det i följd härav inte heller uppkommer någon skatteskuld.

I 12 kap. 11 § 2 st. SBL stadgas angående regress i det fall arbetet har utförts av någon annan än mottagaren av ersättningen, att den som betalat skatt på grund av beslut enligt 12 kap. 3 § SBL har rätt att kräva också den som utfört arbetet på beloppet, om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen på arbetet.

Förutsättningen för en sådan rätt för utbetalaren att vända sig med betalningskrav mot den som utfört arbetet torde vara att den senare tillgodoräknats utbetalarens betalning av ansvarsbeloppet. Detta synes medföra att utbetalarens betalningsansvar även är

avsett att kunna vara solidariskt med det betalningsansvar som den som utfört arbetet har och att det alltså kan kopplas till underskott på dennes skattekonto.

För att det slopade kravet på att betalningsmottagaren ska ha gjorts betalningsansvarig ska få fullt genomslag krävs dock också att utbetalaren kan göras ensam betalningsansvarig, t.ex. för belopp motsvarande arbetsgivaravgifter som belöper på utbetald ersättning eller för skatteavdrag för personer som utfört arbetet men som inte identifierats. Detta synes ha varit avsikten när kravet på ansvarsbeslut mot betalningsmottagaren uteslöts i de nya bestämmelserna i SBL men situationen har inte kommenterats av lagstiftaren.

### **13.5 A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter**

Har SKV med stöd av 13 kap. 1 § SBL och 36 § SBF (SFS 1997:750) på grund av synnerliga skäl befriat en utbetalare från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, så kan mottagaren i vissa fall bli betalningsskyldig för dessa arbetsgivaravgifter.

Förutsättningarna för detta s. k. subsidiära ansvar är

- att ersättning betalats till någon som bedriver näringsverksamhet och som har en A-skattsedel eller saknar skattsedel på preliminär skatt och
- att ersättningen avser arbete inom näringsverksamhet som bedrivits av skattsedelsinnehavaren samt slutligen
- att det varit uppenbart för betalningsmottagaren att utbetalaren inte insåg att han var arbetsgivare och rimligen saknade anledning att räkna med det.

#### *Exempel*

En uppdragsgivare har under en tid anlitat en näringsidkande uppdragstagare som vid faktureringen av utförda arbeten regelmässigt åberopat F-skatt, vilket inneburit att uppdragsgivaren vare sig gjort skatteavdrag eller betalat arbetsgivaravgifter. Plötsligt erhåller uppdragsgivaren emellertid från näringsidkaren ifråga en faktura som inte innehåller någon uppgift om F-skatteinnehav. Uppdragsgivaren, som utgår från att den uteblivna F-skatteangivelsen beror på ett rent förbiseende från uppdragstagaren ifråga, ombesörjer inte att skatteavdrag verkställs och betalar följaktligen inte heller några arbetsgivaravgifter. Den uteblivna F-skatteangivelsen berodde emellertid inte



på något förbiseende från uppdragstagarens sida utan hade sin grund i att F-skattsedeln återkallats utan att uppdragsgivaren blivit underrättad härom.

I den ovan beskrivna situationen kan omständigheterna i övrigt vara sådana att uppdragsgivaren kan anses ha varit i god tro då han inte uppfattade sig som arbetsgivare i förhållande till uppdragstagaren. Under förutsättning att SKV befriat uppdragsgivaren från betalningsskyldighet för avgifterna, föreligger då grund för att i stället ålägga betalningsmottagaren/ uppdragstagaren betalningsansvar för de arbetsgivaravgifter från vilka uppdragsgivaren sålunda blivit befriad.

Det är värt att observera att det subsidiära betalningsansvaret som ålagts uppdragstagaren inte avser egenavgifter utan just de arbetsgivaravgifter vilka arbetsgivaren eljest skulle ha betalat.

## **13.6 Företrädare för juridisk person**

### **13.6.1 Allmänt**

Regler om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer har införts i 12 kap. 6, 6a och 7 §§ SBL. Regleringen där är dock inte uttömmande, utan företrädare för juridiska personer kan bli ansvariga för personens skatter och avgifter enligt flera andra bestämmelser och i vissa fall utan direkt stöd i lag.

I och med SBL:s ikraftträdande har företrädaransvaret fått en enhetlig utformning inom hela skatteområdet. Alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet omfattas av ansvaret. Även den juridiska personens inkomstskatt omfattas numera av företrädaransvaret.

Från och med den 1 januari 2004 har bestämmelserna om betalningsansvar för företrädare för juridisk person ändrats. Ändringarna avser både materiella bestämmelser som reglerna för förfarandet (prop. 2002/03:128).

I lag om handelsbolag och enkla bolag, 2 kap. 20 §, regleras handelsbolagsmans solidariska ansvar för bolagets skulder. Beslut om betalningsansvar för delägare i handelsbolag fattas av SKM enligt 12 kap. 8 a § SBL.

Detta avsnitt redogör kort för förutsättningarna för ett personligt betalningsansvar för juridisk persons företrädare och förfarandet. För ytterligare information om reglerna om företrädaransvar enligt SBL och reglerna om ansvar enligt associationsrättsliga regler hänvisas till SKV:s handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443 utgåva 2). Denna handledning håller för närvarande på att omarbetas och skall enligt den nu föreliggande

planering publiceras elektroniskt i ny utgåva på Skatteverkets webbplats under hösten 2004.

### **13.6.2 Skatter m.m. som omfattas av ställföreträdaransvaret**

Betalningsansvaret enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar alla skatter enligt SBL. Enligt 12 kap. 6 a § SBL kan ansvaret omfatta även överskjutande moms som tillgodoräknats med ett för stort belopp.

Vad som sägs i SBL om skatt gäller även skattetillägg, förseningsavgift och ränta, 1 kap. 4 § SBL. Betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar därför även skattetillägg och förseningsavgift. Att betalningsansvaret omfattar ränta framgår redan av 12 kap. 6 § och 6a § SBL.

Genom ändring i 6 §, som trätt i kraft den 1 juli 2001, blir bestämmelserna om företrädaransvar inte tillämpliga i de fall ett dödsbo har debiterats sådan arvsskatt som det varit skyldigt att förskjuta enligt bestämmelserna i 54 § AGL. I 9 § har samtidigt i förtydligande syfte tagits in en bestämmelse om att dödsboet ansvarar för sådan skatt.

Betalningsansvaret enligt lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter kan göras gällande för skatter och avgifter enligt den lagen, alltså bl.a. skatt på annonser, reklam och energi och på ränta, dröjsmålsavgift, skattetillägg och förseningsavgift. Enligt tullagen (1994:1550) kan ansvar göras gällande för tull, inklusive dröjsmålsränta. Båda dessa lagar hänvisar till SBL för reglerna om företrädaransvar.

Företrädaransvaret är accessoriskt, dvs. ansvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. Om huvudfordringen sätts ned minskar företrädarens ansvar i motsvarande mån.

Företrädaransvaret kan inte heller göras gällande under tid som den juridiska personen har anstånd med betalning.

Reglerna om betalningsansvar i den associations- och redovisningsrättsliga lagstiftningen är däremot inte inskränkta till att avse skatt. Här kan i stället ansvaret omfatta alla sorters skulder som den juridiska personen ådragit sig.

### **13.6.3 Företrädare för juridisk person**

En juridisk person brukar definieras som en organisation som har rättskapacitet på liknande sätt som en fysisk person och följaktligen kan ha egna fordringar och skulder, sluta avtal och

vara part vid domstol genom behörig företrädare.

Exempel på juridiska personer är aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, stiftelser, ideella föreningar och konkursbon.

Enligt reglerna om ansvar för juridiska personers skatter och avgifter är det företrädaren för den juridiska personen som kan bli betalningsansvarig. Vem som är företrädare framgår av den rättsliga reglering som finns för respektive juridiska person. Gemensamt för att någon ska anses vara företrädare enligt reglerna i SBL är att han ska ha bestämmande inflytande i den juridiska personen.

<b>Aktiebolag</b>	För <i>aktiebolag</i> är det styrelseledamöterna och den verkställande direktören som är legala ställföreträdare (8 kap. 29 och 30 §§ aktiebolagslagen).
<b>Handelsbolag</b>	<i>Handelsbolag</i> företräds av bolagsmännen. Normalt torde det inte vara aktuellt med ansvarstalan enligt 12 kap. 6 § SBL mot bolagsmän i handelsbolag, eftersom dessa enligt en processuellt enklare form kan hållas ansvariga för handelsbolagets skulder genom reglerna i 12 kap. 8 a § SBL jämfört med 2 kap. 20 § HBL. I de fall en av bolagsmännen är ett aktiebolag, kan det bli aktuellt med ställföreträdaransvar för företrädaren i aktiebolaget om detta inte betalar ett påfört ansvarsbelopp.
<b>Ekonomiska föreningar</b>	<i>Ekonomiska föreningar</i> företräds av styrelsen och i förekommande fall av verkställande direktören (6 kap. 6 § lag om ekonomiska föreningar och 9 kap. 12 § bostadsrättslagen).
<b>Stiftelser</b>	<i>Stiftelser</i> företräds av styrelsen eller förvaltaren (7 kap. 3 § stiftelselagen).
<b>Ideella föreningar</b>	<i>Ideella föreningar</i> saknar lagreglering. Av bl.a. NJA 1994 s. 170 framgår att företrädaransvar i princip kan göras gällande mot styrelsen i en ideell förening. Om hela styrelsen eller endast vissa medlemmar ska göras ansvariga får utredningen avgöra, dvs. vilket inflytande och vilken insyn i föreningens ekonomiska verksamhet de enskilda styrelseledamöterna haft.
<b>Konkursbo</b>	Om en juridisk person försätts i konkurs, företräds <i>konkursboet</i> av konkursförvaltaren. På motsvarande sätt är en likvidator företrädare för en <i>juridisk person i likvidation</i> .

#### 13.6.4 Förutsättningar för ansvar enligt SBL

Grunden för den betalningsskyldighet som kan åläggas en företrädare är det skatte- eller avgiftsbelopp som den juridiska personen är skyldig att betala.

Den första förutsättningen för ansvar är att den juridiska personen inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, betalat sin skatt eller genom oriktiga uppgifter fått för mycket överskjutande moms tillgodoräknad.

För att företrädaren ska vara ansvarig för skatten krävs dessutom att han uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att göra skatteavdrag eller underlåtit att betala skatt enligt SBL.

#### **13.6.5 Befrielse från ansvar**

Trots att förutsättningar för ansvar föreligger påförs inget ansvar om det finns särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar, 12 kap. 6b § SBL. Befrielse innebär att betalningsskyldigheten begränsas helt eller delvis.

Befrielsemöjligheten motsvaras av den jämningsmöjlighet som fanns i tidigare regelsystem, dvs. före SBL:s tillkomst och som fått sitt närmare innehåll i rättspraxis (prop. 2002/03:128 s. 53). Enligt praxis har företrädarens inflytande och ekonomiska intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse. För ytterligare information om befrielsegrunder hänvisas till den Handledning Företrädaransvar Ackord Betalningsinställelse (RSV 443 utg. 1).

#### **13.6.6 Behörig företrädare för staten**

Enligt förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket och 65a § SBF har SKV och KFM rätt att träffa överenskommelser och att ansöka om företrädaransvar.

#### **13.6.7 Förfarandet**

Frågan om betalningsskyldighet väcks genom att ansökan hos förvaltningsdomstol, dvs. hos länsrätt i första instans, 12 kap. 7 § SBL.

Fråga om företrädaransvar får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet har träffats.

#### **13.6.8 Överenskommelse**

SKV och KFM får träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt, 12 kap. 7c § SBL. För att det inte ska anses olämpligt från allmän synpunkt bör det således föreligga handläggnings- eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten (prop. 2002/03:128 s. 54f).

En överenskommelse innebär att parterna kan komma överens om att ansvaret ska inskränkas till ett annat belopp än det staten ursprungligen ansett kunna bli föremål för ansvar. En överenskommelse kan träffas så länge domstol inte dömt i frågan. En överenskommelse får inte verkan förrän målet återkallats och domstolen avskrivit målet, 12 kap. 7c § SBL.

### **13.6.9 Verkställighet**

Beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6,6a och 7 §§ SBL för företrädare för juridisk person anses som ett beskattningsbeslut, 11 kap. 1 § SBL. Detta innebär bl.a. att SBL:s regler om verkställighet och anstånd blir tillämpliga.

## **13.7 Redares ansvar i vissa fall**

I syfte att effektivisera och säkerställa skatteuppbörden har lagstiftaren i en speciell situation ålagt redare ett arbetsgivaransvar också för sjömän som har annan än redaren som arbetsgivare.

I 12 kap. 8 § stadgas att om en arbetsgivare för sjömän, vilken inte är redare, har sitt enda svenska driftställe ombord på fartyg, svarar redaren själv för att denne arbetsgivare fullgör sina förpliktelser enligt SBL. Detta stadgande, som synes innefatta ett ytterst vittgående ansvar för redaren, innebär bl.a. att redaren svarar för betalningen av de skatter och avgifter som det ålegat arbetsgivaren att betala. Detta ansvar åvilar honom som för egen skatteskuld. Att en redare, som på detta sätt själv tvingats betala skatten, har rätt att kräva sjömannens arbetsgivare på beloppet, framgår av avsnitt 13.13 "Regress".

## **13.8 Ansvar för delägare i handelsbolag**

Enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag svarar bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt för bolagets förpliktelser. I 12 kap. 8 a § SBL stadgas att det är SKV som beslutar om delägars ansvar avseende skatt enligt SBL.

Det ansvar som kan åläggas bolagsman avser handelsbolagets totala skatteskuld enligt SBL, således även sanktionsavgifter och ränta.

Vad som sägs nedan om ansvar för handelsbolag och bolagsman gäller också för kommanditbolag och obegränsat ansvarig bolagsman, dvs. komplementär.

Inträder en ny bolagsman i handelsbolaget svarar han även för de förbindelser som bolaget har ingått dessförinnan. Detta innebär att

ny bolagsman, solidariskt med handelsbolaget, ansvarar för samtliga de skatteskulder som belastar handelsbolaget vid bolagsmannens inträde i detsamma. Att skulderna ifråga uppkommit under tid då bolagsmannen inte ingått i bolaget saknar alltså betydelse för hans ansvarighet.

En bolagsman som avgår svarar inte för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. Bestämmelsen, som innebär att en redan avgången bolagsman kan bli ansvarig för efter avgången uppkomna skulder, nämligen om medkontrahenten är i god tro, dvs. inte kände till eller borde ha känt till avgången, gäller inte då fråga är om skatteskulder där SKV är medkontrahent. Detta framgår av RÅ 1990 ref. 50, varur följande citeras.

”Av handlingarna i målet framgår att Carl S avgått som bolagsman i handelsbolaget i september 1984 ehuru detta inte registrerats hos handelsregistret förrän i juli 1985. Ifrågavarande krav avser preliminär skatt för uppbringningsmånaderna februari–juni 1985 samt arbetsgivaravgifter för samma tid. Lokala SKM kan visserligen inte anses ha känt till eller ha bort känna till Carl S avgång ur bolaget innan denna registrerats. SKM:s krav är emellertid oberoende av vem som är bolagsman och kan inte liknas vid de anspråk som en godtroende kontrahent till bolaget kan ha att ställa på fullgörande av en avtalsförpliktelse. Betalningsskyldighet för arbetstagares skatt eller för arbetsgivaravgift bör bara komma ifråga gentemot den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivarens ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar. När det som i detta fall är ostridigt att en bolagsman avgått ur handelsbolaget innan skulden uppkom kan därför betalningsskyldighet inte åläggas denne, oavsett att avgången då ännu inte hunnit registreras.”

### **13.9 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp**

Varje företag som ingår i en mervärdesskattegrupp är solidariskt betalningsansvarigt gentemot staten för gruppens överskjutande utgående moms. Det betyder att om gruppchefen inte betalar skatten kan betalning utkrävas hos var och en i mervärdesskattegruppen även om skulden inte härrör från just den gruppmedlemmen. Det solidariska betalningsansvaret kan även avse de företag i gruppen som bedriver verksamhet som inte medför skatt-

skyldighet. En ordning med solidarisk betalningsskyldighet förhindrar att systemet missbrukas genom att betalningsansvaret förs över till något betalningssvagt företag i gruppen.

Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen. Tidpunkten är den då redovisningsskyldigheten för mervärdesskattegruppen för en viss omsättning uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i 13 kap. ML om redovisningsskyldighetens inträde.

Betalningsskyldigheten avser skatteskulder som uppkommit fram till dess att mervärdesskattegruppen upplösts. Betalningsansvar föreligger således inte för en moms-skuld som uppkommit efter det att mervärdesskattegruppen avregistrerats enligt beslut som avses i 6 a kap. 5 § ML.

Eftersom varje företag i gruppen är solidariskt ansvarigt för skatten, är varje företag i gruppen också solidariskt ansvarigt för påförd kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL jämförd med 1 kap. 1 § p. 9 SBL. Av det solidariska betalningsansvaret följer vidare att KFM kan driva in skattebeloppet från vilket som helst av företagen om skatten inte betalas i rätt tid (jfr 20 kap. 1 § SBL).

Utträde ur gruppen befriar inte från ansvar som uppkommit tidigare. Betalningsskyldigheten föreligger således för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit medlem i mervärdesskattegruppen.

### **13.10 Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag**

I 12 kap. SBL har intagits en ny paragraf, 8 c, som trädde i kraft den 1 juli 2003 om betalningsansvar i vissa fall för den som avyttrat andel eller aktiebaserad delägarrätt i ett skalbolag. Ansvar kan komma i fråga för företagets slutliga skatt, dock högst med ett belopp som motsvarar det för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan begärts enligt 11 kap. 11 b § SBL.

I förarbetena till den ifrågavarande lagstiftningen sägs (prop. 2002/03:96 s. 190)

”I bestämmelsen regleras det subsidiära skatteansvar som blir följden om skattemyndigheten avstår från att begära sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b §. Någon proportioneringsregel liknande den i 11 kap. 12 § har inte ansetts lämplig eller behövlig i det fall att det finns flera personer som är subsidiärt ansvariga för skatten. I det fall någon säkerhet för skatten inte har ställts är det nödvändigt att

myndigheten ges möjlighet att rikta betalningsansvaret mot en eller flera om det finns subsidiärt ansvariga med syfte att säkerställa betalning av skatteanspråket. Skatteanspråket mot en subsidiärt ansvarig person begränsas dock alltid till det belopp som säkerheten skulle ha täckt om sådan begärts.

Av bestämmelserna i andra stycket följer att om det även finns ställd säkerhet enligt 11 kap. 12 § – eller i förekommande fall flera ställda säkerheter – för den slutliga skatten ska säkerheten tas i anspråk i första hand. Först om ställd säkerhet inte täcker den slutliga skatten aktualiseras frågan om att rikta betalningsansvaret mot en eller flera subsidiärt betalningsansvariga.”

### **13.11 Dödsbo**

För skatt, som skulle ha betalats av någon som har avlidit, ansvarar dödsboet och, om boet har skiftats, dödsbodelägarna. Detsamma gäller för skatt som skulle ha betalats av den avlidnes dödsbo, såvitt avser den redovisningsperiod eller, när det gäller slutlig skatt, det beskattningsår då dödsfallet inträffade. Omfattningen av dödsboets respektive dödsbodelägarnas ansvar framgår av 21 kap. ärvdabalken. Av förarbetena till sistnämnda lagstiftning följer att den som har en fordran mot den döde i princip inte bör kunna få ut mer än som svarar mot tillgångarna i boet (prop. 1980/81:48 s. 18). Detta innebär enligt föredragande statsrådet att borgenärerna, så länge boet inte har skiftats, i allmänhet får hålla sig till boet för betalning av sina fordringar.

I samband med en ändring i 12 kap. 6 § SBL har i 9 § tagits in ett förtydligande stadgande om att dödsboet svarar för sådan arvsskatt som ska förskjutas av boet.

Om bodelning eller arvsifte har ägt rum utan att borgenärerna fått betalt ska bodelningen eller skiftet gå åter. Respektive dödsbodelägares personliga betalningsansvar begränsas härvid, bortsett från den skadeståndsskyldighet som följer av 18 kap. 6 § ärvdabalken, till vederbörandes skifteslott. Förmår någon eller några dödsbodelägare härvid inte återbetala eller återlämna sin andel, ska de övriga delägarna täcka bristen med vad de har fått vid bodelningen eller skiftet i förhållande till vad var och en av dem sålunda har fått. Det bristtäckningsansvar som åvilar övriga delägare går således aldrig utöver respektive delägares egen skifteslott i dödsboet.



### **13.12 Ansvar vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder**

I 12 kap. 9 a § SBL stadgas att om en värdepappersfond har sammanlagts eller delats enligt 33 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, övergår rätten att dra av och skyldigheten att ta upp skatt som avser tiden före ombildningen till den eller de nybildade fonderna. Vid delning fördelas rättigheterna och skyldigheterna mellan de nybildade fonderna i förhållande till fondernas värde vid delningen.

### **13.13 Representant för enkelt bolag eller partrederi**

I de fall en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi är varje bolagsman ansvarig för sin del av verksamheten bl.a. vad gäller skyldigheten att redovisa och betala skatt enligt SBL.

Efter ansökan av samtliga delägare i det enkla bolaget får dock SKV besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänförs till verksamheten. Den utsedde representanten ska också i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör denna skatt (23 kap. 3 § SBL).

Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos den till representant utsedde delägaren.

I 1 kap. 4 § SBL anges att den utsedde representanten likställs med skattskyldig.

Ett beslut om att representant ska svara för redovisning och betalning innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt SBL i de fall den som ska svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter.

Om den som delägarna valt som representant inte redovisar eller betalar in redovisade belopp ska SKV följaktligen, i likhet med vad som gäller då någon representant inte har valts, kräva att alla delägarna var för sig redovisar och betalar sin del av skatten. Eftersom varje delägare då är deklARATIONSSKYLDIG kan de också var och en påföras förseningsavgifter vid för sent lämnad skattedeklaration och skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller vid skönsbeskattning

I de fall en delägare utsetts till representant och sköter sina skyldigheter torde motsatsvis de övriga delägarna kunna anses befriade från motsvarande skyldigheter.

### **13.14 Regress**

De avslutande paragraferna i 12 kap. behandlar sidobetalares rätt att i vissa fall kräva den för vilkens räkning skatten betalats eller annan på beloppet (regressrätt).

När en utbetalare betalat A-skatt för vilken han inte gjort motsvarande skatteavdrag har han rätt att kräva den för vars räkning skatten har betalats på beloppet (12 kap. 10 § SBL).

Om SKV beslutat om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 3 § SBL, dvs. för en utbetalare som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 §, så har utbetalaren, i den mån han betalat skattebeloppet, också regressrätt.

Har arbetet utförts av betalningsmottagaren kan utbetalaren kräva denne på beloppet. Om arbetet utförts av annan får den som utfört arbetet krävas på ansvarsbeloppet om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen för arbetet (12 kap. 11 § SBL).

Enligt 12 kap. 12 § får företrädare för juridisk person kräva den juridiska personen på ansvarsbelopp som företrädaren betalat på grund av beslut enligt 12 kap. 6 §. I samma paragraf regleras även redares rätt att kräva sjömannens arbetsgivare på beloppet som har betalats enligt 12 kap. 8 § SBL.

En regressfordran enligt ovan får drivas in på det sätt som gäller för skatt och preskriptionsbestämmelserna i 4 § preskriptionslagen gäller för sådan fordran (12 kap. 13 § SBL).

## 14 Befrielse från betalningsskyldighet

---

13 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL  
36 § skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF  
Prop. 1996/97:100 (Skattebetalningslagen)  
Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 avsnitt 17

---

### 14.1 Allmänt

Enligt 13 kap. 1 § SBL får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms om det finns synnerliga skäl. Däremot kan en arbetsgivare inte befrias från skyldigheten att betala in avdragen skatt. Paragrafen gäller även i fråga om skattetillägg, förseningsavgift och ränta på skatten eller avgiften. Av 36 § SBF framgår att beslut om befrielse från betalningsskyldighet ska fattas av Skatteverket. Enligt arbetsordningen för SKV fattas beslut i dessa ärenden av huvudkontoret.

Bestämmelsen ersätter regler om eftergift som fanns i UBL och USAL enligt vilka skattemyndigheten kunde efterge betalningsskyldigheten när vissa förutsättningar förelåg. Bestämmelsen ersätter också motsvarande regel på momsområdet och har utformats med den som förebild (prop. 1996/97:100 s. 595). Enligt den upphävda bestämmelsen i 22 kap. 9 § ML skulle RSV pröva frågan om nedsättning eller befrielse från skyldigheten att betala moms.

### 14.2 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag

Som nämnts ovan kan befrielse inte ges från skyldigheten att betala avdragen skatt. Skälet till detta är att skatteavdraget avser ett belopp som ska tillgodoräknas den som fått vidkännas avdraget. Däremot kan bestämmelsen om betalningsansvar gälla också i fråga om sådana skatteavdrag som arbetsgivaren kan göras betalningsskyldig för enligt bestämmelserna i 12 kap. 1 § SBL och för oredovisade eller obetalda arbetsgivaravgifter. Att begreppet arbetsgivaravgift omfattar också särskild löneskatt och allmän löneavgift som en

arbetsgivare har att betala framgår av 1 kap. 3 §.

Bestämmelsen har gjorts mer restriktiv än motsvarande äldre regler. En orsak till detta är skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag numera är kopplad till vilket slag av skattsedel (A- eller F-skattsedel) som betalningsmottagaren innehar och att det därför i normalfallet inte föreligger några svårigheter att avgöra när betalningsskyldighet föreligger.

Att arbetsgivaren har svårigheter att betala den avdragna skatten eller avgifterna anses inte vara ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Att arbetsgivaren har haft så starka skäl att inte uppfatta sig som arbetsgivare att det för det allmänna rättsmedvetandet skulle framstå som stötande att kräva betalning bör däremot kunna medföra befrielse (prop. 1996/97:100 s. 596).

För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs som nämnts synnerliga skäl, t.ex. att den som betalat ut ersättning för arbete på grund av synnerliga skäl kan anses vara ursäktad för att han inte insåg att han var skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Det torde inte annat än i enstaka undantagsfall inträffa att den som bedriver näringsverksamhet skulle kunna anses vara ursäktad i detta avseende. Inte heller den som ålagts ett betalningsansvar enligt bestämmelserna i 12 kap. 3 § SBL bör kunna medges befrielse från sin betalningsskyldighet med stöd av 13 kap. 1 §. Skälet till detta är att sådant betalningsansvar grundas på att det är uppenbart att den som utfört det arbete som ansvaret avser är att anse som anställd hos den som betalat ut ersättningen.

#### **Subsidiärt betalningsansvar**

Exempel på när befrielseinstitutet skulle kunna bli tillämpligt kan hämtas från regeln i 12 kap. 5 § SBL om A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter. Regeln om detta, det s.k. subsidiära betalningsansvaret, infördes i samband med F-skattereformen och förutsätter bl.a. att utbetalaren befriats från sin betalningsskyldighet enligt 13 kap. 1 §. Bestämmelsen i 12 kap. 5 § säger i huvudsak att om ersättning har betalats till någon som bedriver näringsverksamhet och som har en A-skattsedel och ersättningen avser arbete inom näringsverksamheten, får SKV besluta att mottagaren av ersättningen ska betala arbetsgivaravgifter avgiftsbeloppet. Dock krävs att

1. det måste anses uppenbart för den som bedrivit näringsverksamheten att utbetalaren inte insåg att han var arbetsgivare och rimligen saknade anledning att räkna med det, och
2. utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet för avgifterna enligt bestämmelserna i 13 kap. 1 §.

I förarbetena (prop. 1991/92:112) till bestämmelsen om subsidiärt betalningsansvar sägs följande på s. 110:

”Jag tänker då på sådana situationer där uppdragsgivaren inte har anledning att räkna med att uppdragstagaren har en A-skattsedel. Det kan exempelvis vara så att uppdragstagaren tidigare haft en F-skattsedel som återkallats men trots detta fortsätter att bedriva en omfattande näringsverksamhet. Ersättningen kan dessutom ha bestämts som om egenavgifter skulle ha betalats för ersättningen. I en sådan situation tyder omständigheterna på att han alltjämt har en F-skattsedel. I nu aktuella fall kan reglerna om eftergift av arbetsgivaravgifter i 22 d § USAL bli tillämpliga. Uppdragsgivaren befrias då helt från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Om det då måste anses ha varit uppenbart för uppdragstagaren att uppdragsgivaren inte insåg att han var arbetsgivare och med hänsyn till föreliggande omständigheter måste anses ha saknat anledning att räkna med att han var arbetsgivare, bör uppdragstagaren kunna göras ansvarig för avgifterna.”

### **14.3 Mervärdesskatt**

Frågan om när det kan föreligga skäl att befria från skyldigheten att betala moms behandlas å i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 avsnitt 17.

### **14.4 Överklagande**

SKV:s beslut i frågan om befrielse från betalningsskyldighet kan enligt 22 kap. 1 § SBL överklagas hos regeringen.

### **14.5 Andra bestämmelser om befrielse**

Av redaktionella skäl finns det i 13 kap. 2 § SBL en hänvisning till bestämmelserna om befrielse från skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap. 10 och 12 §§ samt befrielse från kostnadsränta i 19 kap. 11 §. Beslut enligt dessa bestämmelser fattas av det skattekontor som handlägger skatteärendet.



## 15 Skatte- och avgiftskontroll

---

14 kap. 1–8 §§ SBL (1997:483)  
37–42, 63 §§ SBF (1997:750)  
Lag (1985:206) om viten  
Förvaltningslag (1986:223)  
Förvaltningsprocesslag (1971:291)  
Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
RSFS 1998:19 Riksskatteverkets föreskrifter om revision m.m.  
Prop. 1975:87 (Riktlinjer för ändrad skatteadministration och  
taxering i första instans m.m.)  
Prop. 1983/84:189 (Införande av motsvarighet till taxeringsbesök  
i momslagen)  
Prop. 1984/85:96 s.47 (Förslag till lag om viten)  
Prop. 1992/93:96 s. 37 (Arbetsgivares, arbetstagares och myndig-  
heters uppgiftsskyldighet)  
Prop. 1993/94:151 (Rättssäkerhet vid beskattningen)  
Prop. 1996/97:100 del 1 s. 463–487, 596–599 (SBL)  
Bet. 1996/97:SkU23

---

### 15.1 Inledning

I detta kapitel behandlas 14 kap. SBL som innehåller bestämmelser om utredning i skatteärende. Kapitlet tar också upp vissa närliggande frågeställningar som sammanhänger med SKV:s kontrollverksamhet.

Kapitlet behandlar dels vissa allmänna förfarandefrågor, dels bestämmelser som sammanhänger med utredning i skatteärende och de olika kontrollformerna. Mycket viktiga delar av 14 kap. är bestämmelserna i 2 § om skyldighet att föra anteckningar och bestämmelserna i 3–5 §§ om skyldighet för skattskyldig och tredje man att lämna uppgift.

## 15.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig

### 15.2.1 Kommunikation av tillänkta beslut

Av 14 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Utgångspunkten för bedömningen av om kommunikationsplikt föreligger är frågan huruvida den skattskyldige skulle kunna tillföra ärendet något som skulle kunna ändra det tillänkta beslutet. Blir svaret på frågan att den skattskyldige rimligtvis inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet, får kommunikation anses onödig. Även om det inte direkt fastslags i vare sig TL eller SBL eller i förarbetena till dessa lagar torde detsamma gälla om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beslut av SKV. I sådana situationer får den skattskyldige nämligen anses ha tillfört sina synpunkter redan i sin begäran om omprövning respektive i sitt överklagande. Härav följer att beslut som grundas på ansökan av skattskyldig inte heller behöver föregås av kommunikation. Motsatsvis gäller att beslut som fattas på SKV:s eget initiativ normalt måste föregås av kommunikation.

#### **Ansökan om F-skatt**

I ärenden avseende ansökan om F-skattsedel måste SKV kommunicera uppgifter om underlåtenhet att lämna självdeklaration eller brister i redovisning eller betalning av skatt enligt bestämmelserna om utredningskommunikation i 17 § FL. Någon skyldighet att dessutom kommunicera själva det tillänkta beslutet finns emellertid inte i denna situation. Eftersom underlåtenheten och bristerna enligt ovan utgör direkta hinder mot att tilldela F-skattsedel, så kan det likväl vara lämpligt att SKV vid kommunikeringen av dessa uppgifter samtidigt kommunicerar det tillänkta beslutet trots att det grundas på en ansökan. Fördelen med denna dubbla kommunikation är att den skattskyldige direkt kan konstatera konsekvenserna av en eventuellt fortsatt underlåtenhet att läka de angivna bristerna i form av en vägrad tilldelning av F-skattsedel.

Däremot har SKV ingen skyldighet att kommunicera ett tillänkt beslut att vägra tilldelning av F-skattsedel på den grunden att vederbörande inte anses bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

#### **Kommunikations- skyldighet före- ligger**

I nedanstående situationer är SKV skyldig att överväga/kommunicera ett tillänkt beslut, såvida det inte är uppenbart att den skattskyldige inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet.

#### *Exempel*

1. Omprövning till skattskyldigs nackdel på initiativ av SKV



2. Återkallelse av F-skattsedel utom vid konkurs
3. Beslut att vägra tilldelning av F-skattsedel på grund av underlåtenhet att lämna självdeklaration eller på grund av brister i redovisning eller betalning av skatt eller på grund av s.k. fåabsmitta, varvid den skattskyldige i samband med kommunikeringen ska beredas tillfälle att avhjälpa de aktuella bristerna
4. Påförande av skattetillägg och förseningsavgift

**Kommunikations-  
skyldighet före-  
ligger inte**

I nedanstående situationer är SKV inte skyldig att överväga ett tilltänkt beslut.

*Exempel*

1. Omprövning på begäran av den skattskyldige
2. Omprövning till skattskyldigs fördel på initiativ av SKV, såvida den skattskyldige inte kan antas ha någon rimlig anledning att protestera mot beslutet
3. Ansökan om F-skattsedel utom i fall som anges ovan under punkt 3
4. Återkallelse av F-skattsedel vid konkurs
5. Ansökan om anstånd med inbetalning av skatt
6. Begäran om justering av förmånsvärde
7. Ansökan om kostnadsavdrag

**15.2.2 Kommunikation av uppgifter från annan än den skattskyldige**

I sådana fall då uppgifter tillförts ett beskattningsärende genom någon annan än den skattskyldige själv gäller enligt 14 kap. 1 § 2 st. SBL kommunikationsregeln i 17 § FL. Bestämmelsen i sistnämnda lagrum om s.k. utredningskommunikation gäller oavsett om det är SKV eller den skattskyldige som har tagit initiativ till ärendet. Kommunikationsskyldigheten består av två olika led, nämligen dels att parten ska underrättas om utredningsmaterialet, dels att han ska beredas tillfälle att yttra sig över det. För att kommunikationsskyldigheten ska anses fullgjord måste båda leden vara uppfyllda. Som exempel på uppgifter som ska kommuniceras enligt 17 § FL kan nämnas uppgifter i revisionspromemorior, uppgifter om skatteskulder och sakkunnigutlåtanden som SKV inhämtat.

Den ovan beskrivna kommunikationsplikten är inte undantagslös. Således kan myndigheten enligt sistnämnda lagrum underlåta att kommunicera uppgift bl.a. i fall då beslutet inte går den skatt-

skyldige emot liksom då uppgiften saknar betydelse för utgången i ärendet. Likaså kan SKV underlåta att kommunicera en uppgift från annan än den skattskyldige om det av annan anledning är uppenbart obehövt. Det kan t.ex. gälla situationer då den skattskyldige på annat sätt än genom SKV:s försorg fått reda på vilka uppgifter som myndigheten har tillgång till eller då uppgiften bara är en bekräftelse av en uppgift som den skattskyldige själv lämnat i ett tidigare skede.

### **15.3 Identitetskontroll**

#### **Investeringsguld**

Av 14 kap. 1 a § 1 st. SBL framgår att näringsidkare som säljer investeringsguld, har skyldighet att identifiera köparen vid transaktioner överstigande 10 000 kronor. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat Emland och vid import. Om transaktionen utförs i flera steg som verkar ha samband med varandra ska det sammanlagda beloppet beaktas. Vad som avses med investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML, se vidare Handledning för mervärdesskatt 2004 avsnitt 6.7 om undantag för investeringsguld.

#### **Undantag**

För transaktioner mellan företag med verksamhet av det slag som anges i 2 § första stycket lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt (penningtvättslagen) anses identitetskontroll enligt den lagen inte behövt så länge kunden är ett företag hemmahörande i ett land inom EES. Motsvarande begränsning gäller avseende kravet på identitetskontroll vid handel med investeringsguld, 14 kap. 1 a § 2 st. SBL. De verksamheter som anges i 2 § 1 st. penningtvättslagen är

1. bankrörelse och annan verksamhet som består i att från allmänheten låna upp medel och att lämna krediter,
2. livförsäkringsrörelse,
3. verksamhet av det slag som beskrivs i 1 kap. 3 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,
4. verksamhet som står under Finansinspektionens tillsyn och som huvudsakligen består i att utföra en eller flera av de verksamheter som anges i 3 kap. 1 § 2–13 lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet,
5. verksamhet som kräver anmälan till Finansinspektionen enligt valutaväxlingslagen (1996:1006).
6. verksamhet av det slag som beskrivs i 1 § lagen (1989:508) om försäkringsmäklare.

### **Anteckningar**

Vid kontrollen ska, om köparen inte överlämnar en kopia av sitt F-skattebevis, säljaren föra anteckningar om (14 kap. 1 a § 3 st. SBL)

- vad transaktionen avser, och
- köparens namn, personnummer, adress, telefonnummer samt för juridisk person även uppgift om firma och organisationsnummer.

De handlingar eller uppgifter som använts vid identitetskontrollen ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då kontrollen gjordes, 14 kap. 1 a § 4 st. SBL.

Den som är skyldig att utföra identitetskontrollen kan föreläggas att lämna uppgifter som rör kontrollen, se vidare avsnitt 15.5.3.5.

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra identitetskontrollen ska SKV påföra säljaren en kontrollavgift på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts (15 kap. 9 § SBL).

## **15.4 Skyldighet att föra anteckningar**

### **15.4.1 Allmänt**

#### **Bokförings- skyldighet**

Bokföringslagen reglerar skyldigheten att föra bok. Härutöver finns bestämmelser i 14 kap. 2 § SBL om att deklarationsskyldiga genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt ska upprätta och bevara underlag för deklarationer och kvartalsredovisningar.

#### **Antecknings- skyldighet**

Även den som inte är bokföringsskyldig ska alltså bevara underlaget för att kunna fullgöra sin deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt SBL. Med deklaration förstås enligt SBL såväl skattedeklaration som preliminär självdeklaration. Anteckningskyldigheten omfattar således även underlaget för preliminär självdeklaration. Skyldigheten att bevara underlag gäller även underlag för t.ex. periodisk sammanställning (KVR).

Skyldigheten att bevara underlag är främst kopplad till skyldigheten att lämna skattedeklaration vilket innebär att fysiska personer och dödsbon som inte bedriver näringsverksamhet har denna skyldighet först när det utbetalda beloppet uppgår till 10 000 kr eller mer. Dock gäller skyldighet att bevara underlag för dem som betalat ut ersättning för arbete och som faktiskt har innehållit skatt utan att ha haft skyldighet därtill, dem som ingått överenskommelse om att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter och dem som gör utbetalning till gode män (se även kapitel 6). Observera dock att för fysiska personer och dödsbon är beloppsgränsen 1 000 kr när det

gäller skyldigheten att lämna kontrolluppgift.

Det kan i detta sammanhang noteras att brister i antecknings-skyldigheten enligt 14 kap. 2 § SBL kan anses utgöra försvärande av skattekontroll enligt 10 § SkBrL.

**Underlaget ska bevaras sju år**

Underlaget ska enligt 2 § bevaras sju år efter utgången av aktuellt kalenderår. Bevarandetiden har således anpassats till tidsfristen för efterbeskattning enligt SBL. Detta innebär att underlag för kalenderåret 2002 ska bevaras t.o.m. 31 december 2009.

Det nu sagda gäller även underlaget för preliminär självdeklaration trots att beslut som avser preliminär taxering eller debitering eller ändring av preliminär skatt enligt 22 kap. 4 § SBL ska överklagas inom två månader.

**I vissa fall ska underlag bevaras mer än sju år**

I vissa fall kommer skyldigheten att bevara underlag för uppgifts-skyldighet och kontroll att sträcka sig längre än 7 år. Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML ska ingående moms jämkas i vissa fall då användningen av en vara ändras efter förvärvet eller om varan överlåts. Korrigeringstiden, dvs. den tid inom vilket jämkning kan bli aktuellt, är för fastigheter 10 år. Det innebär att underlag för eventuell jämkningsskyldighet ska bevaras i 17 år, dvs. under korrigeringstiden på 10 år samt därefter ytterligare 7 år.

**Underlag för KU ska bevaras sex år**

Anteckningsskyldigheten vad avser underlagen för kontrolluppgifter regleras i 19 kap. 2 § LSK. Dessa underlag ska enligt 12 kap. 1 § förordningen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (SFS 2001:1244) bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Underlaget för 2002 ska således bevaras till och med 31 december 2008.

#### **15.4.2 Särskilda regler om bevarande av fakturor**

**Faktureringsdirektivet**

Särskilda regler om arkivering av fakturor har införts i 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2004 samtidigt som bestämmelserna om fakturering i 11 kap. ML ändrades. Ändringarna i SBL och ML är föranledda av rådets direktiv 2001/115/EG, det s.k. faktureringsdirektivet, och ska vad gäller bestämmelserna i SBL tillämpas på fakturor som utfärdas och mottas från och med ikraftträdandet.

**Skyldighet att bevara fakturor**

Av 14 kap. 2 a § 1 st. SBL framgår att skyldigheten att bevara fakturor omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att utfärda eller som han tar emot. Detta innebär att skyldigheten att bevara fakturor även omfattar sådana fakturor som utfärdats av näringsidkarens kund genom s.k. självfakturering och sådana som utfärdats av en tredje person genom utläggning av faktureringsfunktionen.

**Lagring i elektronisk form**

I 14 kap. 2 a § 2 st. SBL anges att den som är skyldig att bevara fakturor också ska säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel (2 a § 3 st. SBL).

Bestämmelser om lagring av fakturor finns även i 7 kap. bokföringslagen (BFL).

**Bokförings-skyldiga**

För sådana fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga gäller de bestämmelser om arkivering av fakturor och annan räkenskapsinformation som anges i 7 kap. BFL. Kretsen av bokföringsskyldiga framgår av 2 kap. BFL.

**Ej bokförings-skyldiga**

Stadgandet i 14 kap. 2 b § 2 st. SBL innebär att bestämmelserna i BFL om formen och platsen för bevarande av fakturor även är tillämpliga på den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 14 kap. 2 a § SBL. Stadgandet kan t.ex. bli tillämpligt på sådana personer som inte bedriver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala moms på grund av att de importerar varor eller gör ett gemenskapsinternt förvärv från ett annat EG-land (t.ex. stiftelser och ideella föreningar som passerar den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr). Bestämmelsen kan också bli tillämplig på sådana personer som blir skattskyldiga till moms på grund av de bestämmelser i 4 kap. ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet, t.ex. 4 kap. 1 § 2 p. ML (jämförlig verksamhet) och 4 kap. 3 § ML.

## **15.5 Kontroll**

### **15.5.1 Allmänt**

Huvuddelen av skatteintäkterna kommer in via skattedeklarationer och det är därför av stor vikt för statsfinanserna att redovisningen i dem är korrekt. Saknas deklarerationer eller misstänks felaktigheter i dem bör utredning ske. Om skattedeklarationer inte lämnas finns regler om skönsbeskattning. En strävan måste dock vara att korrekta belopp i största möjliga utsträckning ligger till grund för beskattningsbesluten.

**Konkurs**

Av 37 § SBF framgår att SKV snarast ska kontrollera skat-redovisningen hos den som försatts i konkurs. Om den skattskyldige är arbetsgivare och det finns anledning att anta att han underlåtit att göra skatteavdrag, ska KFM underrättas.

**Obestånd**

Kan det antas att en sådan skattskyldig som avses i 3 kap. 1 § SBL, dvs. person som är arbetsgivar- och momsregistrerad eller är

grupphuvudman, är på obestånd eller har denne försummat att betala skatt, ska SKV enligt 38 § SBF så snart som möjligt kontrollera hans skatteredovisning. Misstanke om obestånd kan bl.a. finnas när SKV får underrättelse om att KFM ansökt om att en skattskyldig ska försättas i konkurs eller vid begäran om företagsrekonstruktion, ackord och skuldsanering.

**Skatte- och avgiftsanmälan**

Skatte- och avgiftsanmälan kan innehålla

- ansökan om momsregistrering,
- ansökan om F-skattsedel eller särskild A-skatt,
- anmälan för arbetsgivarregistrering.

Genom registreringskontroll kan SKV undvika felaktiga registreringar, kontrollera rätt tillämpning av regler, redovisningsmetod osv. I ett tidigt skede kan SKV fånga upp materiella fel eller andra brister.

**Utredning vid ansökan om momsregistrering**

När det gäller ansökan om momsregistrering kan SKV behöva utreda t.ex. vilken verksamhet som bedrivs, om verksamheten är skattepliktig till moms helt eller delvis, vilken skattesats som den skattskyldige ska använda osv. Om en förutsättning för momsregistrering är att SKV även fattar beslut om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal, s.k. frivillig skattskyldighet, kan en mer fördjupad utredning bli aktuellt. Det gäller framför allt om ansökan avser frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede.

**Utredning i samband med ansökan om F-skatt**

F-skattsedeln är från uppördssynpunkt en mycket viktig handling. Den som innehar F-skattsedel ska själv betala sin skatt och sina socialavgifter och utbetalaren kan bara i undantagsfall bli ansvarig för dessa. För många näringsidkare är dessutom innehavet av F-skattsedel en förutsättning för att kunna bedriva näringsverksamhet. Utredningen av en ansökan om F-skatt är därför betydelsefull, både för den skattskyldige och för staten som borgenär. Förutom att utreda om näringsverksamhet bedrivs eller kommer att bedrivas, ska SKV kontrollera att inte någon av återkallelsegrunderna enligt 4 kap. 11 § SBL (se kapitel 4) är för handen.

**Utredning av preliminärskatte-debiteringen**

Även underlaget för den preliminära debiteringen kan behöva utredas. Enligt 4 kap. 1 § SBL ska en skattskyldigs preliminärskatt betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret. Erfarenhetsmässigt kan konstateras att om skatten fastställs senare än under inkomståret, gör staten inte bara en ränteförlust utan uppördsförlusterna (obetalda debiterade skatter) står dessutom i direkt relation till den tid som hinner förflyta från intjänandet av inkomsten till debiteringen av skatten som belöper på den.

**Saklighet och opartiskhet**

Myndighetens utredning ska bedrivas på ett likformigt sätt och genomföras med saklighet och opartiskhet (1 kap. 9 § regeringsformen) för att den ska kunna resultera i ett fullgott beslutsunderlag. Utredningen ska vara objektiv, dvs. även ta sikte på omständigheter som är till förmån för den skattskyldige.

**Rätt utredningsform**

Förvaltningslagen kräver att varje ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts (7 § FL). Det är därför viktigt att välja rätt djup på utredningen och att inte tillgripa en mer omfattande utredningsform än nödvändigt. Samtidigt är det av stor vikt att de faktiska förhållandena i en fråga blir klarlagda på ett så tidigt stadium som möjligt. De kontrollformer som står till buds är: skrivbordskontroll (med skriftlig eller muntlig förfrågan, föreläggande eller föreläggande med vite), besök och revision.

En allmän regel för myndigheters utredningsskyldighet finns i förarbetena till 4 § förvaltningslagen (FL). Enligt 3 kap. 2 § TL och 14 kap. 1 § SBL ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan ärendet avgörs om det inte är onödigt. Vidare framgår av lagrummen att bestämmelserna i 17 § FL ska tillämpas när det gäller den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv och att få tillfälle att yttra sig.

I proposition 1989/90:74 (s. 284) till TL anför departementschefen följande om utredningsskyldigheten.

”...Ett ärende skall innan det når domstolen i princip vara färdigutrett. En handläggning som innefattar en grundlig utredning skapar visserligen garantier för ett materiellt riktigt beslut men kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättssäkerhetssynpunkt. Utredningsskyldigheten kan därför inte drivas in absurdum utan måste anpassas till de resurser som skattemyndigheten har till sitt förfogande och vad som är praktiskt möjligt att åstadkomma med dessa. Begränsningarna kommer till uttryck i olika ambitionsnivåer...”

”...Vad som är tillräcklig utredning kan inte avgöras generellt utan får avgöras från ärende till ärende. Yrkar den skattskyldige ett avdrag ligger av naturliga skäl mycket av ansvaret för utredningen på honom själv, särskilt om yrkandet inte framförts förrän omprövningsvis. — — — I ärenden om omprövning till den skattskyldiges nackdel kan man däremot ställa höga krav på att skattemyndigheten utrett ärendet tillräckligt innan beslut fattas...”

### 15.5.2 Skrivbordskontroll

Utredning vid skrivbordet är det enklaste och vanligaste sättet att kontrollera de uppgifter i olika former som lämnas av skattskyldiga. Kontrollen utförs av granskaren utifrån befintligt material, med eller utan kontakt med uppgiftslämnaren. Eventuella kontakter tas genom skriftväxling eller genom telefonsamtal. En förfrågan görs lättast per telefon, men det är då nödvändigt att föra ordentliga tjänsteanteckningar.

#### Tjänsteanteckningar

Av tjänsteanteckningarna ska framgå vem som tog kontakt, vem man talat med och vad som framkommit vid samtalet. Anteckningarna ska göras kronologiskt med arkivbeständig skrift och ska dateras och signeras eller ännu hellre skrivas under med fullständigt namn. Anteckningsskyldigheten regleras i 15 § FL.

Vid utredning är det av största vikt för den eventuella efterföljande processen att inkomna skrivelser ankomststämplas, att det inte görs egna anteckningar på skrivelserna och att signerade kopior på egna utgående skrivelser bevaras.

Även om utredningen bara görs genom ett telefonsamtal, ska det beslut som utredningen utmynnar i vara processbart i alla instanser. Som tidigare nämnts finns det inte i SBL någon motsvarighet till 3 kap. 1 § TL: ”Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda.” Men detta är givetvis en förutsättning för att SKV ska kunna fatta ett korrekt beslut och enligt 20 § FL kunna ange de skäl som bestämt utgången.

#### Förfrågan

Det är viktigt att skilja mellan ett regelrätt föreläggande och en formlös förfrågan som under granskningsarbetet kan ställas till såväl skattskyldiga som till andra uppgiftslämnare. En formlös förfrågan för att få vissa upplysningar kan ske muntligen eller skriftligen. Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses det vara tillåtet för SKV att göra formlösa förfrågningar inom ramen för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Det finns inget regelverk som styr innehållet och omfattningen i en förfrågan. Däremot är det rimligt att ställa upp vissa krav särskilt när det gäller omfattningen av en förfrågan. En förfrågan bör i normalfallet avgränsas till att omfatta en eller fåtal uppgifter i den skattskyldiges deklARATION, ansökan eller annan handling. Vidare bör en förfrågan inte gå utöver vad SKV kan förelägga den skattskyldige. Väljer granskaren ändå att i en förfrågan begära in uppgifter från den skattskyldige som går utöver vad som är möjligt att begära in genom ett föreläggande, måste granskaren upplysa den skattskyldige om att svaret är frivilligt. Om deklARATIONEN, ansökan etc. innehåller flera komplicerade frågeställningar kan det ibland vara aktuellt att välja



### **Syftet med förfrågan**

kontrollformen revision för att genomföra utredningen.

Syftet med en förfrågan måste vara att ge SKV ett bättre underlag för beslut. Då är det viktigt att den skattskyldige eller sökanden förstår varför frågan ställts, alltså att det av den enskilda frågan framgår varför den har ställts.

Om SKV t.ex. vid utredningen av en ansökan om F-skattsedel ställer ett antal frågor och det inte är uppenbart varför en viss fråga ställs, bör myndigheten ange syftet med frågan. Begär SKV att få ta del av en preliminär resultaträkning bör således frågan exempelvis inledas med ”I syfte att kunna bedöma underlaget för debitering av preliminär skatt” eller om frågan avser att få reda på vem eller vilka som kan anses vara företagsledare i ett bolag, ”I syfte att utreda vem som är företagsledare”. Vidare är det mycket viktigt att svaret på den ställda frågan har betydelse för utgången i ärendet. Frågor i anslutning till en ansökan om F-skattsedel, om vilken utbildning sökanden har eller om ett sökandebolag är medlem i någon branschorganisation, är exempel på sådana frågor vars svar knappast kan ha med eventuell tilldelning av F-skattsedel att göra och som därför inte bör ställas.

En förfrågan som görs i samband med granskning av en deklARATION får inte innehålla en begäran om utdrag ur huvudboken för ett eller flera konton eller årsredovisningen i syfte att leta kontrollobjekt eller kontrollområden. Inte heller kan SKV begära in utdrag ur huvudboken avseende ett visst angivet konto i syfte att kontrollera att den skattskyldige redovisat en inkomst i enlighet med tillgängligt kontrollmaterial. Vidare kan SKV inte enbart begära att få utdrag av vissa konton ur huvudboken för att använda dessa uppgifter för att stämma av deklarationsuppgifter. I dessa nu nämnda fall får i stället besök eller revision tillgripas.

Däremot kan SKV i de fall utredningen avser en uppgift i den skattskyldiges deklARATION begära att den skattskyldige ska styrka en uppgift genom att t.ex. inkomma med utdrag ur huvudboken. En sådan begäran kan i detta fall innebära att den skattskyldige i stället för genom utdrag ur huvudboken styrker uppgiften på annat sätt, exempelvis i form av ett intyg från företagets revisor.

Syftet med förfrågan är alltså avgörande för hur förfrågan formuleras och vilka handlingar som i sammanhanget kan begäras in. En viktig del i utredningen är därför att granskaren redan innan förfrågan formuleras föreställer sig det tänkta svaret från den skattskyldige samt inte formulerar en förfrågan som enbart går att styrka med uppgifter eller handlingar som SKV inte kan begära in via ett föreläggande.

**Mängd och omfattning på begärd information**

Varken lagtext eller förarbeten till bestämmelserna om föreläggande ger besked om i vilken mängd och omfattning som SKV kan begära in information via en förfrågan. Frågan är inte heller rättsligt prövad varför den måste prövas från fall till fall.

Ett ärende ska enligt 7 § FL handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att rättssäkerheten åsidosätts. Enligt prop. 1985/86:80 s. 62 är det ”den enskildes intresse av enkelhet som ska stå i centrum”. En förfrågan bör, som beskrivits ovan, begränsas till en eller ett fåtal konkreta frågor. Innehåller deklARATIONEN eller ansökan en mängd oklarheter som leder fram till ett behov av att ställa många frågor kan det vara bättre att genomföra utredningen i form av en revision.

SKV begär efter analys att den skattskyldige ska styrka avdrag för exempelvis ingående moms genom att komma in med kopia av de fem eller tio beloppsmässigt största fakturorna alternativt med en viss procentandel av alla fakturor. En sådan utredning går som regel att genomföra vid skrivbordet men det är viktigt att granskaren anger lämpligt antal fakturor för att styrka avdraget i stället för att ange en procentuell andel av totala antalet fakturor. En begäran om en procentuell andel av fakturorna kan i många fall, beroende på företagets bransch och storlek, innebära ett orimligt stort antal. En sådan begäran kan också för företaget leda till en orimlig beräkning.

**Uteblivet eller ofullständigt svar**

Ovan har påpekats vikten av att handläggaren, innan han formulerar en förfrågan, ska bedöma vilket svar den skattskyldige eller sökanden kan tänkas lämna. Det blir särskilt tydligt i den situationen där svaret är ofullständigt eller helt uteblir. Är förfrågan alltför allmänt formulerad och handläggaren inte har reflekterat över vad den skattskyldige eller sökanden kan tänkas svara och svaret från denne helt eller delvis uteblir uppkommer svårigheter för handläggaren att fatta beskattningsbeslut i ärendet. Följden blir som regel att handläggaren måste påminna den skattskyldige/sökanden eller begära komplettering. I sådana situationer är det troligt att svaren fortsätter att utebli och att handläggaren fortfarande inte kan fatta något beslut.

I de fall SKV bedömer eller konstaterar att ett svar är ofullständigt beror det troligen på att den skattskyldige eller sökanden missförstått förfrågan eller att denne inte vill medverka i utredningen. Om den skattskyldige eller sökanden missförstått frågan bör handläggaren i en ny förfrågan klargöra vilka uppgifter och vilka handlingar SKV ville ha tillgång till. Det kan också vara lämpligt att komma överens med den skattskyldige eller sökanden om ett besök för att stämma av oklarheter i förfrågan.

## Föreläggande

Ett viktigt medel i utrednings- och kontrollarbetet är föreläggande att lämna uppgift. Detta regleras i 14 kap. 3–5 §§ SBL. Där ges bestämmelser om de uppgifter, handlingar m.m., som SKV får förelägga någon att förete eller lämna över.

Av 14 kap. 3 § andra stycket SBL framgår att SKV får förelägga den som ska utföra sådan identitetskontroll som ska ske vid om-sättning av investeringsguld i enlighet med 14 kap. 1 a § SBL att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen.

Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till en skattskyldig normalt sändas i vanligt brev (63 § SBF). Om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan till handa ska dock delgivning ske. Detta betyder att ett föreläggande normalt sänds ut i ett vanligt brev. Om vite har förelagts ska dock den som avses med föreläggandet enligt 63 § SBF delges detta.

SKV kan t.ex. förelägga en skattskyldig följande enligt SBL:

- göra anmälan för registrering (3 kap. 4 §)
- lämna preliminär självdeklaration (10 kap. 5 §)
- göra skatteavdrag (5 kap. 15 §)
- lämna lönekvitto (5 kap. 15 §)
- lämna uppgift om framtida utbetalningar (10 kap. 8 §)
- lämna skattedeklaration (10 kap. 10 §)
- lämna särskild skattedeklaration (10 kap. 32 §)
- lämna uppgift för kontroll (14 kap. 3 §)
- överlämna F-skattsedel och F-skattebevis (4 kap. 15 §)

I 14 kap. 3 § SBL stadgas att SKV får förelägga

- den som är eller
- den som kan antas vara

deklarationsskyldig att

- lämna uppgift,
- visa upp handling eller
- lämna över en kopia av handling

som behövs för kontroll av

- deklarationen eller
- annan uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

Av 23 kap. 2 § SBL framgår att samtliga förelägganden enligt SBL får förenas med vite, se nedan avsnitt 15.6.

Föreläggandebestämmelsen ska tolkas så att SKV får ta in uppgifter och handlingar för att kontrollera riktigheten i lämnade uppgifter i deklarationen med syftet att få underlag för att fatta ett beslut avseende den skattskyldige. Däremot får bestämmelsen inte utnyttjas för att kontrollera riktighet. Föreläggandebestämmelsen ska tolkas så att SKV får en i själva underlaget för deklarationen (prop. 1989/90:74 s. 396). Det finns i detta avseende därför en klar gräns mellan å ena sidan föreläggande och å andra sidan besök och revision, som innebär att själva underlaget för deklarationen endast får kontrolleras i samband med besök eller revision.

Deklarationsskyldigheten avser såväl skattedeklaration, särskild skattedeklaration som preliminär självdeklaration och det underlag som kan begäras in är förutom vad som krävs enligt bokföringslagen de anteckningar man är skyldig att föra enligt 14 kap. 2 § SBL.

**Kontrolluppgift  
angående rätts-  
handling**

I 14 kap. 4 § 1 st. SBL stadgas att SKV får förelägga den som är eller kan antas vara

- bokföringsskyldig enligt bokföringslagen,
  - annan juridisk person än dödsbo
- att
- lämna uppgift,
  - visa upp handling eller
  - lämna över en kopia av handling

som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han har ingått rättshandlingen (kontrolluppgift) om det behövs för att kontrollera en annan persons deklaration eller beskattning.

Enligt andra stycket kan även andra än de i första stycket nämnda, med andra ord fysiska personer som inte driver näringsverksamhet, t.ex. arbetstagare, föreläggas att lämna kontrolluppgift. För ett sådant föreläggande krävs dock särskilda skäl. Med särskilda skäl avses enligt förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 598) framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas. Exempel på kontrolluppgifter enligt detta stycke är kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto (prop. 1992/93:96 s. 37).

**Undantag genom  
domstolsbeslut**

14 kap. 5 § SBL reglerar vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från föreläggande genom en hänvisning till 3 kap. 13–14 c §§ TL. I 3 kap. 13 § TL stadgas om vilka handlingar och uppgifter som på enskilds begäran ska undantas från föreläggande, nämligen

- handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och
- annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Det senare undantaget gäller endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. LR prövar om handling eller uppgift ska undantas från kontroll.

### Uppgift från arbetsgivare

Observera att SKV med stöd av 10 kap. 8 § SBL får förelägga en arbetsgivare att lämna uppgift om en namngiven person om den ersättning som kan komma att betalas ut under inkomståret. En på detta sätt inhämtad uppgift är viktig för kontrollen av en av inkomsttagaren lämnad preliminär självdeklaration.

#### 15.5.3 Besök

I 14 kap. 6 § SBL stadgas om besök:

”Om uppgifter i en skattedeklaration eller någon annan handling av betydelse för beskattningen behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket komma överens med uppgiftslämnaren om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos uppgiftslämnaren eller vid ett annat personligt sammanträffande.

Överenskommelse får träffas även om besiktning av lokaler, inventarier, lager eller annat som är av betydelse för kontrollen.”

Reglerna ger möjlighet att på ett enkelt sätt kontrollera uppgifter i en lämnad handling. Den personliga kontakten vid ett besök är värdefull och det är för många lättare att förklara sig muntligt än att lämna en skriftlig redogörelse. Besöket bör också utnyttjas för att ge information och råd om vad som krävs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras framdeles.

Vid ett avtalat besök får den skattskyldige först och främst tillfälle att lämna upplysningar och förete handlingar som han i och för sig är skyldig att tillhandahålla efter föreläggande. Dock är det inget som hindrar att den uppgiftsskyldige väljer att visa även andra räkenskapshandlingar, anteckningar etc. för att styrka sina lämnade uppgifter. Det är den skattskyldige som helt och hållet bestämmer vad som får granskas.

Ytterligare information om vad man får och inte får göra vid ett besök framgår av RSV:s skrivelse den 27 september 2000, dnr

8927-00/110, ”Besök som kontrollform – möjligheter och begränsningar”.

**Förutsättningar  
för besök**

Det finns tre grundförutsättningar för att kontroll genom besök ska kunna genomföras:

1. Besöket ska ske efter överenskommelse och är alltid frivilligt för den uppgiftsskyldige. Granskaren och den skattskyldige ska vara överens om att ett sammanträffande för en sådan avstämning eller besiktning bör äga rum för att skapa klarhet i frågorna.
2. Den eller de frågor som ska utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i deklarationen eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen.
3. Frågorna ska vara av sådant slag att klarhet kan erhållas genom en avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar eller genom besiktning av fastigheter, lokaler, lager, tillverkningsprocesser eller annat som är av betydelse för skattekontrollen.

Ovan angivna förutsättningar måste vara uppfyllda för att granskaren ska få genomföra ett besök. Det är av avgörande betydelse att en överenskommelse om besök från den skattskyldiges sida uppfattas som frivillig. Frivilligheten måste bedömas ur den skattskyldiges perspektiv.

Inlämnade handlingar som kan bli aktuella för avstämning genom besök är t.ex. skatte- och avgiftsanmälan, preliminär självdeklaration, skattedeklaration och kontrolluppgifter.

**Begränsning av  
besök**

Besök får inte göras för att stämma av tillgängligt kontrollmaterial mot räkenskaperna eller för att granska ett visst konto i redovisningen. Det får heller inte användas för att hämta in kontrolluppgifter. Besöket ska begränsas till avstämning av uppgifterna i handlingarna som man kommit överens om. Det är överenskommelsen mellan SKV och den uppgiftsskyldige som avgör omfattningen av kontrollen och den uppgiftsskyldige kan i alla lägen avbryta besöket.

Finner SKV vid besöket att ytterligare utredning behöver göras bör besöket avbrytas och kontrollen fortsättas på annat sätt.

Besöket ska företrädesvis genomföras hos den uppgiftsskyldige men det är inget som hindrar att det görs på annan plats, t.ex. hos skattekontoret. Om den uppgiftsskyldige vill låta sig representeras av någon annan vid besöket, bör SKV skriftligen informera den uppgiftsskyldige om tid och plats för besöket, samt information om vilka uppgifter som ska kontrolleras.

**Skatte- och avgiftsanmälan**

Om en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan är otillräckligt ifylld och den skattskyldige finner det lämpligt, kan anmälan kompletteras vid ett besök. I samband med detta är det också många gånger lämpligt att information ges om gällande regler.

**Skattedeklaration**

Frågor som kan tas upp vid granskningen av en skattedeklaration och som enklast utreds vid ett besök kan exempelvis avse:

- fördelningsfrågor vid blandad verksamhet,
- avdrag för ingående moms vid viss anskaffning,
- nedskrivning av kundfordringar,
- tillämplig skattesats,
- frågor i samband med uttagsbeskattning,
- kontroll av att leverans/tillhandahållande skett,
- moms vid EG-handel,
- avstämning av löner/förmåner för vissa anställda,
- värdering av förmåner,
- avstämning av avdragen skatt för vissa anställda,
- gränsdragningen lön/kostnadsersättning,
- beräkning av eventuella nedsatta arbetsgivaravgifter för vissa anställda,
- kostnadsavdrag (9 kap. 3 § SBL) och
- transaktioner mellan ett fåmansbolag och viss delägare.

Eftersom granskaren och den skattskyldige redan när besöket bestäms ska vara överens om vilka frågor som ska tas upp vid besöket krävs det ofta att skriftväxling förekommit innan besöket.

**Preliminär självdeklaration**

En preliminär självdeklaration kan stämmas av mot en preliminär resultaträkning, mot delbokslut och mot tidigare års utfall.

Det förekommer ofta att nystartad verksamhet uppger nettoresultatet till noll. Det kan vara lämpligt att hos dessa skattskyldiga (i synnerhet fysiska personer) efter en tid göra ett besök för att kontrollera om utfallet verkar stämma med prognosen. Att informera om konsekvenserna av en för låg debitering blir en betydelsefull del av ett sådant besök. Att år tre klara av att betala både ytterligare skatt för år ett och preliminär skatt för år tre blir ofta en alltför stor belastning, med restföring och eventuell konkurs som följd.

**KU för anställda**

Besök kan också när det gäller KU vara lämpligt att använda, t.ex. för att efter förfrågan stämma av rutiner och principer för redovisning på KU avseende vissa anställda.

**Dokumentation och kommunikation**

Någon dokumentation i form av promemoria behöver inte upprättas och kommuniceras med den uppgiftsskyldige. Noggranna tjänsteanteckningar (se avsnitt 15.5.2) är dock nödvändiga (15 § FL) och innan något beskattningsbeslut med anledning av besöket fattas, ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig (14 kap. 1 § SBL).

**15.5.4 Skatterevision**

Om andra utredningsmetoder inte är tillräckliga eller om en utredning kräver fullständig tillgång till räkenskaper och anteckningar, kan SKV besluta att kontrollen ska ske genom revision.

Skatterevision beslutas av SKV (14 kap. 7 § SBL). Av SKV:s arbetsordning framgår vem som får fatta sådana beslut. Bestämmelserna i 4, 6 och 6 a §§ TF (1999:101) tillämpas även på skatterevision (41 § SBF). RSV har meddelat föreskrifter om revision m.m., RSFS 2002:33 (66 § SBF).

Förutom att granska underlaget för uppgifter som lämnats i skattedeklarationer eller kvartalsredovisningar, får revision också göras hos den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel.

Att beslut om revision inte går att överklaga framgår av 22 kap. 2 § SBL.

Kontroll genom revision av att kontrolluppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt görs med stöd av 3 kap. 8 § TL.

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL (14 kap. 7 § 4 st. SBL). Se även Handledning i skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621, utgåva 2) kapitel 3.

**Omfattning**

Revision får göras för att kontrollera underlaget i lämnade deklarerationer och kvartalsrapporter. Även innan skyldighet att lämna dessa uppgifter inträtt, får underlaget revideras, vilket alltså innebär att underlaget för en kommande deklareration får granskas. Prop. 1996/97:100 s. 479: ”Enligt regeringens bedömning bör en revision också få företas för att kontrollera att den reviderade, om deklarerations- eller annan uppgiftsskyldighet ännu inte inträtt, har förutsättningar att fullgöra skyldigheterna på ett tillförlitligt sätt.”

Med deklareration förstås enligt SBL även preliminär självdeklareration, vilket innebär att även underlaget för en sådan får revideras och även att revisionen får göras innan deklarerationsskyldigheten inträtt.



### **Tredjemansrevision**

Bestämmelserna om tredjemansrevision finns i 14 kap. 7 § 2 st. SBL. Bestämmelserna ger möjlighet både till kontroll av till namnet kända personer och till generell kontroll, t.ex. insamling av kontrolluppgifter inom en viss bransch.

Genom hänvisning till 3 kap. 9 § TL, får SKV om det finns särskilda skäl, i revisionsförordnandet utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser. Av prop. 1996/97:100 sidan 475 f framgår när sådana särskilda skäl kan vara för handen: ”Kommittén har dock funnit att det i vissa fall kan vara olämpligt att i beslutet om revision ta in uppgift om vem eller vilken rättshandling kontrollen avser utan att det därför bör bli fråga om tvångsåtgärd. Den reviderade kan t.ex. medvetet eller omedvetet äventyra utredningen genom att underrätta den som granskningen avser. – – – För att dessa bestämmelser skall kunna tillämpas krävs dock att det finns särskild anledning att anta att de handlingar man söker kommer att påträffas, att det kan befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen samt att det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen.”

Tredjemansrevision gör det möjligt att t.ex. stämma av avräkningskontot mellan ett fåmansföretag och dess delägare (prop. 1996/97:100 s. 479).

Andra exempel på tredjemansrevisioner i samband med arbetsgivarkontroll torde vara:

- inhämtning av uppgifter om utbetalda ersättningar för arbete till namngiven person eller t.ex. bransch,
- kontroll av fakturautställarens fakturor när F-skatten återkallats,
- kontroll av rimligheten i viss persons preliminärskattdebitering.

### **Hos vem (14 kap. 7 § 1–5)**

Skatterevision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. någon annan juridisk person än dödsbo,
3. den som anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 § SBL,
4. den som ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap. och
5. sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §.

Det bör alltså uppmärksammas att inte bara den som ansökt om utan även den som fått en F-skattsedel får revideras. Vidare får såväl grunderna för bedömningen av skatteform som grunderna för debitering av preliminär skatt granskas. I lagkommentaren i

prop. 1996/97:100 s. 599 sägs: ”Bestämmelserna om skatterevision avses genom vad som föreskrivs i tredje stycket 4 gälla inte endast i fråga om den som ansökt om en F-skattsedel utan också den som redan har tilldelats en F-skattsedel för kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt. Skattemyndigheten avses sålunda få göra revision hos den som debiterats F-skatt eller särskild A-skatt för kontroll av att den skattskyldige fullgjort skyldighet att lämna preliminär självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap.”

### **15.5.5 Utlämnande av uppgifter**

Sekretessbestämmelserna hindrar inte att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning (14 kap. 1 § sekretesslagen).

#### **Uppgift från annan myndighet än SKV**

##### **14 kap. 8 § SBL första stycket**

”Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna i denna lag har följts, ska lämnas ut enligt bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).”

Detta stycke reglerar SKV:s möjlighet att begära in uppgifter från andra myndigheter som kan behövas för kontroll av att SBL:s regler följts.

Begreppet myndighet definieras i regeringsformen: regeringen, domstolarna, de statliga och kommunala förvaltningsmyndigheterna samt de affärsdrivande verken. Även de allmänna försäkringskassorna anses utgöra myndigheter.

##### **39 § SBF**

”Uppgifter som en myndighet har lämnat ut till Skatteverket enligt 14 kap. 8 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) får granskas endast av den tjänsteman som verket har utsett. Verket skall se till att tjänstemannen är lämplig för uppdraget och upplysa honom om vikten av att föreskriven tystnadsplikt iakttas.”

##### **14 kap. 8 § andra stycket**

”Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 17 § taxeringslagen gäller också för uppgifter som avses i denna lag.”

#### **Uppgifter till myndigheter i andra länder**

Detta stycke reglerar uppgiftsutbytet mellan SKV och myndigheter i andra länder. En förutsättning för uppgiftsutbytet är att Sverige har träffat en överenskommelse om handräckning i skatteärenden med det aktuella landet.

### **15.6 Vite**

Vitesinstitutet är ett påtryckningsmedel för att förmå en viss person att följa ett visst beslut eller föreläggande. Som redan sagts innehåller SBL ett flertal bemyndigande för SKV att använda vite.

Vitesinstitutet regleras i lagen (1985:206) om viten. I 1 § viteslagen sägs: ”Denna lag gäller viten som enligt lag eller annan författning får föreläggas av myndigheter.”

Detta stadgande innebär således att bestämmelserna om vite gäller endast om det i lag eller annan författning, alltså speciallagstiftning, sägs att vite får föreläggas av myndigheten i den aktuella situationen. I SBL – som är en speciallagstiftning – regleras vitesbestämmelserna i 23 kap. 2 § SBL. Av detta lagrum framgår att samtliga förelägganden i SBL får förenas med vite: ”Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning anta att det annars inte följs.”

Om det finns anledning att tro att föreläggandet annars inte följs, t.ex. om den skattskyldige muntligen lovat att inkomma med begärd handling eller vid tidigare tillfällen upprepade gånger försummat sina skyldigheter kan ett föreläggande kombineras med vite redan vid första föreläggandet.

I 22 kap. 2 § SBL stadgas att föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § SBL inte får överklagas. Det ska framgå av föreläggandet att beslutet att förena det med vite inte får överklagas.

Finns det anledning att anta att den deklARATIONSSKYLDIGE har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklARATIONSSKYLDIGE inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (23 kap. 2 § SBL).

Genom en lagändring som trätt i kraft 1 januari 2004 har bestämmelsens tillämpningsområde utvidgats till att inte enbart gälla vid misstanke om brott utan även då det kan antas att gärningen kan leda till skattetillägg. Av prop. 2002/03:106 s. 250 jämfört med s. 232 framgår att med uttrycket ”begått en gärning” avses dels att lämna en oriktig uppgift, dels att underlåta att deklarerera eller att lämna en bristfällig deklARATION som kan leda till skönsbeskattning.

Det är viktigt att ärenden om vite handläggs formellt korrekt för att domstolen ska kunna utdöma vitet. Innan ett beslut om vitesföreläggande fattas, ska frågan om det kan ge förväntad effekt prövas. Det är knappast någon idé att vitesförelägga någon som är restförd för höga belopp och som har låg betalningsförmåga. Enligt 2 § viteslagen får ett vite inte heller föreläggas, om adressaten kan antas sakna faktisk eller rättslig möjlighet att följa föreläggandet.

Möjligheten att fullgöra åtgärden har bedömts i RÅ 1990 ref 57. Ett aktiebolag, som förelagts vid vite att lämna självdeklARATION, hade när föreläggandet delgavs firmatecknaren försatts i konkurs.

Bolagets redovisningshandlingar hade omhändertagits av konkursförvaltaren. Konkursboets skulder översteg väsentligt dess tillgångar och ekonomisk möjlighet att anlita sakkunnig hjälp att upprätta deklARATIONEN saknades därmed. Bolaget har ansetts sakna möjlighet att efterkomma föreläggandet, varför vitet inte dömts ut.

**Adressat**

Föreläggandet ska enligt 2 § viteslagen vara riktat till en eller flera namngivna fysiska eller juridiska personer (adressater).

RA 1995 ref 40: Ett vitesföreläggande riktat till "ägaren" av en fastighet utan att ägaren namngivits har ej ansetts kunna medföra utdömande av vitet. Beslutet hade visserligen expedierats och formellt korrekt delgivits den faktiske ägaren, men RR fann att vite inte kunde utdömas eftersom föreläggandets adressat inte namngivits. Se även prop. 1984/85:96, s. 47.

Om föreläggandet riktar sig till en juridisk person, kan SKV fritt bestämma om adressaten ska vara den juridiska personen som sådan eller en eller flera fysiska personer som dess företrädare. Vitet kan också riktas mot både den juridiska personen och dess företrädare. Är bolagen restförda men inte företrädaren är det förmodligen effektivare att vitesförelägga företrädaren än själva bolaget. Vite på fysisk person kan vidare förvandlas till fängelse, vilket dock förutsätter tredska eller särskilda skäl.

Väljer man att rikta vitet mot flera personer får vitet inte åläggas solidariskt. I 3 § viteslagen sägs: "Om vite föreläggs flera personer gemensamt, skall ett särskilt belopp fastställas för var och en av dem."

**Föreläggandets innehåll**

Av föreläggandet ska klart framgå vilken åtgärd som ska vidtas och vid vilken tidpunkt eller inom vilken tidsfrist detta ska ske (2 § viteslagen). Dessa frågor har vid ett flertal tillfällen varit föremål för länsrätts prövning, varvid domstolen förklarar att

- föreläggande att lämna momsdeklARATIONER för 961201 och 970101 innebar inte att det angetts vilka redovisningsperioder som föreläggandet avsåg
- föreläggandet var fel därför att ord av fel betydelse använts. (Det gällde ett föreläggande med vite att återsända F-skattsedel och F-skattebevis. I lagtexten (4 kap. 15 § SBL) står att innehavaren skall överlämna skattsedeln. LR konstaterade att föreläggandet är fel därför att SKM använt ordet återsända i stället för överlämna, ord som inte är synonyma. Felet läktes emellertid av det förhållandet att lagtexten återgivits i föreläggandet varför vitet trots allt dömdes ut.)

Den tidpunkt då åtgärden senast ska vara vidtagen bör knytas till tiden för delgivningen, dvs. inom ett visst antal dagar efter det att adressaten delgivits föreläggandet. Svarstiden bör normalt vara 14 dagar.

**Delgivning**

Av såväl viteslagen (2 §) som SBF (63 §) framgår att vitesföreläggandet ska delges adressaten. Reglerna om delgivning finns i delgivningslagen (SFS 1970:428) och tillämpningsföreskrifterna i delgivningsförordningen (SFS 1979:101).

**Vitesbeloppet**

Vitesbeloppet ska enligt 3 § viteslagen fastställas till ett belopp som med hänsyn till vad som är känt om adressatens ekonomiska förhållanden och till omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att följa det föreläggande som är förenat med vitet. Enligt prop. 1984/85:96 s. 26 ska hänsyn tas till: ”adressatens personliga förhållanden såsom hans ekonomi, eventuella tredska, föremålets värde, de påfordrade åtgärdernas omfattning, kostnaderna för deras vidtagande och angelägenhetsgraden av det motstående intresset.”

Vitesbeloppet ska alltså vara så stort att det får adressaten att agera, å andra sidan inte så stort att det inte står i rimlig proportion till prestationen.

**Nytt vite**

Enligt 2 § viteslagen får nytt vite mot adressaten i samma sak inte föreläggas förrän det tidigare föreläggandet har vunnit laga kraft. Föreläggande enligt SBL får inte överklagas (22 kap. 2 § SBL), varför dessa förelägganden vinner laga kraft så fort den angivna tidsfristen löpt ut utan att den förelagde efterkommit föreläggandet. Detta innebär att SKV därefter genast kan vitesförelägga på nytt.

**Utdömmande av vite**

Har den förelagde personen inte efterkommit föreläggandet när tidsfristen löpt ut ska SKV i normalfallet ansöka om utdömmande av vitet hos LR. Har det emellertid kommit fram omständigheter som visar att det inte var lämpligt att kombinera föreläggandet med vite (det har t.ex. visat sig att den förelagde är svårt sjuk) avslutas ärendet utan vidare åtgärd. Om begäran om utdömmande av vitet redan givits in till LR måste ansökan i förekommande fall återkallas. SKV har också möjlighet att i sin ansökan till LR jämka vitesbeloppet nedåt om det finns skäl.

LR prövar nu hela ärendet, vilket bl.a. innebär att man ska bedöma om den som förelagt haft befogenhet att bruka vite, om vitesföreläggandet riktats till rätt adressat, om de formella kraven är uppfyllda och om adressaten delgetts föreläggandet. Dessutom prövar LR vitets lämplighet, dvs. om det varit lämpligt att begära prestationen, om det varit lämpligt att bruka vite för att framtinga prestationen och om vitesbeloppet är rimligt.

På grund av helhetsprövningen är det viktigt att LR får en så fullständig utredning som möjligt som underlag för sitt beslut, t.ex. uppgifter om omsättning, lönesumma, tidigare åtgärder från SKV:s sida, uppgifter som styrker att det finns aktivitet i bolaget, eventuell tredska etc.

**Ändamålet med vitet har förfallit**

Av 9 § viteslagen framgår: ”Har ändamålet med vitet förlorat sin betydelse, ska vitet inte dömas ut.”

Observera att ändamålet med vitet inte anses ha förfallit om t.ex. en saknad skattedeklaration kommer in efter den tid som anges i föreläggandet. Vid kort försening kan SKV underlåta att begära utdömande. SKV eller LR kan också jämka vitesbeloppet (se prop. 1984/85:96 s 55 och RÅ 1996 ref 95).

## 16 Särskilda avgifter

---

15 kap. SBL

Prop. 1996/97:100 sid. 451–455, 600–603 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1997/98:10 sid. 66–69, 75 Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m.

Prop. 1997/98:33 sid. 45 Utfärdande av F-skattsedel, m.m.

Prop. 1998/99:69 sid. 23–26, 41 Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld

Prop. 2000/01:7 sid. 24, 32 Förenklad skattedeklaration

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

---

### 16.1 Allmänt

Med särskilda avgifter avses skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift.

#### Skattetillägg

Skattetillägg tas ut i tre olika situationer, nämligen då skattskyldig lämnat oriktig uppgift, då SKV skönmässigt avvikit från de uppgifter som lämnats i SKD samt då skatten bestämts i avsaknad av sådan deklaration. Skattetillägget är normalt 20 % av undanhållen skatt. Om oriktig uppgift kan rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial är skattetillägget dock bara 5 %. Avser oriktig uppgift periodisering eller därmed jämförbar fråga är skattetillägget 2 eller 5 % beroende på vilken period beloppet ifråga hänförs till i förhållande till korrekt period. Underlaget för skattetillägg bestäms utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget, det s.k. kvittningsförbudet. I vissa situationer tas skattetillägg överhuvudtaget inte ut trots att det föreligger en felaktighet. Så är fallet vid rättelse av uppenbar felräkning eller felskrivning, vid oriktiga (öppna) yrkanden, vid frivillig rättelse av oriktig uppgift, om undandraget skattebelopp är obetydligt samt då den skattskyldige har avlidit. Skattetillägg som påförts skönmässigt i avsaknad av SKD undanröjs om deklaration kommer in inom viss tid.

<b>Förseningsavgift</b>	Förseningsavgift tas ut med 500 kr om en SKD eller en periodisk sammanställning inte lämnas inom föreskriven tid. Detta gäller dock inte när förenklad eller särskild SKD får lämnas. Förseningsavgift tas inte ut om den skattskyldige har avlidit. Om den skattskyldige inte lämnat deklaration trots föreläggande eller om han inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna eller om förseningen avser en periodisk sammanställning så är avgiften dock 1 000 kr.
<b>Kontrollavgift</b>	Säljare av investeringsguld som inte utfört lagstadgad identitetskontroll av köparen påförs en kontrollavgift på 2 000 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Avgift ska dock inte tas ut, om säljaren har avlidit.
<b>Befrielsegrunder</b>	<p>Den skattskyldige ska befrias helt eller delvis från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. Dessa befrielsegrunder ska beaktas ex officio av SKV och skattedomstol, dvs. även om ett yrkande härom inte har framställts.</p> <p>Beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i mål om beskattning får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. När ett beskattningsbeslut som föranlett skattetillägg ändras, ska beslutet om skattetillägg ändras i motsvarande mån.</p> <p>Ovannämnda bestämmelser gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig till moms eller som arbetsgivare.</p>

## **16.2 Skattetillägg**

### **16.2.1 Allmänt**

**Straff eller  
administrativ  
avgift?**

RR (RÅ 2000 ref. 66) och sedermera Europadomstolen (beslut 2002-07-23 ang. Janosevic, Västberga Taxi AB och Vulic) har visserligen konstaterat att det svenska skattetillägget är ett straff enligt den Europeiska konventionen (den 4 november 1950) om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen), men har samtidigt funnit att det svenska skattetilläggsförfarandet inte strider mot artikel 6 i nämnda konvention. Båda domstolarna har således slagit fast att det s.k. strikta ansvaret som tillämpas i Sverige och som innebär att skattetillägg får påföras alldeles oavsett eventuellt uppsåt eller oaktsamhet, är förenligt med artikel 6. Något brott mot den s.k. oskuldspresumtionen i denna artikel föreligger alltså inte. Av



avgörande betydelse för domstolarnas ställningstagande härvidlag var de möjligheter till befrielse från skattetillägg som finns i den svenska lagstiftningen.

Inte heller den omständigheten att straffet, skattetillägget, påfördes av en förvaltningsmyndighet, SKV, medförde att tillägget var oförenligt med artikel 6. Det avgörande var enligt domstolarna att den skattskyldige, genom möjligheten att överklaga SKV:s beslut hos förvaltningsdomstol, i form av LR, KR samt, efter prövningstillstånd, RR, var tillförsäkrad en s.k. fair trial, dvs. en ”rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.”

Den kränkning av artikel 6 som enligt Europadomstolen hade skett i målen och som föranledde att Sverige ådömdes skadestånd, avsåg de långa handläggningstiderna rörande skattetillägg hos såväl SKV som i skattedomstolarna och ingenting annat.

Observera att den omständigheten att det svenska skattetillägget är att betrakta som ett straff i Europakonventionens mening inte innebär att regler i svensk lagstiftning om straff är tillämpliga på skattetillägg. Skattetillägg är således inte ett straff enligt övrig svensk lagstiftning utan en administrativ avgift.

#### 16.2.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

---

1 §, 4 § 1 st. och 13 §

---

#### Oriktig uppgift

Av 15 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att skattetillägg tas ut om skattskyldig, på något annat sätt än muntligen, under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. En uppgift ska enligt paragrafens andra stycke anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Bestämmelserna omfattar, till skillnad mot vad som var fallet före SBL:s tillkomst, även oriktiga uppgifter om sådan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras. Skattetillägg tas också ut då en arbetsgivare har gjort skatteavdrag men underlåtit att redovisa avdraget belopp i SKD. Regelverket är således tillämpligt på såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter som moms. Att begreppet arbetsgivaravgifter omfattar också särskild löneskatt på vissa för-

värvsinkomster och allmän löneavgift, framgår av 1 kap. 3 § SBL. Bestämmelserna tillämpas också på punktskatter och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) enligt 1 kap. 2 § p. 1 SBL. Skattetillägg utgår med viss procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. En grundläggande förutsättning för att skattetillägg enligt 1 § ska påföras är således att en oriktig uppgift som har betydelse för skatteuttaget har lämnats. Skattetillägg är enligt SBL en rent administrativ sanktionsavgift. Det saknar betydelse om den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det räcker följaktligen att SKM rent objektivt kan konstatera att det föreligger en oriktig uppgift för att skattetillägg ska kunna påföras.

**Oriktig uppgift  
eller öppet  
yrkande**

Det är viktigt att ha klart för sig distinktionen mellan å ena sidan oriktig uppgift och å andra sidan oriktigt, eller s.k. öppet, yrkande. Det är nämligen bara den oriktiga uppgiften som grundar skattetillägg. Det är alltså tillåtet att göra misslyckade rättsliga bedömningar och i princip framföra vilka oriktiga yrkanden som helst, så länge man inte lämnar felaktiga uppgifter i sak. Denna gränsdragning mellan oriktig uppgift och oriktigt/öppet yrkande är utförligt behandlad i RSV:s ”Handledning för taxeringsförfarandet” s. 376 f.

Med hänsyn till en SKD:s tekniskt schabloniserade utformning ligger det i sakens natur att den gränsdragningsproblematik som beskrivits ovan, endast i undantagsfall gör sig påmind i skattetilläggsammanhang. Deklarationsformuläret saknar nämligen utrymme för särskilda upplysningar och yrkanden från den skattskyldiges sida. Frågan huruvida en felaktighet är att bedöma som oriktig uppgift eller öppet yrkande aktualiseras därför normalt endast i de sällsynta fall då den skattskyldige, vid sidan av SKD, lämnat en särskild bilaga med olika skriftliga yrkanden.

Ett i SKD felaktigt angett skattebelopp kan, i beaktande av formulärets speciella utformning, inte, bortsett från felskrivningar och felräkningar, konstateras förrän vid en i efterhand vidtagen utredning. Detta innebär att ett oredovisat skatteunderlag eller momsbelopp, som upptäcks vid exempelvis en revision, kan sanktioneras med skattetillägg i större omfattning än vad som gäller för påförande av skattetillägg vid inkomsttaxeringen, där den skattskyldige ju i självdeklarationen eller bilaga till den många gånger kan ha lämnat sådana kringuppgifter som medför att en utredningsskyldighet uppkommit för SKV.

**Ej muntlig oriktig  
uppgift**

För att skattetillägg ska kunna påföras fordras att den oriktiga uppgiften lämnats på något annat sätt än muntligen. Den oriktiga uppgiften måste således ha lämnats skriftligt eller med hjälp av

någon form av ADB-teknik eller någon annan form av teknisk överföring. Efterbeskattning, som ju inte är en sanktion utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma en korrekt beskattning, kan däremot ske även på grundval av en oriktig muntlig uppgift. I 21 kap. 11 § p.1 sägs således att efterbeskattning får ske, om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige i en SKD eller på annat sätt under förfarandet hos SKV lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet.

**Till ledning för beskattningen**

För skattetillägg fordras vidare att den oriktiga uppgiften lämnats i en handling eller ”datauppgift” som avgetts till ledning för beskattningen. Detta innebär att om den oriktiga uppgiften lämnats för ett annat ändamål så kan denna oriktiga uppgift inte generera ett skattetillägg.

**Under förfarandet**

Det är inte bara oriktiga uppgifter som lämnas i samband med att SKD inges som kan beivras med skattetillägg, utan sådant kan påföras närhelst under hela den sexåriga omprövningsperioden som oriktiga uppgifter lämnas. Skattetillägg kan således påföras också då oriktig uppgift lämnas exempelvis i ansökan om kostnadsavdrag eller justering av förmånsvärde, i svar på en förfrågan, i ett omprövningsärende eller vid skriftväxling i samband med revision.

**Oriktig uppgift i mål om beskattning**

Det är inte bara vid oriktig uppgift under förfarandet som skattetillägg kan ifrågakomma utan ett sådant kan påföras också då en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift i ett överklagande eller yttrande till domstol (15 kap. 1 § 1 st. SBL). Om oriktigheten finns i ett överklagande till LR och SKV vid den obligatoriska omprövningen inte bifaller överklagandet så initieras ett mål i LR. Härigenom har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i mål om beskattning. För att den skattskyldige i en sådan situation ska kunna påföras skattetillägg fordras att uppgiften inte har godtagits av domstolen efter prövning i sak. För skattetillägg vid oriktig uppgift i domstol fordras alltså en sakprövning av uppgiften, vilket innebär att skattskyldig som vet med sig att han lämnat en oriktig uppgift i sitt överklagande, har möjlighet att undgå ett annars utgående skattetillägg genom att helt enkelt återkalla sin talan. Härvid blir ju överklagandet och därmed den oriktiga uppgiften i detsamma inte föremål för någon domstolsprövning. Skattetillägg kan inte heller ifrågakomma när domstolen avvisat ett överklagande på någon grund, såsom då överklagandet inte är undertecknat, fullmakt för ombud saknas, res judicata eller litis pendens föreligger, talan är helt opreciserad eller då domstolen inte tagit upp en ny fråga till prövning för att den skattskyldige på ett otillåtet sätt ändrat sin talan.

Fråga uppkommer då om en skattskyldig, som i ett överklagande lämnat oriktig uppgift och som misstänker att SKV innan den obligatoriska omprövningen fått kännedom om den oriktiga uppgiften, kan slippa skattetillägg genom att, som i fallet ovan, återkalla sitt överklagande. Så är dock inte fallet. Kravet på sakprövning av den oriktiga uppgiften har lagstiftaren nämligen uttryckligen begränsat till fall då sådan uppgift lämnats i mål om beskattning, dvs. för skattetillägg fordras att den oriktiga uppgiften lämnats till domstol. Om en skattskyldig återkallar ett överklagande med en oriktig uppgift innan det nått domstol, ska SKV följaktligen dels avskryva själva överklagandet från vidare handläggning, dels i samband härmed påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende, dvs. under förfarandet. Observera dock att skattetillägg inte kan påföras om det är fråga om en frivillig rättelse. Det nu sagda är tillämpligt också i vanliga omprövningsärenden.

**Oriktig uppgift i omprövningsärende**

Om en skattskyldig lämnar oriktig uppgift i en begäran om omprövning och SKV upptäcker felaktigheten innan beslut fattas, så torde skattetillägg kunna påföras i samband med att SKV beslutar om helt eller delvis avslag i omprövningsärendet.

Om SKV vid en obligatorisk omprövning i anledning av en skattskyldigs överklagande eller vid en ordinarie omprövning på en skattskyldigs initiativ bifaller yrkandet och SKV sedermera upptäcker att överklagandet eller begäran om omprövning innehåller en oriktig uppgift så kan, i likhet med vad som beskrivits ovan, skattetillägg påföras på grund av att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i omprövningsärende, dvs. under förfarandet. Skattetillägg påförs i samband med att SKV rättar den oriktiga uppgiften genom ett omprövningsbeslut.

**Förlängd tidsfrist**

Om SKV i stället vid den obligatoriska omprövningen vidhåller sitt tidigare beslut och LR därefter prövar och inte godtar den oriktiga uppgiften i överklagandet, så kan SKV påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om beskattning. Beslut om sådant skattetillägg får enligt 15 kap. 13 § SBL meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. Detta innebär att om LR:s dom av exempelvis den 19 augusti 2003 delges den skattskyldige den 1 september samma år, så får domen om den inte överklagas laga kraft den 1 november 2003 och SKV kan ta ut skattetillägg intill utgången av november år 2004. Detta innebär att skattetillägg i dessa situationer får påföras separat även efter ordinarie tvåårsfrist. Observera att lagrummet ovan bara reglerar den yttersta tidsgräns inom vilken SKV har att fatta beslut om skattetillägg i mål om beskattning. SKV kan således, utan att avvakta att domen får laga kraft, påföra

skattetillägg så snart den oriktiga uppgiften prövats i sak i domstol och därvid inte godtagits. Notera att det ankommer på SKV att ta ut skattetillägg oavsett i vilken instans den oriktiga uppgiften lämnats.

**Ej två  
skattetillägg för  
samma oriktiga  
uppgift**

För att det ska bli fråga om oriktig uppgift i mål om beskattning är det inte nödvändigt att den oriktiga uppgiften lämnas först i domstol. Har en skattskyldig ursprungligen lämnat en oriktig uppgift i en SKD och sedan vidhåller denna uppgift i ett överklagande, så anses han ha lämnat oriktig uppgift i mål om beskattning. Om SKV vid beskattningen, dvs. redan innan överklagandet ingetts, upptäckt den oriktiga uppgiften och i samband härmed påfört skattetillägg, så kan ytterligare tillägg avseende i princip samma oriktiga uppgift, inte påföras på grund av oriktig uppgift i mål om beskattning.

**Undertecknande  
av SKD**

SKD för en fysisk person ska undertecknas av den skattskyldige själv. Är vederbörande omyndig sker undertecknandet av förmyndare eller god man. Skattetillägg kan således aldrig påföras på grund av oriktig uppgift enligt 15 kap. 1 § SBL om en SKD exempelvis skrivits under av ett ombud för den fysiska personen, den skattskyldige, eftersom skyldigheten att underteckna SKD aldrig kan befullmäktigas bort.

SKD för skattskyldig som är juridisk person ska undertecknas av behörig firmatecknare. Det ligger emellertid i sakens natur att SKV inte har några som helst praktiska möjligheter att i varje enskilt fall kontrollera att så verkligen är fallet. Lagstiftaren har därför i 23 kap. 6 § SBL lagt in en presumtion som säger att uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Om det inte är uppenbart för SKV att en SKD undertecknats av obehörig firmatecknare, så anses följaktligen en vederbörligen undertecknad deklaration föreligga och detta alldeles oavsett om den juridiska personen sedermera förmår visa att undertecknaren saknade firmateckningsrätt. Beskattning som sker i anledning av sådan SKD anses således inte utgöra skönsbeskattning i avsaknad av deklaration (se kammarrättens i Stockholm dom 2001-04-19, mål nr 2100-1999).

**Objektiv och  
subjektiv  
bevisbörda**

För att skattetillägg ska kunna påföras fordras vidare att det klart framgår att den av den skattskyldige lämnade uppgiften är oriktig. Beviskravet ”klart framgår” torde på den gängse bevisskalan, som omfattar begreppen antagligt, sannolikt, mycket sannolikt, till visshet gränsande sannolikhet och visshet, omfattas av bevisgraden ”mycket sannolikt” (objektiv bevisbörda). Den subjektiva bevis-

bördan, som talar om vem av parterna som har att prestera bevisning, åvilar i detta sammanhang helt och hållet det allmänna. Det är alltså SKV, och i förekommande fall allmänna ombudet, som ska visa att skattskyldig i SKD eller annat skriftligt meddelande lämnat oriktig uppgift, för att skattetillägg ska bli aktuellt. För att freda sig mot ett eventuellt skattetillägg behöver exempelvis en skattskyldig inte bevisa, vare sig att han inte haft någon momspliktig omsättning, eller att han är berättigad till avdrag för ingående moms. Det ankommer i stället uteslutande på SKV att göra mycket sannolikt dels att den skattskyldige haft sådan omsättning för vilken utgående moms ska betalas, dels inte haft kostnader som föranleder avdrag för ingående moms.

### **Normal procentsats**

Som framhållits ovan fordras för skattetillägg att en skattskyldig skriftligen eller genom ADB-medium lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Skattetillägg påförs då i normalfallet med 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Med skatt avses här bl.a. moms, arbetsgivaravgifter varmed förstås också särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift, punktskatter samt SINK.

### **16.2.3 Normalt tillgängligt kontrollmaterial**

---

4 § 2 st.

---

I en särskilt angiven situation har lagstiftaren ansett det motiverat att skattetillägg tas ut efter en lägre procentsats, eller med 5 % mot normalt utgående 20 %. Denna lägre procentsats, som tillämpas först fr.o.m. år 2004, gäller då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret. På skatt som avser redovisningsperiod som påbörjas före utgången av 2003 påförs skattetillägg alltså med 10 %. Motsvarande bestämmelse beträffande skattetillägg vid inkomsttaxeringen finns numera i 5 kap. 4 § TL. Med normalt tillgängligt kontrollmaterial avses i sistnämnda lagrum bl.a. föregående års självdeklaration samt uppgifter ur exempelvis bilregister och andra register som myndigheten har tillgång till. Även kontrollmaterial som inte tar sikte på den enskilde deklareranten utan är av mer allmän karaktär omfattas av bestämmelsen. För uttagande av skattetillägg enligt den lägre procentsatsen bör materialet emellertid vara generellt, i den bemärkelsen att det innehåller uppgifter som kan användas vid kontroll av ett större antal skattskyldiga som haft viss tillgång eller intäkt.

**KU-avstämning**

Det ligger i sakens natur att det, vid den månadsvisa granskningen av SKD som sker under beskattningsåret, knappast finns något material hos SKV som motsvarar det som åsyftas i 5 kap. 4 § TL. En del av kontrollen av uppbörds-, avgifts- och momsredovisningen sker dock på årsbasis efter beskattningsårets utgång, bl.a. genom en maskinell avstämning mellan kontrolluppgifter och SKD. Det är följaktligen i normalfallet endast vid denna årsvisa s.k. KU-avstämning som normalt tillgängligt kontrollmaterial förekommer, och då i form av just de kontrolluppgifter som arbetsgivaren inger efter beskattningsårets utgång. Kan en felaktig redovisning i tidigare SKD rättas med ledning av en korrekt högre total lönesumma på ingivna kontrolluppgifter, påförs skattetillägg alltså med reducerat belopp, eller med 10 % vad gäller redovisningsperioder under 2003 (KU jan 2004) och tidigare och med 5 % avseende senare infallande perioder (KU fr.o.m. 2005).

**VIES-register**

En skattskyldig som i en SKD redovisar omsättning av varor till annat EG-land, ska efter varje kalenderkvartal i en periodisk sammanställning ange bl.a. VAT-nummer för respektive köpare, s.k. kvartalsredovisning/kvartalsrapport. Dessa nummer stäms av mot ett centralt register, VIES-registret, som innehåller alla gällande VAT-nummer. Enligt SKV:s uppfattning utgör detta register ett för verket normalt tillgängligt kontrollmaterial. Härav följer att om en skattskyldig i en kvartalsrapport upptar VAT-nummer som inte återfinns i VIES-registret, så får den skattskyldige som i SKD angett omsättning av varor till annat EG-land anses ha lämnat oriktig uppgift som dock kan rättas med ledning av kvartalsrapporten i kombination med VIES-registret. Skattetillägg ska då tas ut med bara 5 %. Någon befrielse från skattetillägg bör inte ifrågakomma i denna situation enbart på den grunden att den skattskyldige förlitat sig på att det av köparen erhållna numret finns upptaget i registret, eftersom det får anses ankomma på den skattskyldige att kontrollera att av köparen angett VAT-nummer finns upptaget i VIES-registret.

**Kontrollmaterial  
först efter  
påpekande**

Skattetillägg begränsas till 5 % även i fall då kontrollmaterial inkommit först efter det att den oriktiga uppgiften rättats. Skattetillägg som SKV, i avsaknad av kontrollmaterial vid tiden för rättelsen av den oriktiga uppgiften, påfört med 20 %, ska således på SKV:s initiativ reduceras till fem procent om kontrollmaterial inges därefter men före utgången av året efter beskattningsåret. Det har heller ingen betydelse om kontrollmaterial inges först efter uppmaning eller påpekande från SKV. Även i dessa situationer begränsas skattetillägget till 5 %.

*Exempel*

Vid revision hos en arbetsgivare under hösten 2004 upptäckts en löneutbetalning om 50 000 kr avseende juni 2003 som inte redovisats av vare sig arbetsgivaren eller den anställde. Arbetsgivaren, som uppmärksammas på förhållandet av SKV:s revisorer, inger omedelbart kontrolluppgift på den aktuella lönen till SKV. Kontrolluppgiften inkommer den 1 november 2004. Härefter rättar SKV såväl arbetsgivarens avgiftsredovisning som den anställdes inkomsttaxering. Skattetillägg på grund av oredovisade arbetsgivaravgifter avseende år 2003 påförs med 10 %, medan skattetillägg på grund av den oredovisade löneinkomsten överhuvudtaget inte tas ut, eftersom den oriktiga uppgiften rättats med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (5 kap. 8 § p. 2 TL). Om kontrolluppgiften däremot inges först i december 2004 varvid rättelse sker, så blir skattetillägget på de oredovisade arbetsgivaravgifterna fortfarande 10 %, medan skattetillägg på den oredovisade löneinkomsten nu påförs med 40 %, eftersom ”rättelseperioden” i sistnämnda lagrum utgår vid november månads utgång taxeringsåret.

**16.2.4 Periodiseringsfel**

4 § 3 st.

**5 eller 2 %**

Reducerat skattetillägg tas ut, inte bara då den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial enligt ovan, utan också då den oriktiga uppgiften består i att belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, s.k. periodiseringsfel. I sistnämnda fall ska skattetillägget beräknas efter 2 %, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader efter den som beloppet borde ha hänförts till samt efter 5 % i övriga fall. En bokstavstolkning av lagrummet ger vid handen att en ingående mervärdesskatt som redovisats en månad för tidigt resulterar i skattetillägg med 5 %, eftersom lagtexten bara talar om belopp som upptagits efter rätt redovisningsperiod, dvs. för sent. Av uttalanden i prop. 2002/03:106 framgår emellertid att den lägre procentsatsen ska tillämpas inte bara när utgående mervärdesskatt, socialavgifter och skatteavdrag redovisats för sent utan också när ingående mervärdesskatt redovisats högst fyra månader



för tidigt. Således anges på flera ställen, bl.a. i sammanställningen på sidan 171, att skattetillägg ska tas ut med 2 % då den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras. Med hänsyn härtill är det lämpligt att skattetillägget begränsas till 2 % också i de fall då ingående mervärdesskatt redovisas högst fyra månader för tidigt. För en sådan tolkning talar bl.a. det faktum att den räntevinst som den skattskyldige gör, under i övrigt lika förhållanden, är lika stor oavsett om en ingående mervärdesskatt redovisas för tidigt eller om en utgående sådan skatt redovisas för sent.

Som framgår ovan ska skattetillägg tas ut med bara 2 % i fall då den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra det aktuella beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken den hade bort hänföras. Är det fråga om en större förskjutning blir det i stället aktuellt att ta ut skattetillägg med 5 %. Även i de fall där redovisningen av skatten ska ske för längre perioder än två månader ska skattetillägget vid s.k. periodiseringsfel tas ut med 5 %. Som exempel kan nämnas de fall där mervärdesskatt redovisas per kalenderår.

**Vad avses med periodiseringsfel?**

Av prop. 1991/92:43 s. 68 f, till vilken prop. 2002/03:106 s. 175 f hänvisar, framgår att bedömningen av om ett periodiseringsfel föreligger eller inte vid uppbörd av socialavgifter och vid momsredovisningen, får göras på samma sätt som vid beskattningen. Detsamma torde gälla vid periodiseringsfel avseende skatteavdrag. I nämnda proposition uttalar föredragande statsråd att till periodiseringsfel i skattetillägghänseende bör man först och främst räkna de fall då den oriktiga uppgiften avser ett belopp som hänförts till fel beskattningsår och som i redovisningsteknisk mening utgör ett periodiseringsfel.

Den lägre uttagsnivån bör enligt statsrådet vara tillämplig också i fall som visserligen i bokföringssammanhang inte skulle anses vara ett periodiseringsfel men som i sanktionshänseende bör jämföras med periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften inte skulle ha lett till ett skatteundandragande utan bara till en förskjutning av skatteuttaget mellan beskattningsperioderna. I samtliga de fall SKV vid tidpunkten för upptäckten av felaktigheten kan konstatera att rättelse företagits – t.ex. att en oredovisad utgående moms eller ett oredovisat avgiftsunderlag tagits upp i SKD en senare period – bör skattetillägg således beräknas efter den lägre procentsats som gäller för periodiseringsskattetillägg, dvs. 2 eller 5 %. Denna lägre procentsats gäller också när SKV finner att en ingående moms avdragits för tidigt, samtidigt som det vid upptäcktstillfället kan konstateras att den aktuella momsen inte avdragits också i en

följande redovisningsperiod. I dessa situationer har de oriktiga uppgifterna nämligen, även om fråga inte är om periodiseringsfel i redovisningsteknisk mening, inte lett till ett skatteundrandragande utan bara medfört en räntevinst för den skattskyldige.

När felaktigheten upptäcks på ett så tidigt stadium att den skattskyldige ännu inte lämnat SKD för redovisningsperiod i vilken rättelse skulle kunna komma att göras, kan det bli problematiskt att avgöra om en oriktig uppgift i något avseende utgör ett sådant fel som motiverar en lägre uttagsnivå. Om det är frågan om en post av sådant slag att en felaktig bedömning av vilken som är rätt redovisningsperiod kan ha gjorts, får en bedömning göras av sannolikheten för att en utelämnad uppgift skulle ha redovisats en följande redovisningsperiod. En omständighet som i sig bör vara tillräcklig för antagandet att t.ex. en utelämnad lön kommer att redovisas kommande redovisningsperiod är att beloppet redan innan SKV aktualiserat frågan är bokfört i räkenskaperna. Motsatsvis gäller att om en lön inte upptagits i rätt SKD och inte heller bokförts, så gäller den negativa presumptionen som säger att den skattskyldige inte heller i kommande SKD ämnar redovisa lönen ifråga, varför skattetillägg i en sådan situation ska utgå med ograverat belopp, dvs. med 20 %.

#### **16.2.5 Skattetillägg vid skönsbeskattning**

---

2, 3 och 5 §§

---

##### **16.2.5.1 Begreppet skönsbeskattning**

Av 11 kap. 19 § 2 st. SBL framgår att om vid omprövning en tillförlitlig beräkning av skatten 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). Motsvarande bestämmelse på inkomst-taxeringsområdet finns i 4 kap. 3 § TL, som lyder: ”Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).”

Även om skrivningarna i de båda lagrummen inte är identiska, så torde förutsättningarna för skönsbeskattning i praktiken vara tämligen likartade (se avsnitt 11.3.5). På grund härav torde den beskrivning av skönstaxeringsinstitutet som finns i RSV:s ”Handledning

för taxeringsförfarandet” s. 189 f kunna tjäna till ledning också vid skönsbeskattning enligt SBL. Av handledningen framgår bl.a. att SKV inte får tillgripa skönstaxeringsinstitutet vid alla typer av brister i en deklaration eller i underlaget för en sådan. För att SKV skönsmässigt ska kunna avvika från en deklaration måste bristerna vara så väsentliga att deklarationen framstår som ett otillförlitligt instrument för åsättande av en riktig taxering. Gränsdragningen mellan skönsmässig och annan avvikelse från en deklaration kan således vara tämligen komplicerad. Har SKV emellertid kunnat påvisa brister i skattskyldigs uppgifter eller bokföring samtidigt som det föreligger andra faktorer som indikerar att deklarationen inte återspeglar verkligheten, varför myndigheten uppskattat skatt eller avgiftsunderlag till högre belopp än vad som redovisats i SKD, torde fråga dock normalt vara om sådan skönsmässig avvikelse som avses 11 kap. 19 § 2 st. SBL, varvid skattetillägg ska påföras. Observera dock att om SKV vägrar avdrag för ingående moms enbart på den grunden att den skattskyldige inte inkommit med begärda fakturor och därmed inte förmått styrka avdraget, så har denne inte blivit föremål för en skönsbeskattning. Än mindre har någon oriktig uppgift härigenom visats föreligga. I denna situation kan skattetillägg således inte tas ut.

**Oriktig uppgift  
ingår i sköns-  
beskattningen**

**16.2.5.2 Skönsmässig avvikelse från SKD**

Om SKV med stöd av bestämmelserna i 11 kap. 19 § 2 st. SBL skönsmässigt avvikit från de uppgifter som en skattskyldig har lämnat i en SKD, påförs han skattetillägg med 20 % av den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestämts för honom utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som han har lämnat i ingiven SKD eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas honom. Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige ska dock skattetillägg tas ut enligt 4 § 1–3 st., innebärande att skattetillägget i denna del kan komma att utgå med 20 % eller med 5 %, nämligen då fråga är om fall där den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial eller då fråga är om ”längre” periodiseringsfel, eller med 2 % vid ”kortare” (inom fyra månader) periodiseringsfel. På den skönsmässigt uppskattade delen av underlaget eller skatten utgår skattetillägg dock alltid med 20 %.

**Uppgifter i  
skriftligt  
meddelande**

**16.2.5.3 Skönsbeskattning i avsaknad av SKD**

Om en skattskyldig inte lämnar SKD och SKV därför uppskattar skatten med stöd av 11 kap. 19 § 2 st. SBL, så påförs skattetillägg med 20 % av den skatt som påförs på grund av skönsbeskattning-

**tillgodoräknas**

en, dock att den skattskyldige vid beräkningen av skattetillägget tillgodoräknas det skattebelopp som belöper på de skriftliga eller elektroniska uppgifter som den skattskyldige må ha lämnat. Detta innebär att om en skattskyldig i en ej undertecknad SKD redovisar skatt med exempelvis 100 000 kr och SKV beslutar att skönsmässigt bestämma skatten till 150 000 kr, så tillgodoräknas den skattskyldige vid skattetilläggsberäkningen de 100 000 kr som upptagits i det skriftliga meddelande som den ej undertecknade SKD utgör, varför skattetillägg påförs bara på mellanskillnaden 50 000 kr.

**Oriktig uppgift  
ingår i sköns-  
beskattningen**

Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige, vilket kan vara fallet då skönsbeskattningen grundas på en ej undertecknad SKD, ska dock, precis som i avsnittet ovan gällande skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från SKD, skattetillägg utgå enligt bestämmelserna i 15 kap. 4 § 1–3 st. SBL. Detta innebär att skattetillägg i denna del kan komma att utgå med 20 % eller med 5 %, nämligen då fråga är om fall där den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial eller då fråga är om ”längre” periodiseringsfel, eller med 2 % vid ”kortare” (inom fyra månader) periodiseringsfel. På den skönsmässigt uppskattade delen av underlaget eller skatten, exklusive den del som belöper på den skattskyldiges eventuellt egna skriftliga eller ADB-mässiga uppgifter, utgår skattetillägg dock alltid med 20 %.

**Föreläggande  
krävs ej**

För att skattetillägg ska kunna påföras vid skönstaxering i saknad av självdeklaration fordras enligt 5 kap. 2 § 2 st. TL att ett föreläggande om att deklarerat sänts ut till den skattskyldige. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i SBL. För påförande av skattetillägg enligt sistnämnda lag räcker det alltså att SKV kan konstatera att vederbörlig SKD inte inkommit.

**Kriterier för SKD**

För att avgöra om skönsbeskattning sker med eller utan SKD, vilket bl.a. har betydelse för eventuellt senare undanröjande av skattetillägget, är det av vikt att känna till vad som erfordras för att deklarationsplikten ska anses fullgjord. På inkomsttaxeringsområdet gäller att följande tre rekvisit ska vara uppfyllda för att en självdeklaration ska anses föreligga:

Deklarationen ska vara undertecknad av den skattskyldige själv eller legal ställföreträdare.

Deklarationen ska vara avfattad på fastställt formulär.

Deklarationen ska innehålla någon uppgift till ledning för bestämmande av skatt.

Att punkterna 1 och 2 ovan måste vara uppfyllda för att en SKD

Att punkterna 1 och 2 ovan måste vara uppfyllda för att en SKD ska anses föreligga följer direkt av lag och förordning (se 10 kap. 25 § 2 st. SBL och 64 § SBF). Punkten 3 bygger på en praxis på inkomsttaxeringsområdet som saknar motsvarighet på SBL-området. Även om en viss osäkerhet således kan föreligga i vad mån också detta tredje rekvisit måste vara uppfyllt för att en SKD ska föreligga, så torde det ändå ligga närmast till hands att analogivis anse att så bör vara fallet.

Härav följer att om SKV bestämmer skatt på grundval av en ej undertecknad SKD, varmed jämställs en SKD som undertecknats av ett ombud med fullmakt, så är fråga om skönsbeskattning i saknad av SKD, eftersom den skattskyldige inte fullgjort sin deklaraionsplikt på ett riktigt sätt, och detta alldeles oavsett om SKV bestämmer skatten till exakt samma belopp som angetts i det skriftliga meddelandet som en ej undertecknad SKD utgör. All beskattning i saknad av deklaraion är nämligen per definition skönsbeskattning. Härvid föreligger i princip förutsättning för påförande av skattetillägg. Som framgår ovan ska den skattskyldige emellertid vid beräkning av skattetillägg tillgodoräknas de skriftliga uppgifter han själv må ha lämnat. I fall då SKV bestämmer skatten till samma belopp som den skattskyldige själv redovisat i en skriftlig uppgift, blir det följaktligen inte aktuellt att påföra något skattetillägg alls. Avviker SKV däremot från en oriktig uppgift som lämnats, så utgår skattetillägg enligt 15 kap. 4 § 1–3 st. SBL.

Förutsättningarna för att påföra skattetillägg vid skönsbeskattning i saknad av SKD men där skriftlig uppgift från den skattskyldige föreligger, illustreras av följande exempel.

#### *Exempel*

Antag att en arbetsgivare, trots att han beretts tillfälle därtill, underlåtit att underteckna en SKD med ett redovisat avgiftsunderlag om 200 000 kr. I den ej undertecknade SKD, som inte är att betrakta som en SKD men väl ett skriftligt meddelande från arbetsgivaren, finns en oriktig uppgift på 70 000 kr. SKV bestämmer skönsmässigt avgiftsunderlaget, inte till 270 000 kr, utan till 400 000 kr. I en situation som denna utgör underlaget för skattetillägg det skönsmässigt bestämda avgiftsunderlaget 400 000 kr minus det avgiftsunderlag om 200 000 kr som arbetsgivaren själv frivilligt presterat i sitt skriftliga meddelande, den ej undertecknade SKD. Skattetillägg ska följaktligen utgå på ett underlag om 200 000 kr (400 000–200 000). Av underlaget på 200 000 kr belöper emellertid 70 000 kr på en oriktig uppgift som arbetsgivaren lämnat i sitt skriftliga

meddelande. På denna del av underlaget ska skattetillägget utgå enligt bestämmelserna i 4 § 1–3 st., vilket innebär att skattetillägg på dessa 70 000 kr kan komma att uttas med 20 % eller med 5 %, nämligen om fråga här är om sådan oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial eller fråga är om ”längre” periodiseringsfel, eller med 2 % om den oriktiga uppgiften avser ”kortare” (inom fyra månader) periodiseringsfel. På resterande del av underlaget 130 000 kr (200 000–70 000), dvs. den rena skönsupp-skattningen, utgår skattetillägg alltid med 20 %.

**Konkret konstaterad oriktig uppgift**

För att skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av SKD ska kunna påföras med en lägre procentsats, fordras att den skattskyldige har lämnat en konkret konstaterad oriktig uppgift. En oriktig uppgift måste i sin tur, för att kunna generera skattetillägg, alltid lämnas skriftligt eller på elektronisk väg. Detta innebär att om SKV, i avsaknad av såväl SKD som annat skriftligt eller elektroniskt meddelande från den skattskyldige, skönsmässigt bestämt skatt, så utgår skattetillägg med den högre procentsatsen, dvs. 20, och detta alldeles oavsett att verket exempelvis må ha haft aldrig så mycket normalt tillgängligt kontrollmaterial till sitt förfogande vid bestämmande av skatten, t.ex. kontrolluppgifter, som annars medför skattetillägg om bara 5 %.

**Karaktär av vite**

Det skattetillägg varom nu är ifråga har karaktär av vite. Det ska nämligen undanröjas om SKD ges in inom viss tid. Således framgår av 15 kap. 3 § 1 st. SBL att skattetillägg, som tagits ut på grund av att den skattskyldige skönsbeskattats i saknad av SKD, ska undanröjas om deklARATIONEN kommer in till SKV eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet fattades. Ett sådant skattetillägg, som påförts i exempelvis oktober 2003, undanröjs om SKD kommer in senast vid utgången av 2003. I ett sådant fall blir alltså den enda följden en sådan förseningsavgift som regleras i 15 kap. 8 § SBL. Notera att det bara är det rena ”skönsskattetillägget” som undanröjs vid en sedermera ingiven SKD. Om skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift i skriftligt eller elektroniskt meddelande, varför skattetillägg påförts också med stöd av 1 §, så påverkas således inte sådana skattetillägg av en inom tvåmånadersfristen ingiven SKD utan det är bara det skattetillägg som påförts i saknad av SKD enligt 2 § som ska undanröjas.

För att tillförsäkra en skattskyldig en tvåmånadersfrist finns en särskild regel som säger, att om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades, ska skattetillägget

undanröjas, om en SKD har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom. Det torde inte räcka med ett enkelt påstående från den skattskyldige att han inte fått kännedom om skattetillägget. Han måste på något sätt, genom uppgifter som kan verifieras, göra sannolikt att han inte fått kännedom, t.ex. på grund av att han vistats utomlands under den aktuella tiden. I sådana fall då beslutet meddelats mycket sent under en månad, kan det dock ligga i sakens natur att en skattskyldig inte fått del av beslutet under den månaden.

**Flera skattetillägg  
på samma  
skatteunderlag**

I en viss situation kan skattskyldig påföras skattetillägg enligt flera grunder på ett och samma skatteunderlag, vilket framgår av följande exempel.

*Exempel*

Antag att SKV, i saknad av SKD från skattskyldig, sköns-  
mässigt bestämt hans skatt till 200 000 kr samt påfört  
skattetillägg med 20 % på detta belopp. Antag vidare att den  
skattskyldige efter tvåmånadersfristen ger in en SKD vari  
redovisats skatt med 180 000 kr, men i vilken deklaration  
finns en oriktig uppgift om 20 000 kr. Beträffande skatte-  
beloppet som sådant ska SKV avslå en begäran om ompröv-  
ning, eftersom skatten ju rätteligen ska vara de 200 000 kr  
som redan bestämts. Då SKD inkommit för sent ska det vid  
skönsbeskattningen påförda skattetillägget kvarstå samtidigt  
som SKM ska påföra ytterligare ett skattetillägg, nämligen på  
ett skatteunderlag motsvarande den oriktiga uppgiften, dvs. på  
20 000 kr. Detta innebär att på de 20 000 kronorna i intervallet  
180 000–200 000 så utgår skattetillägg med 40 alternativt 25  
eller 22 %, beroende på förekomsten av kontrollmaterial,  
”långa” periodiseringsfel eller ”korta” sådana vad avser den  
oriktiga uppgiften (20+20, 20+5 eller 20+2).

**16.2.6 Kvittning**

---

6 §

---

Skattetillägget ska beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. Lagstiftaren markerar här att det på SBL-området, liksom för övrigt också på inkomsttaxeringsområdet, föreligger ett renodlat sakförfarande, dvs. varje fråga individualiseras och behandlas var för sig. Det ligger i sakproblematikens natur att en skattskyldig, som av SKV erhållit ett övervägande om skattetillägg på grund av att han lämnat oriktig uppgift i visst avseende, inte till sitt fredande kan göra gällande att

han i annat avseende redovisat för hög skatt. Även om denna kvittningsinvändning, som således rör en annan fråga än den som föranlett skattetillägget, givetvis beaktas när det gäller att bestämma storleken på den ytterligare skatt som ska betalas, så påverkar den inte på något sätt underlaget för själva skattetillägget.

Skrivningen i lagtexten om att skattetillägget ska beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande redovisningsperiod är identisk med skrivningen i 5 kap. 7 § TL, i vilket lagrum skrivningen har relevans i vissa speciella situationer. Någon situation på skattebetalningsområdet där det aktuella lagrummet skulle kunna tillämpas synes i vart fall för närvarande inte föreligga.

**Samma redovisningsperiod**

För att en kvittningsinvändning ska anses avse samma sak som den oriktiga uppgiften och därmed tillåtas påverka skattetilläggsunderlaget, fordras alltid att invändningen avser samma redovisningsperiod som den oriktiga uppgiften. I saksammanhang gäller således principen om redovisningsperiodens slutenhet.

Med utgångspunkt i de uppgifter som ska redovisas i en SKD, följer nedan en schematisk beskrivning av hur saken torde kunna begränsas med avseende på moms, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Redovisningen i SKD är summarisk såtillvida som att all momspliktig omsättning inom Sverige redovisas i en enda ruta, nämligen ruta 11, all avgiftspliktig bruttolön utom förmåner redovisas i ruta 41 samt hela underlaget för skatteavdrag redovisas i ruta 80. Denna summariska redovisning grundas emellertid på en bokföring med specifika momsfakturor samt en individualiserad löneredovisning, innebärande att saken torde kunna avgränsas på sätt framgår av nedanstående exempel.

**Moms**

A) En i ruta 32 felaktigt upptagen moms avseende en skattefri omsättning får inte kvittas mot en oriktig uppgift i form av oredovisad 25-procentig moms på en annan omsättning. På motsvarande sätt får ett missat avdrag för ingående moms i ruta 37, inte kvittas mot en oriktig uppgift i form av felaktigt avdrag för ingående moms avseende ett annat ej ”avdragsgillt” förvärv. En felaktigt upptagen 12-procentig moms i ruta 33 avseende en viss omsättning får naturligtvis inte heller kvittas mot oredovisad 25-procentig moms i ruta 32 avseende en annan omsättning. Är det emellertid fråga om en och samma omsättning så tas skattetillägg ut bara på mellanskillnaden.

B) Om en skattskyldig, mot en oriktig uppgift i form av oredovisad utgående moms, vill kvitta en tidigare ej redovisad ingående moms i skattetillägghänseende så är detta tillåtet under förutsättning att den ingående momsen rör samma sak som den utgående.



Så kan vara fallet om den oriktiga uppgiften exempelvis består i oredovisad utgående moms avseende varuförsäljning och invändningen avseende den ingående momsen avser kostnad för inköp av dessa varor under samma redovisningsperiod. Eftersom en förutsättning för att kunna sälja varorna rimligen är att vederbörande först köpt dem, så torde här fråga vara om en och samma sak, s.k. oäkta kvittning (se RSV:s skrivelse 2000-11-23, dnr 10376-00/100 "Kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg").

**Bruttolön**

En arbetsgivare, som lämnat oriktig uppgift genom att i ruta 41 utelämna lönen för en viss anställd A, kan inte, med verkan också i skattetilläggshänseende, göra gällande att avgiftsunderlaget för en annan anställd B, blivit i motsvarande mån för högt redovisat. Lön till A är inte samma sak som lön till B. Arbetsgivarens invändning utgör således en sådan äkta kvittning som inte accepteras i ett sakförfarande.

**Förmåner**

A) En arbetsgivare som lämnat oriktig uppgift genom att utelämna exempelvis en bilförmån för en anställd, kan inte få underlaget för skattetillägg reducerat om han kan påvisa att han för annan anställd felaktigt tagit upp en bilförmån eller annan förmån, exempelvis en kostförmån. Än mindre kan naturligtvis ett i ruta 42 för högt upptaget förmånsvärde för anställda A, kunna kvittas mot ett i ruta 41 oredovisat löneunderlag avseende anställda B. Ett i ruta 42 för högt upptaget förmånsvärde avseende A torde för övrigt inte ens kunna kvittas mot ett i ruta 41 oredovisat löneunderlag för A själv, eftersom förmånen inte är samma sak som lönen.

B) Om SKV däremot vid exempelvis en revision upptäcker att en arbetsgivare underlåtit att redovisa en bruttolön för anställda A på 10 000 kr, varvid arbetsgivaren visserligen vitsordar felaktigheten men samtidigt förmår visa att beloppet faktiskt har upptagits men i ruta 42, på grund av att arbetsgivaren felaktigt betraktat ersättningen som en förmån, så föreligger ingen oriktig uppgift, eftersom saken i denna situation torde vara "utgiven ersättning till anställda A." Eftersom den utgivna ersättningen har redovisats av arbetsgivaren föreligger ingen oriktig uppgift och detta alldeles oavsett att arbetsgivaren vid SKD-redovisningen av misstag kommit att felrubricera ersättningen genom att uppta den i ruta 42 i stället för rätteligen i ruta 41.

**Kostnadsavdrag**

A) I ruta 43 redovisas alla kostnadsavdrag. Om arbetsgivare, trots att han inte erhållit beslut om kostnadsavdrag beträffande viss anställd, likväl felaktigt yrkar sådant avdrag och det efter utredning visar sig att sådant avdrag inte skulle ha godkänts vid en

prövning av SKV, så kan arbetsgivaren inte undgå skattetillägg även om han kan påvisa att annan anställd, för vilken kostnadsavdrag inte yrkats, skulle vara berättigad till motsvarande avdrag.

B) Om en arbetsgivare, som lämnat oriktig uppgift genom att utelämna bruttolönen för en anställd i ruta 41, invänder att vederbörande arbetstagare haft kostnader i arbetet uppgående till minst 10 % av erhållen ersättning, så torde, eftersom kostnaderna är direkt hänförliga till och en förutsättning för den uppburna lönen, denna invändning beträffande kostnadsavdraget utgöra samma sak som den oriktiga uppgiften, den oredovisade lönen. Kvittningen bör alltså vara tillåten och bör som sådan reducera underlaget för skattetillägg (oäkta kvittning).

#### **Företagsstöd**

A) SKD med avgiftsunderlag 0 kr har lämnats för redovisningsperioden ifråga. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr (= oredovisade avgifter 10 000 kr). Vid kommunikeringen av den tilltänkta höjningen av avgiftsunderlaget yrkar arbetsgivaren kvittningsvis företagsstöd med 1 500 kr. Då detta företagsstöd har ett direkt samband med avgiftshöjningen så är kvittning tillåten (samma sak). Skattetillägg tas ut på 8 500 kr (10 000–1 500).

B) I en SKD har ett avgiftsunderlag om 80 000 kr redovisats för aktuell period. Företagsstöd har inte yrkats för redovisade 80 000 kr. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr. I samband med höjningsövervägandet yrkar arbetsgivaren maximalt företagsstöd 3 550 kr. I denna situation är kvittning inte tillåten, eftersom höjningen av avgiftsunderlaget ligger i intervallet 80 000–110 000, medan företagsstödet ligger i intervallet 0–71 000. Företagsstödet har således inget samband med höjningen av avgiftsunderlaget.

C) SKD med avgiftsunderlag 60 000 kr har upptagits för aktuell redovisningsperiod. Företagsstöd har inte yrkats för redovisade 60 000 kr. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr. I samband med höjningsövervägandet yrkar arbetsgivaren maximalt företagsstöd 3 550 kr. Företagsstöd medges i intervallet 0–71 000. I denna situation är företagsstöd i intervallet 60 000–71 000, dvs. 550 kr (5% av 11 000), kvittningsbart vid påförande av skattetillägg, eftersom det bara är denna del som ligger inom intervallet för avgiftshöjningen 60 000–90 000. Skattetillägg tas ut på 9 450 (10 000–550).

#### **Underlag för skatteavdrag**

Arbetsgivare som underlåtit att redovisa lön för viss anställd A i ruta 80, kan inte kontra med att lika stort underlag för annan anställd B med F-skatt felaktigt medtagits i skatteavdragsunderlaget. Också detta utgör en otillåten äkta kvittning, som medför att skattetillägg ska utgå på höjningsbeloppet avseende A,

trots att skatteavdragsunderlaget totalt sett inte blivit för lågt redovisat i ruta 80.

### **16.2.7 Situationer där skattetillägg inte ska tas ut**

---

#### 7 §

---

##### **16.2.7.1 Felräkning eller felskrivning**

Skattetillägg tas inte ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av SKD eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Enligt 15 kap. 1 § SBL fordras för skattetillägg att en oriktig uppgift lämnats av den skattskyldige. Frågan huruvida felräkning eller felskrivning är att betrakta som oriktig uppgift har varit föremål för RR:s prövning, nämligen i RÅ 1988 ref. 98. I målet, som avser eftertaxering, hade den skattskyldige i rörelsebilagan till självdeklarationen infört nettovinst enligt ”bilagd resultaträkning” med 80 347 kr. I den bilagda resultaträkningen angavs emellertid vinsten till 87 347 kr. RR ansåg att den skattskyldige inte hade lämnat oriktigt meddelande, eftersom den korrekta uppgiften funnits tillgänglig på en väl synlig plats i deklarationsmaterialet.

I målet var således fråga om en misskrivning, som uppenbart framgick av deklarationsmaterialet och som också kunnat rättas med ledning av detta. RR:s bedömning att den uppenbara misskrivningen inte utgjorde oriktigt meddelande innebär, med hänsyn till den identitet som förelåg mellan rekvisiten oriktigt meddelande och oriktig uppgift, att en sådan misskrivning inte heller kan anses utgöra en oriktig uppgift. På grund härav hade inte heller skattetillägg kunnat påföras i den aktuella situationen.

Då rekvisitet oriktig uppgift har samma innebörd i TL som i SBL, så blir resultatet att en felräkning eller felskrivning i en SKD inte utgör en sådan oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg enligt 15 kap. 1 § SBL. Av det sagda följer att bestämmelsen i 15 kap. 7 § p.1 SBL saknar självständig betydelse för möjligheten att påföra skattetillägg med stöd av 15 kap. 1 § samma lag. Bestämmelsen får i stället ses som ett förtydligande av innehållet i sistnämnda paragraf.

För att felräkningen eller felskrivningen ska anses vara så uppenbar att den inte kan sanktioneras med skattetillägg, fordras att SKV vid en med normal noggrannhet genomförd SKD-granskning inte kan undgå att upptäcka felaktigheten. Felsummeringar eller liknande som skett i det material på vilket SKD eller annat skriftligt eller elektroniskt meddelande grundas, anses således inte

som felräkning eller felskrivning i detta sammanhang, eftersom de ju är helt dolda för SKV. De hänförs i stället till oriktig uppgift. Härav följer att en arbetsgivare som i SKD redovisar för lågt avgiftsunderlag påförs skattetillägg och detta alldeles oavsett att korrekt underlag må ha upptagits i bokföringen. Motsatsvis gäller att en arbetsgivare, som redovisar korrekt avgiftsunderlag i ruta 44 i SKD, inte kan påföras skattetillägg av det skälet att arbetsgivaravgifter att betala i ruta 54, på grund av felräkning, blivit för lågt upptaget.

#### **16.2.7.2 Oriktigt yrkande**

Skattetillägg tas inte ut om SKV inte godtar den skattskyldiges uppgift men avvikelser avser bedömningen av ett yrkande, t.ex. i fråga om ett avdrag eller värdet av ett uttag, och avvikelser inte gäller någon uppgift i sak. Gränsdragningen mellan begreppen oriktig uppgift å ena sidan och oriktigt, eller s.k. öppet, yrkande å andra sidan har närmare beskrivits i avsnitt 16.2.2. Där framhålls också att distinktionen mellan dessa båda begrepp är viktig, eftersom det bara är den oriktiga uppgiften som grundar skattetillägg. Någon särskild redovisning av denna problematik görs därför inte här. Eftersom ett oriktigt yrkande således inte är att hänföra till oriktig uppgift, saknar också denna bestämmelse självständig betydelse för möjligheten att påföra skattetillägg med stöd av 15 kap. 1 § SBL. Bestämmelsen får i stället ses som ett förtydligande av innehållet i denna paragraf.

#### **16.2.7.3 Frivillig rättelse**

Har en skattskyldig frivilligt rättat en oriktig uppgift, påförs inte skattetillägg. En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig, är att SKV särskilt agerat med anledning av skattskyldigs uppgifter i SKD eller annat skriftligt eller elektroniskt meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av SKV, bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar från den skattskyldige torde möjligheten att göra frivillig rättelse inte längre föreligga.

Skulle det emellertid förhålla sig så att en skattskyldig, som svar på SKV:s fråga angående saken X, besvarar inte bara denna fråga utan också rättar en oriktig uppgift avseende saken Y, så får rättelsen avseende Y anses som frivillig, under förutsättning att det inte finns något samband mellan X och Y. Problematiken belyses i följande exempel.

Antag att en arbetsgivare, i samband med svar på en förfrågan från SKV om varför han i avgiftsunderlaget i SKD inte upptagit lönen beträffande en viss person A, uppger att löneunderlaget för en annan person B blivit för lågt angett. Frågan är då hurvida rättelsen avseende B kan anses som frivillig i lagens bemärkelse. Något säkert svar på denna fråga finns inte. Ur arbetsgivarens synpunkt skulle man naturligtvis kunna göra gällande att rättelsen beträffande B:s lön inte har något samband med lönen avseende en helt annan person, nämligen A, beträffande vilken SKV begärt upplysning. Å andra sidan skulle man väl inte utan visst fog kunna hävda att alla frågor som rör löneunderlaget för en arbetsgivare har samband med varandra. Man skulle också kunna uttrycka saken som så, att om SKV nu begärt in upplysning om löneunderlaget beträffande en viss person, så föreligger väl en viss presumtion för att myndigheten skulle kunna komma att ifrågasätta även andra anställdas löneunderlag och att arbetsgivarens rättelse följaktligen skulle vara betingad just av rädslan för att så skulle kunna komma att ske. Det får väl därför i vart fall anses som mycket tveksamt om en rättelse av ovan angiven art skulle kunna betraktas som frivillig i 15 kap. 7 § p. 3 SBL:s mening. Med detta synsätt blir utrymmet för frivillig rättelse i dessa situationer mycket begränsat.

Sedan en skattskyldig fått kännedom om att någon form av kontrollaktion kommer att riktas mot honom, är han betagen möjligheten till själv rättelse. En rättelse, som sker efter det att den skattskyldige upplysts om att SKV avser att göra exempelvis en källskatte- och avgiftsrevision hos honom, kan således inte anses ha skett frivilligt.

Utvisar vid avstämning kontrolluppgift högre avgiftsunderlag än vad som sammanlagt redovisats i SKD för beskattningsåret ifråga, ska arbetsgivaren åläggas betalningsskyldighet för de arbetsgivaravgifter som belöper på mellanskillnaden. Arbetsgivaren anses inte, genom att på kontrolluppgift ange korrekta löner och förmånsbelopp, frivilligt ha rättat sin avgiftsredovisning, eftersom kontrolluppgiftens syfte ju primärt är ett helt annat, nämligen att dels ligga till grund för kreditering av innehållen preliminär skatt, dels tjäna som ledning för arbetstagarens inkomsttaxering (RÅ 85 1:48). Skattetillägg ska därför påföras om befrielsegrund inte föreligger, dock enbart med 5 % av det avgiftsbelopp som ytterligare rätteligen ska utgå, eftersom den oriktiga uppgiften i SKD kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift, som ju är att anse som för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial.

**Rättelsen kan vara muntlig**

Som framhållits tidigare måste oriktig uppgift ha lämnats på annat sätt än muntligen för att skattetillägg ska kunna påföras. En frivillig rättelse av oriktig uppgift behöver däremot inte nödvändigtvis ske skriftligt utan kan också göras muntligt. Rättelsen kan göras såväl av den skattskyldige själv som av hans befullmäktigade ombud.

**Rättelsen ska avse rätt period**

En skattskyldig som för viss redovisningsperiod uppgett för låg skatt kan inte göra anspråk på att ha gjort en frivillig rättelse, om han en senare redovisningsperiod ökar sin skatt med de belopp som han oriktigt undanhållit under den tidigare perioden. Varje redovisningsperiod ses nämligen, som framhållits ovan, som en sluten enhet. Taxeringsårets slutenhet har i SBL-hänseende följaktligen sin motsvarighet i redovisningsperiodens slutenhet. En rättelse kan ske endast genom att den skattskyldige lämnar riktiga uppgifter för den redovisningsperiod, under vilken han uppgett för låg skatt. Att skattetillägg tas ut med bara 2 eller 5 % om SKV vid upptäckten av den oriktiga uppgiften kan konstatera att felande belopp redovisats i en senare SKD, framgår av avsnitt 16.2.4 som handlar om periodiseringsfel.

**16.2.7.4 Obetydligt belopp**

Skattetillägg ska inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Ett skattebelopp som inte överstiger 2 500 kr bör anses som obetydligt. Härvid ska beaktas att varje skatteslag, dvs. skatteavdrag, arbetsgivaravgifter respektive moms, och varje redovisningsperiod ses för sig. En skattskyldig som i SKD avseende en redovisningsperiod lämnar tre oriktiga uppgifter rörande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms om respektive 2 000 kr, dvs. totalt 6 000 kr, påförs således inget skattetillägg. Förekommer flera oriktiga uppgifter inom ett skatteslag och inom en och samma redovisningsperiod, ska de oriktiga uppgifterna läggas samman när det gäller att bedöma om beloppskriteriet är uppfyllt. Förekommer tre oriktiga uppgifter om vardera 2 000 kr beträffande moms i en redovisningsperiod, tas skattetillägg alltså ut på 6 000 kr.

Om flera oriktiga uppgifter med obetydliga belopp föreligger inom ett och samma skatteslag under en och samma period, bör beloppsgränsen 2 500 kr förskjutas något uppåt (prop. 1977/78:136 s. 207). Således har kammarrätten i Jönköping i dom 2001-11-01, mål nr 582-1999, funnit en höjning av beloppsgränsen med i vart fall 500 kr befogad och därför befriat en skattskyldig, som lämnat två oriktiga momsuppgifter om 2 500 kr respektive 426 kr, totalt 2 926 kr, från skattetillägg. Observera att

om den ena oriktiga uppgiften uppgått till 2 501 kr så torde KR:s resonemang inte hålla streck.

Om en skattskyldig under flera perioder lämnat oriktiga uppgifter torde, vid en analog tolkning av vad som gäller vid eftertaxering för oriktig uppgift, skattetillägg kunna tas ut även om beloppen för varje enskild period inte överstiger 2 500 kr. Överstiger det totala skattebelopp som den skattskyldige undanhållit för de aktuella perioderna i inte obetydlig grad den beloppsgräns som gäller för en enstaka period, bör beloppsrekvisitet följaktligen anses uppfyllt. Har t.ex. en skattskyldig under fyra perioder i rad lämnat oriktiga uppgifter och därmed undgått skatt med 2 000 kr per period, torde beloppsrekvisitet vara uppfyllt. Som framhållits ovan ska emellertid varje skatteslag behandlas för sig. Det innebär att om skattskyldig exempelvis lämnat oriktig uppgift avseende arbetsgivaravgifter under en period med 2 000 kr och oriktig uppgift rörande moms med 2 000 kr under var och en av fyra perioder, så är beloppskriteriet uppfyllt bara beträffande momsen.

### **16.3 Förseningsavgift**

---

#### 8 §

---

Förseningsavgift ska tas ut om den som är skyldig att lämna en SKD eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § 1 st. SBL. Att förseningsavgift inte heller får tas ut när en förenklad skattedeklaration lämnas framgår av 10 kap. 13 a § 3 st. samma lag.

Enligt SBL:s regler sker inbetalning och redovisning av skatt inte genom samma handling utan inbetalningskortet är skilt från redovisningshandlingen. Syftet med detta är att SKV snabbt ska få tillgång till redovisningsuppgifterna för att kunna stämma av skattekontona. Eftersom det således är viktigt att redovisningshandlingen kommer in i rätt tid, har förseningsavgiften förts in som ett påtryckningsmedel. Om skattskyldig lämnar deklaration som inte är undertecknad föreligger grund för att påföra förseningsavgift (se RSV:s information om skattetillägg och förseningsavgift enligt SBL (1997:483) 2000-04-18, dnr 4037-00/110). Bestämmelsen är tillämplig också på deklarerationer som har lämnats i form av ett elektroniskt dokument men inte är formellt riktiga (prop. 1996/97:100 s. 461).

**Förenklad SKD**

Anledningen till att förseningsavgift inte tas ut när en förenklad SKD får lämnas, är att de belopp som kommer att redovisas i en sådan deklaration i allmänhet kommer att vara mycket små i förhållande till de belopp som redovisas i ”vanliga” SKD. Av 10 kap. 13 a § SBL framgår att förenklad SKD får lämnas av en fysisk person eller ett dödsbo som har betalat ut ersättning för arbete till en annan fysisk person, om ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. I de fall SKV behöver utöva påtryckning för att få in en SKD från en privat arbetsgivare som har rätt att lämna en förenklad SKD, är verket således hänvisat till att förelägga denne att deklarerar. Att ett sådant föreläggande får förenas med vite framgår av 23 kap. 2 § SBL.

Om en skattskyldig, som i och för sig är berättigad att lämna en förenklad SKD, inte utnyttjar denna möjlighet utan i stället lämnar en ”vanlig” SKD, vilket han naturligtvis har rätt att göra, och därvid lämnar denna vanliga SKD för sent så kan förseningsavgift inte tas ut. Anledningen härtill är att en skattskyldig som är berättigad att lämna en förenklad SKD, visserligen får lov att i stället lämna en ”vanlig” SKD men han är inte skyldig att lämna en sådan, vilket är en förutsättning för förseningsavgift.

**Särskild SKD**

Förseningsavgift tas inte heller ut när det gäller särskild SKD, dvs. när fråga är om gemenskapsinterna förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor varom stadgas i 2 a kap. 3 § p1 och 2 ML. Anledningen härtill är att sådana deklarationer inte lämnas löpande utan ofta är en engångsföreteelse för den enskilde.

**Avgiftens storlek**

Förseningsavgiften är 500 kr. Avgiften är dock 1 000 kr om den skattskyldige förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits, den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller förseningen avser en periodisk sammanställning.

## **16.4 Kontrollavgift**

---

### 9 §

---

Enligt 14 kap. 1 a § SBL ska en näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § ML till en köpare i Sverige eller annat EG-land vid transaktioner överstigande 10 000 kr kontrollera identiteten hos köparen genom att föra anteckningar om namn, adress m.m. Om säljaren inte fullgjort denna skyldighet, ska SKV påföra honom en kontrollavgift på 2 000 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Inhämtade



uppgifter ska bevaras under viss tid och på begäran lämnas till SKV. Underlåtenhet att lämna ut bevarade anteckningar kan dock inte medföra att kontrollavgift påförs. I dessa fall utgörs påtryckningsmedlet av vitesinstitutet.

## **16.5 Befrielse från särskild avgift**

---

10–11 §§

---

### **Sammanfattning**

Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på

- att den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, eller
- att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, en oskäligt lång tid förflutit efter det att SKV har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

De ändringar i befrielsereglerna som gäller fr.o.m. 2004 har som syfte att föranleda en mer nyanserad och generös tillämpning än vad tidigare regelverk medgav. Förutom att nya befrielsegrunder tillkommit, kan skattskyldig numera befrias delvis från skattetillägg genom att tillägget sätts ned till hälften eller en fjärdedel av annars utgående skattetillägg. När det gäller förseningsavgift bör delvis befrielse kunna aktualiseras endast i undantagssituationer.

Uttalandena i förarbetena skulle kunna uppfattas på sätt att befrielsereglerna generellt och i alla avseenden ska tillämpas mer nyanserat och generöst än vad som var fallet tidigare. Enligt SKV:s mening finns det emellertid inte skäl att göra mer

nyanserade och generösa bedömningar i sådana frågor som även reglerades i tidigare gällande rätt i andra fall än de som direkt kan utläsas av lagtext och förarbeten. Med den utgångspunkten kan konstateras att den nya lagstiftningen definitivt ger utrymme för mer nyanserade och generösa bedömningar genom att möjligheterna till delvis befrielse införts. Dessutom markeras direkt i lagtexten en liberalisering i förhållande till tidigare gällande rätt i så mån att det inte längre krävs att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg utan att det numera räcker att det är oskäligt. En ytterligare utvidgning i liberaliserande riktning är det faktum att ursäktlighets- och oskälighetsfall numera bara är exempel på befrielsegrunder, vilket innebär att det finns fler situationer som kan falla in under dessa än som var fallet tidigare. Härutöver klargörs i förarbetena till lagstiftningen att tillämplande myndigheter ska ha en liberalare syn på vad som ska anses utgöra en svår skatterättslig fråga jämfört med vad som var fallet tidigare. I övrigt finns det i princip enligt SKV:s uppfattning inte anledning att frånga de bedömningsnivåer som gällt tidigare. Som ett exempel på det sist sagda kan nämnas åldersfall. Det finns alltså enligt SKV:s uppfattning inte skäl att ha en annan bedömningsnivå i fråga om vad som kan anses som hög respektive låg ålder.

Förarbetena till aktuellt lagrum är så utformade att man skulle kunna bibringas den uppfattningen att utgångspunkten för SKV:s bedömning är att hel eller delvis befrielse ska medges och att således huvudregeln i princip skulle vara befrielse. Förhållandet bör emellertid vara det omvända, nämligen att utgångspunkten bör vara, att om förutsättningar för att ta ut skattetillägg föreligger, fullt skattetillägg ska påföras och från den utgångspunkten ska prövas om grund för befrielse föreligger. Föreligger det skäl för delvis befrielse är utgångspunkten att den särskilda avgiften ska sättas ned till hälften. För att det ska bli aktuellt att sätta ned avgiften till en fjärdedel ska situationen vara sådan att det med hänsyn till omständigheterna framstår som otillräckligt att endast halvera avgiften, men det likväl inte kan anses föreligga förutsättningar för hel befrielse.

Det ligger nära till hands att uppfatta lagstiftningen på sätt att den inte i något avseende skulle kunna medföra en skärpt tillämpning jämfört med tillämpningen av tidigare gällande rätt. Så torde dock kunna bli fallet. Med andra ord kan man inte generellt säga att hel befrielse ska medges i alla fall då man tidigare medgav befrielse. Situationen kan ju ha varit sådan att man tidigare befriade i en sådan situation då det funnits förmildrande omständigheter, som i och för sig inte var fullt tillräckliga för befrielse, men det låg ändå närmare till hands att befria än att ta ut fullt skattetillägg. I sådana

fall kan det alltså bli en skärpning i förhållande till tidigare gällande rätt. Enligt nu gällande rätt bör nämligen i en sådan situation endast delvis befrielse medges.

Som framgår ovan fordras för befrielse från särskild avgift antingen att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig eller, om så inte skulle vara fallet, det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Frågan är om dessa befrielsegrunder kan komma ifråga även när en skattskyldig befunnits ha lämnat en oriktig uppgift uppsåtligt. Det torde enligt SKV:s uppfattning vara svårt att förena uppsåt med ett krav på ursäktlighet, vilket innebär att befrielse vid uppsåtlig felaktighet eller underlåtenhet bara bör komma ifråga om det skulle vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

### 16.5.1 Ursäktlighetsfall

#### 16.5.1.1 Ålder, hälsa eller liknande förhållande

##### Ålder

Skattskyldig ska befrias från avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig därför att den kan antas ha berott på hans ålder. Med ålder avses i detta sammanhang såväl hög som låg ålder. Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv bör dock i princip ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet. Det ligger i sakens natur att utrymmet för befrielsegrunden ålder är mycket begränsat vad gäller skattskyldiga som avger vanlig SKD, eftersom redovisningen i en sådan deklaration nästan uteslutande torde avse aktiv näringsverksamhet, varvid åldern i sig ju normalt saknar betydelse. Däremot torde det inte vara ovanligt att en person som uppnått pensionsåldern och inte bedriver någon form av näringsverksamhet, men ändå är arbetsgivare därför att han till mottagare med A-skattsedel betalat ut arbetsersättning, är berättigad till befrielse på den grunden att han inte är ekonomiskt aktiv. Befrielsegrunden ålder torde således i SBL-sammanhang främst vara tillämplig på personer som får lämna förenklad SKD, där ju ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet.

Även om utrymmet för befrielse på grund av ålder är begränsat för ”SKD-skyldiga” med hänsyn till deras ekonomiska aktivitet, så är presumtionen vid låg ålder likväl den att vederbörandes erfarenhet är liten eller i vart fall begränsad. Grund för befrielse kan därför föreligga om den skattskyldige anses ha bristande erfarenhet. Observera dock att låg ålder inte alltid motiverar befrielse med hänsyn till bristande erfarenhet, eftersom även den som är relativt ung kan ha skaffat sig omfattande erfarenheter. När det gäller ungdomar med nystartade verksamheter så bör, i en inledningsfas, utgångspunkten i och för sig vara hel befrielse.

Beroende på felets natur kan dock även delvis befrielse bli aktuell. Om felet är av grundläggande natur bör dock fullt skatte-tillägg tas ut. När verksamheten fortfarande är ny men ändå har pågått en tid bör utgångspunkten vara delvis befrielse till hälften, men beroende på felets karaktär kan fullt skattetillägg tas ut liksom full befrielse medges.

### **Hälsa**

Med uttrycket hälsa avses såväl fysisk och psykisk sjukdom som psykosociala faktorer (se nedan) som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklarationsskyldigheten. Det räcker således inte att den skattskyldige har varit sjuk eller psykosocialt instabil utan det måste också föreligga ett samband mellan sjukdomen eller instabiliteten och den oriktiga uppgiften för att befrielse ska kunna aktualiseras. Även medhjälpares sjukdom kan utgöra grund för befrielse. Vid bedömningen av ursäktlighet i ett sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sina skyldigheter på ett riktigt sätt.

Läkarintyg eller intyg från försäkringskassa bör infordras endast om det anses erforderligt för bedömningen. Denna befrielsegrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos behörig firmatecknare och uppgiftsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan firmatecknare.

Någon beskrivning av vad som avses med psykosociala faktorer finns inte i lagförarbetena.

Det ligger emellertid nära till hands anta att härmed avses sådana yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t.ex. skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall. Befrielse bör därför medges, om den inträffade omständigheten kan antas menligt ha påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter.

Om skälen för befrielse inte är starka nog för att motivera hel befrielse finns anledning att pröva om de räcker för nedsättning till hälften. Det är svårt att beträffande hälsofallen finna motiv för nedsättning till en fjärdedel.

#### **16.5.1.2 Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av faktiska förhållanden**

### **Felbedömt en skatteregel**

Befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” är främst avsedd att tillämpas i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. En uppgift kan således ha blivit felaktig genom att lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften gäller. Felaktigheten kan

också ha berott på att nya materiella skatteregler har tillkommit eller att tillämpade regler ändrats genom ny praxis. Vidare kan den oriktiga uppgiften ha rört en fråga som är ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I de nämnda fallen är det i princip inte skattefrågans svårighet objektivt sett som är avgörande för om felaktigheten anses ursäktlig utan, det är den enskilde skattskyldiges förmåga som är avgörande. Är situationen den att den skattskyldige i en redovisningsperiod gjort ett fel och uppmärksamats på det av SKV, kan det som regel inte anses ursäktligt att göra samma sorts fel en gång till.

### **Oeniga domstolsavgöranden**

Vad gäller skatterättsligt svåra bedömningar innebär den nya lagstiftningen en liberalisering. Beträffande frågan om en skattskyldigs felbedömning kan anses ursäktlig, bör en allmän utgångspunkt vara att det inte är rimligt att kräva mer ”bedömningsförmåga” av en skattskyldig än vad domarna visar. I de fall det av en dom framgår att ledamöterna varit oeniga i den materiella frågan måste utgångspunkten i normalfallet vara att den skattskyldige får anses ursäktad om hans bedömning i denna del inte överensstämmer med majoritetens men väl med minoritetens. Den skatterättsliga frågan bör då betraktas som svår. Motsvarande bör i vart fall gälla så länge Regeringsrätten inte klargjort rättsläget beträffande en materiell fråga som, under i övrigt identiska förhållanden, bedömts på olika sätt av länsrätter och/eller kammarrätter. Efter det att Regeringsrätten avgjort frågan minskar naturligen utrymmet för befrielse.

Antag att SKV påfört skattetillägg på grund av att den skattskyldige i anledning av en felbedömning anses ha lämnat oriktig uppgift. Antag vidare att länsrätten, sedan den skattskyldige överklagat SKV:s beslut, finner den skattskyldiges redovisning materiellt sett riktig, vilket medför att grund för skattetillägg inte anses föreligga. Om SKV överklagar domen på grund av att verket anser domen materiellt sett felaktig kan det diskuteras om SKV också ska driva frågan om skattetillägg till kammarrätten – länsrätten har ju delat den skattskyldiges uppfattning. Om SKV likväl överklagar såväl den materiella frågan som skattetillägget till kammarrätten men domstolen lämnar överklagandet utan bifall är det naturligtvis än mer tveksamt att vid överklagande till Regeringsrätten driva frågan om skattetillägg.

Föreligger det olika bedömningar på länsrätts- och/eller kammarrättsnivå beträffande en och samma materiella fråga kan det redan när SKV överväger att påföra skattetillägg rörande en identisk fråga bli aktuellt att helt eller delvis befria från skattetillägg.

	<p>Omständigheterna i ett enskilt fall kan givetvis motivera avsteg från nämnda utgångspunkter.</p>
<b>Ändrad praxis</b>	<p>Om skattskyldigs redovisning i SKD överensstämmer med rättsläget såsom det allmänt uppfattas men praxis därefter ändras så bör hel befrielse medges.</p>
<b>Nya eller ändrade regler</b>	<p>Vid nya eller ändrade regler bör utgångspunkten vara att befrielse inte ska medges. Bedömningen i det enskilda fallet måste göras utifrån hur väl SKV informerat om förändringen samt förändringens karaktär och komplexitet. Det måste som regel krävas av den skattskyldige att han tillgodogjort sig exempelvis de av SKV publicerade deklarationsupplysningarna, såvida inte dessa i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga. Om den skattskyldige känner till att reglerna ändrats bör befrielse naturligtvis inte ifrågakomma.</p>
<b>Stöd i civilrätten och redovisningspraxis</b>	<p>Fel som avser allmänt kända skatteregler bör medföra fullt skattetillägg liksom om det i det enskilda fallet framgår att den skattskyldige känt till skatteregeln. I andra fall kan, om den skattskyldiges bedömning stöds av civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter, delvis befrielse komma ifråga – samråd kan i dessa fall ske med expertgrupp vid huvudkontoret.</p>
<b>Fel i SKV:s skatteinformation</b>	<p>Om en oriktig uppgift orsakats av felaktigheter eller oklarheter i SKV:s deklarationsupplysningar/deklarationsmaterial etc. bör utgångspunkten vara att hel befrielse medges. Om det av utredningen framgår att den skattskyldige inte missletts av det aktuella felet föreligger dock inte skäl för befrielse. Vid oklarheter får bedömningen göras från fall till fall, varvid resultatet kan bli allt från hel befrielse till ingen befrielse alls.</p>
<b>Invandrare</b>	<p>Som en allmän utgångspunkt bör gälla att en invandrare med hänsyn till språksvårigheter, kulturmässiga skillnader och liknande kan ha ”en längre startsträcka” än den som är uppvuxen i Sverige. Det kan således ta några år för en invandrare att få en uppfattning om det svenska skattesystemet. Här måste bedömningen bero på hur länge den skattskyldige vistats i Sverige och förhållandena i övrigt i det enskilda fallet. Bedömningen kan leda till allt från fullt skattetillägg till inget skattetillägg alls.</p>
<b>Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden</b>	<p>Befrielse från särskild avgift kan medges inte bara när en skattskyldig har felbedömt en skatteregel utan också när han felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden. Innebörden härav berörs inte närmare i förarbetena. Följande exempel beskriver situationer där en felbedömning av förhållandena sannolikt kan utgöra en ursäktlig felbedömning av faktiska förhållanden.</p>

Ex. 1. Enligt 13 kap. 6 § ML ska förskott redovisas när det erhålls. Antag att den skattskyldige ännu inte fakturerat ett förskott men att medel motsvarande det överenskomna förskottet likväl satts in på den skattskyldiges konto och att han inte erhållit något besked avseende denna insättning och följaktligen inte heller redovisat densamma.

Ex. 2. Antag att en hyresvärd fakturerar en hyresgäst hyra inklusive moms varvid hyresgästen gör avdrag för den ingående momsen, men att det senare visar sig att något beslut avseende frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler inte finns. Hyresgästen saknar då avdragsrätt för det som ingående moms betecknade beloppet.

Ex. 3. Antag att en arbetstagare, som på grund av sina tjänsteresor erhåller s.k. frequent-flyer-rabatt, inte redovisar utnyttjande av förmånen till arbetsgivaren, vilket medför att denne felaktigt inte lägger förmånsvärdet till grund för redovisningen av arbetsgivaravgifterna. Förutsatt att arbetsgivarens redovisning avseende förmånsvärdet ska ske andra månaden efter det att förmånen utnyttjats och detta oavsett om arbetstagaren upplyst arbetsgivaren om utnyttjandet eller inte, så har arbetsgivaren lämnat en oriktig uppgift genom att underlåta redovisning av nämnda förmån.

## 16.5.2 Oskälighetsfall

### 16.5.2.1 Inte rimlig proportion

Det får anses oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. SKV anser att om felet skulle ha medfört att den skattskyldige uppnått en viss skattevinst bör utgångspunkten vara att fullt skattetillägg ska tas ut. Om det däremot framgår av omständigheterna i ärendet eller den skattskyldige åberopar att felet skulle ha medfört endast en begränsad skattevinst bör delvis befrielse kunna komma ifråga. Skulle den skattskyldige ha uppnått nästan ingen vinst alls bör skattetillägget sättas ned till en fjärdedel. Nedsättning till hälften bör medges om vinst uppkommit men den uppgår till cirka hälften av vad som utgör ”normal” vinst i sådana situationer. Slutligen bör någon befrielse inte medges alls om vinsten är högre än hälften av vad en ”normal” vinst skulle ha varit.

### Särskilt markerad uppgift

Skäl för befrielse kan föreligga när det visserligen har lämnats en oriktig uppgift, men denna särskilt har markerats av den skattskyldige. Denne kan t.ex. ha haft svårigheter att fastställa huruvida en lämnad uppgift varit helt riktig och detta har han

velat fästa myndighetens uppmärksamhet på genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet. En SKD:s tekniskt schabloniserade utformning ger emellertid inte utrymme åt några egentliga kringuppgifter beträffande riktigheten i lämnade uppgifter. En tillämpning av aktuell befrielsegrund fordrar därför i normalfallet att den skattskyldiges osäkerhet kommit till uttryck i någon form av bilaga till SKD.

**SLP i stället för arbetsgivaravgifter**

I prop. 2002/03:106 s. 248 nämns som ett exempel på när delvis befrielse bör komma ifråga, den situationen att den skattskyldige redovisar särskild löneskatt på förvärvsinkomster i stället för rätteligen arbetsgivaravgifter. Som skäl för att befrielse bör medges anges att kvittning inte kan ske mellan olika avgifter och skatter. Enligt SKV:s uppfattning ska skattetillägg i en sådan situation enbart påföras på mellanskillnaden mellan påförda arbetsgivaravgifter och den löneskatt som skulle ha påförts om felet inte upptäckts. Anledningen till detta är följande. I en SKD ska, såvitt nu är ifråga, redovisas den sammanlagda ersättningen för vilken den skattskyldige är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Med arbetsgivaravgifter avses även särskild löneskatt på förvärvsinkomster (1 kap. 3 § SBL). Det belopp på vilket full arbetsgivaravgift ska betalas ska i SKD redovisas vid kod 44, medan det belopp på vilket löneskatt ska betalas ska redovisas vid kod 49. De uträknade arbetsgivaravgifterna ska redovisas vid kod 54 respektive 59. Redovisar en skattskyldig arbetsgivaravgifter vid kod 49 i stället för rätteligen vid kod 44 får han enligt SKV anses ha lämnat oriktig uppgift genom att påstå att arbetsgivaravgifter ska påföras med den procentsats som gäller för särskild löneskatt i stället för med den procentsats som gäller för full arbetsgivaravgift. Enligt SKV ska således skattetillägg i en sådan situation tas ut på skillnaden mellan påförda avgifter och de avgifter som skulle ha påförts om deklARATIONEN skulle ha godtagits. Någon befrielse av det skäl som anges i propositionen blir följaktligen inte aktuell.

**Systematiska fel**

Vid upprepade systematiska fel i form av exempelvis införseloms som regelmässigt redovisas en månad för tidigt kan det anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg avseende samtliga berörda perioder. Förarbetena ger utrymme för att beakta att ett kvittningsförbud kan leda till obilliga resultat. För att kunna bedöma om befrielse ska kunna medges är det rimligt att beakta den skattevinst som skulle ha uppkommit om kvittning av skatt som är hänförlig till olika perioder var tillåten.



*Exempel*

Antag att skattskyldig drar följande belopp en månad för tidigt: 50, 65, 60 och 65.

I denna situation ska ett periodiseringsskattetillägg påföras med 2 % på den oriktiga uppgift som lämnats i period 1, dvs. på 50. I period 2 uppgår den oriktiga uppgiften till 65 medan rätt till avdrag förelåg för 50. Den skattevinst som den skattskyldige skulle ha gjort om kvittning var tillåten uppgår till 15. Skattevinsten får anses vara större än en begränsad vinst är men mindre än halv "normal" vinst. Skattetillägget bör således sättas ned till hälften av vad som annars skulle ha påförts, dvs. skattetillägg påförs med 1 % av 65. I period 3 har den skattskyldige redovisat 60 i stället för rätteligen 65. Någon vinst har överhuvudtaget inte uppkommit vilket bör medföra hel befrielse. I period 4 har 65 i stället för 60 dragits av. Den vinst som den skattskyldige gjort bör kunna motivera att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel, eller 0,5 % av 65.

I fall då det systematiska felet avser belopp som är lika stora varje period, t.ex. då moms på hyror dras av en period för tidigt, bör principen vara densamma som i exemplet ovan beträffande införseloms, dvs. hel befrielse medges avseende samtliga redovisningsperioder med undantag för den första då fullt skattetillägg ska tas ut.

En grundläggande förutsättning för att en ingående moms ska anses hänförlig till samma fråga som en oredovisad utgående moms är, på grund av redovisningsperiodens slutenhet, att såväl in- som utgående moms avser samma period. Härav följer att skattskyldig, mot oredovisad utgående moms avseende försäljning av vara hänförlig till period ett, inte med verkan i skattetilläggshänseende kan kvitta ingående moms avseende inköp av samma vara hänförlig till period två. I denna situation har SKV emellertid möjlighet att, i enlighet med de allmänna principer om skattevinstens storlek som redogjorts för ovan, helt eller delvis befria från skattetillägg. En förutsättning härför är dock att de aktuella redovisningsperioderna ligger i nära anslutning till varandra.

I prop. 2002/03:106 s. 145 uttalas att det inte kan anses stå i rimlig proportion att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen av moms och andra skatter som ska betalas med korta intervall. I en stor del av de fall då oriktig uppgifter lämnas är felet av enstaka natur. Det får till följd, om uttalandet ska följas, att skattetillägg på SBL-området bara ska tas ut när samma fel upprepas innan de upptäcks. Detta torde dock inte ha varit

lagstiftarens avsikt, vilket ett annat uttalande i propositionen tyder på. På sidan 239 står nämligen att vid upprepade fel kan delvis befrielse komma ifråga. Om båda uttalandena skulle följas blir konsekvenserna att fullt skattetillägg aldrig kommer att tas ut på SBL-området. Enligt SKV:s uppfattning ska det första uttalandet inte följas.

**Synnerligen högt skattetillägg**

Någon regel med innebörd att skattetillägg ska maximeras till ett visst belopp har inte införts. Av ovannämnda proposition framgår att det finns betydande svårigheter med att införa en sådan regel. De synpunkter som talar för en maximiregel bör i stället tillgodoses inom ramen för möjligheten till delvis befrielse från skattetillägg. Vad som kan anses utgöra ett synnerligen högt skattetillägg klargörs dock inte i förarbetena till lagstiftningen. Det finns inte ens några indikationer på vad som skulle kunna utgöra ett synnerligen högt skattetillägg. Det enda som klargörs är att det inte är en specifik beloppsgräns som gäller utan att frågan om vad som utgör ett synnerligen högt skattetillägg måste sättas i relation till den skattskyldiges förhållanden. Ett skattetillägg står i proportion till den skattevinst som den skattskyldige kunde ha gjort om felet inte hade upptäckts. Det är därför SKV:s uppfattning att det allmänna bör inta en restriktiv hållning när det gäller befrielse på den här grunden. Det kan inte anses rimligt att den som undanhållit ett stort belopp, på grund av de tröskeleffekter som uppkommer, kommer i ett bättre läge än den som undanhållit ett lägre belopp. Dessutom är det ju så att delvis befrielse kan aktualiseras i de fall då den faktiska effekten på skatten inte står i rimlig proportion till det undanhållna beloppet. Den allmänna utgångspunkten bör därför vara att befrielse på grund av särskilt högt skattetillägg enbart kan komma ifråga i ytterst få situationer. I de fall då en sådan undantagssituation kan antas vara för handen bör SKV:s huvudkontor konsulteras.

**Förmyndare, förvaltare eller god man**

När SKD avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt, kan uttag av skattetillägg med fullt belopp anses oskäligt för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Här är det någon annan än den skattskyldige som gjort fel och det bör då anses oskäligt att ta ut skattetillägg av den skattskyldige.

**Konkursförvaltare**

På samma sätt bör befrielse från skattetillägg normalt ges ett konkursbo i de fall förvaltaren lämnat en oriktig uppgift i fråga om t.ex. moms.

### 16.5.2.2 Lång handläggningstid

Det kan vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när det av orsaker som ligger utanför den skattskyldiges kontroll har förflutit oskäligt lång tid efter det att SKV har funnit anledning anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg. Befrielse kan således aktualiseras om det gått oskäligt lång tid från anklagelsen om att en oriktig uppgift lämnats till dess att skattetillägget slutligen ska bestämmas.

Observera att starttidpunkten för beräkning av lång handläggningstid är när den skattskyldige blivit anklagad för ”brottet”, dvs. för att ha lämnat den oriktiga uppgiften. Denna tidpunkt, som infaller när en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller när en myndighets agerande har betydande verkningar för den enskilde, är inte kongruent med den tidpunkt då vitesföreläggande inte får utfärdas.

I skrivelse ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut” daterad 2003-02-03 har dåvarande RSV angett vilka handläggningstider som bör gälla för överklagandehandlingarna. Av skrivelsen framgår att i ärenden som inte kräver ytterligare utredning bör obligatoriskt omprövningsbeslut fattas inom en månad från det att överklagandet kom in. I sådana fall då det krävs ytterligare utredning bör handläggningstiden i normalfallet inte överstiga tre månader. SKV utgår ifrån att dessa riktlinjer beträffande handläggningstiderna i överklagandehandlingarna följs. Det kan då enligt SKV:s uppfattning inte bli aktuellt att befria från skattetillägg på grund av lång handläggningstid. Under vissa omständigheter är det inte möjligt att klara handläggningen inom angivna frister. I sådana fall förutsätts dock förhållandena vara sådana att befrielse ändå inte kan aktualiseras.

Fall där handläggningen av ett vanligt omprövningsärende tagit för lång tid torde inte omfattas av lagstiftningen. Primärt är ju syftet att den skattskyldige ska få till stånd en domstolsprövning inom skälig tid och i den här fasen har han inte gett uttryck för någon vilja att överklaga. Oavsett det nu sagda är det emellertid SKV:s uppfattning att omprövningsärenden rörande skattetillägg ska handläggas inom rimlig tid. Det kan noteras att den tid inom vilken ett omprövningsärende enligt SKV:s bedömning bör handläggas är kortare än den tid som kan motivera befrielse från skattetillägg.

En situation som lagstiftningen är tänkt att omfatta är när SKV har för avsikt att påföra skattetillägg. Den tid som ur befrielsesynpunkt då är av intresse är ren liggtid. Skälig tid för

kommunikation, rättsutredning, beslutsskrivning etc. utgör inte liggtid. Tanken är inte heller att all liggtid ska räknas eftersom det i en normal handläggning av ett ärende naturligt måste ingå viss tid då någon egentlig handläggning inte sker.

När det gäller process i domstol är utgångspunkten att SKV har meddelat det obligatoriska omprövningsbeslutet inom skäligen tid och att verket som part i målet ska ta ställning till huruvida handläggningstiden i LR eller KR kan anses skälig eller inte. Normalt avviker en allmän förvaltningsdomstol inte från en uppfattning som delas av båda parter i en fråga. Det innebär att om SKV i en fråga om befrielse på grund av lång handläggningstid intar en för generös inställning så kommer domstolen sannolikt inte att göra en egen bedömning och besluta på ett för den skattskyldige mindre förmånligt sätt. Någon egentlig domstolspraxis kommer då inte att utvecklas. Det är därför rimligt att SKV intar en relativt restriktiv inställning i sådana mål.

Frågan om vad som kan antas utgöra en oskäligt lång handläggningstid går av naturliga skäl inte att besvara, eftersom det inte finns någon egentlig praxis på området. Det finns inte heller någon som helst vägledning i förarbetena till den nya lagstiftningen. Viss ledning för bedömningen finns i Europadomstolens domar den 23 juli 2002, i vilka domstolen ansåg att de enskildas rätt till domstolsprövning inom rimlig tid kränkts. I ett av fallen hade dåvarande SKV övervägt att påföra skattetillägg och även beslutat om sådant i augusti 1995. I omprövningsbeslut i juni 1997 vidhöll myndigheten tidigare beslut. LR prövade överklagandet i mars 2000, nära fyra och ett halvt år efter det ifrågasatta beslutet. I kammarrätten låg målet i nio månader. I maj 2002 vägrade RR prövningstillstånd och målet hade då pågått i nära sex år och nio månader. KR kunde enligt Europadomstolen inte kritiseras för prövningen av överklagandet medan RR kritiserades för att det tog mer än ett år att pröva frågan om prövningstillstånd.

Målet innehöll frågor av viss svårighetsgrad, eftersom SKV och domstolarna hade att bedöma resultatet av en taxirörelse. Europadomstolen ansåg dock inte att taxeringsfrågans svårighetsgrad kunde rättfärdiga så långa handläggningstider, utan tvärtom var det med hänsyn till de verkställighetsåtgärder som vidtogs, påkallat att överklagandena prövades skyndsamt. Bortsett från de tillfällen då den skattskyldige gav in yttranden eller frågor till SKV och de korta anstånd som den skattskyldige medgavs i ett sent skede, finns det inga omständigheter som talar för att tidsutdräkten skulle ha orsakats av hans handlande.

De slutsatser som kan dras av domen är att i en jämförbar situation

De slutsatser som kan dras av domen är att i en jämförbar situation får en handläggningstid på fyra och ett halvt år räknat från det att det överklagade beslutet meddelades till dess att LR meddelar beslut anses för lång. Vidare bör slutsatsen kunna dras att en handläggningstid på nio månader i KR är acceptabel, medan en handläggningstid på drygt ett år i en fråga om prövningstillstånd i RR är för lång. Enligt SKV:s mening bör åtminstone den slutsatsen dras att en liggstid i respektive domstolsinstans på upp till ett år i vart fall inte bör föranleda någon befrielse.

På sidan 244 i prop. 2002/2003:106 sägs att för frågan om befrielse ska ske, det har viss betydelse hur lång tid som gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. Enligt SKV:s uppfattning bör uttalandet ges den tolkningen att den omständigheten att det gått lång tid sedan den oriktiga uppgiften lämnades, inte självständigt bör utgöra en grund för befrielse men att i fall då det är tveksamt om befrielse ska ske, detta faktum kan göra att vågskålen tippar över mot befrielse.

### 16.5.2.3 Straffad enligt skattebrottslagen

SKV och förvaltningsdomstolarna ska vid bestämmande av skattetillägg kunna beakta att den felaktighet eller underlåtenhet som lett till att skattetillägg påförts även inneburit att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (SkBrL 1971:69). I första hand bör det bli aktuellt att ge befrielse helt eller delvis för att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när den skattskyldige tidigare dömts till böter eller fängelse på grund av den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung. Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma ifråga att ge hel befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att sätta ned skattetillägget till hälften. En dom enligt SBRL behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägget ska kunna ges.

Enligt SKV bör det aldrig bli aktuellt med befrielse i de fall den skattskyldige dömts till ett fängelsestraff som inte överstiger ett år eller till ett bötesstraff som inte överstiger 100 dagsböter. I de fall den skattskyldige dömts till en påföljd som är strängare än ett års fängelse eller 100 dagsböter och SKV därefter avser att påföra skattetillägg bör SKV:s huvudkontor konsulteras.

Om SKV efter en dom i tingsrätten i skattebrottsmål påför skattetillägg med bara halvt belopp, så uppkommer frågan hur verket ska agera om hovrätten därefter undanröjer tingsrättens dom. Om

hovrättens dom meddelas inom ordinarie omprövningstid kan SKV ompröva beslutet om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel. I en senare fas torde detta inte vara möjligt, eftersom SKV inte kan meddela separata efterbeskattningsbeslut i skattetilläggsfrågor. Såvitt SKV kan bedöma bör dock allmänna ombudet inom sin överklagandetid kunna överklaga SKV:s beslut om skattetillägg. Beroende på när i tiden detta sker får allmänna ombudets yrkande göras villkorligt eller ovillkorligt. Observera att om allmänna ombudet försitter sin överklagandetid han inte torde ha en möjlighet att få framgång med ett yrkande om efterbeskattningsvis höjning av skattetillägget.

I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt SBRL bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör således normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned. Sker prövningen i den allmänna domstolen efter det att skattetillägg påförts ankommer det i stället på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett påfört skattetillägg.

### **16.5.3 Kombinationsfall**

Föreligger olika befrielsegrunder vad gäller en och samma felaktighet eller underlåtenhet måste förarbetena förstås på det sättet att befrielsegrunderna ska kumuleras. Något förenklat kan således sägas att det är den "sammanlagda styrkan" av olika ursäktlighetsfaktorer och/eller oskälighetsfaktorer som avgör om befrielse ska ges.

På motsvarande sätt som flera befrielsegrunder kan beaktas vid bedömning av om skäl för hel befrielse föreligger så kan flera befrielsegrunder tillsammans utgöra grund för att sätta ned ett skatteillägg till hälften eller en fjärdedel.

Ett exempel på kombinationsfall kan vara att en i viss mån ursäktlig felbedömning, som i sig inte utgör tillräcklig grund för delvis befrielse, tillsammans med ett skattetilläggsbelopp, som i viss utsträckning inte står i proportion till den aktuella felaktigheten men som ändå inte isolerat skulle kunna utgöra grund för befrielse, bedöms utgöra grund för delvis befrielse. Situationen kan också t.ex. vara den att den skattskyldige lider av en sjukdom som i sig inte kan anses utgöra tillräcklig grund för nedsättning i det aktuella fallet, men att sjukdomen i kombination med skattefrågans svårighetsgrad ändå leder till att befrielse kan anses påkallad.

#### **16.5.4 Särskilt om kontrollavgift**

Enligt 15 kap. 11 § SBL ska säljaren befrias helt från en kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. Bestämmelsen överensstämmer fullt ut med vad som tidigare angavs i första meningen i 15 kap. 8 a § SBL. Med hänsyn till rubriksättningen i 15 kap. SBL i dess tidigare lydelse var det helt klart att dåvarande 7 § enbart omfattade befrielse från skattetillägg och förseningsavgift och att dåvarande 8 a § enbart omfattade befrielse från kontrollavgift. Detta innebär att befrielse från kontrollavgift enbart kunde komma ifråga i ett fall, nämligen då det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut sådan avgift. I prop. 2002/03:106 sägs inte någonting som ens indikerar att syftet med den nya lagstiftningen på detta område skulle vara att ändra gällande ordning. Snarare är förhållandet det motsatta eftersom i propositionen (s. 142 och 149) påpekas att möjligheterna till befrielse omfattar skattetillägg och förseningsavgift. Ett ännu kraftfullare stöd för att lagstiftaren inte haft för avsikt att få till stånd en ändring är existensen av 11 §. Om lagstiftaren tänkt sig att 10 § också skulle omfatta kontrollavgifter fanns det ju ingen anledning att överhuvudtaget ha med 11 §. Slutsatsen blir alltså att lagstiftarens avsikt har varit att befrielse från kontrollavgift enbart ska kunna komma ifråga om det kan anses uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Med hänsyn till hur 9 och 10 §§ har utformats kan det dock ifrågasättas om lagstiftarens intentioner fått fullt genomslag i lagtexten.

Av 15 kap. 1 och 8 §§ SBL framgår att skattetillägg respektive förseningsavgift är särskilda avgifter. Mönstret upprepar sig i 15 kap. 9 § där det anges att kontrollavgift är en särskild avgift. I 15 kap. 10 § görs dock ingen distinktion mellan de olika särskilda avgifterna utan där görs bara en koppling till särskild avgift. I linje med lagstiftarens intentioner borde således i 10 § ha angetts att den bara omfattade skattetillägg och förseningsavgift. Den nuvarande utformningen av 10 § innebär således att paragrafen per definition omfattar också kontrollavgift.

Enligt SKV:s uppfattning bör 10 §, med hänsyn till hur den utformats, också tillämpas på kontrollavgifter. Visserligen är detta uppenbarligen i strid med lagstiftarens intentioner men enligt SKV:s mening kan man inte tolka lagstiftning som är av straffliknande karaktär på annat sätt, eftersom en annan tolkning skulle innebära att man frångick lagens bokstav till nackdel för enskild. Slutsatsen blir alltså att SKV anser att 11 § saknar självständig betydelse.

### **16.5.5 Ex officioprövning**

---

#### 12 §

---

Befrielsegrunderna ska beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts (*ex officio*), om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om skattetillägg, förseningsavgift eller kontrollavgift. Det är inte tillräckligt att en skattskyldig som vill ha omprövning av ett beslut om skattetillägg, klagar på det materiella beslutet utan han måste också föra en särskild talan mot skattetilläggsbeslutet. Har t.ex. en skattskyldig överklagat ett beslut om arbetsgivaravgifter och skattetillägg bara i vad det avser arbetsgivaravgifterna, kan den nu aktuella bestämmelsen inte tillämpas, eftersom den föreskrivna skyldigheten att *ex officio* beakta befrielsegrunderna förutsätter att ett mål eller ärende avseende skattetillägg är anhängiggjort. Såväl SKV som skattedomstolarna torde dock i tveksamma fall vara liberala i sin tolkning huruvida en skattskyldigs begäran om omprövning eller överklagande innehåller yrkande om omprövning av ett skattetilläggsbeslut. Notera att SKV i detta sammanhang har en möjlighet som domstolarna inte har, nämligen genom verkets möjlighet att *ex officio* pröva frågan om skattetillägg. Av prop. 1971:10 s. 275 framgår att ett yrkande om omprövning av skattetillägg får anses föreligga från den skattskyldiges sida, även om det kommit till uttryck endast i hans argumentation i skattefrågan.

Med tanke på att de flesta som lämnar SKD torde bedriva aktiv näringsverksamhet och därmed vara ekonomiskt aktiva saknar befrielsekvisitet ålder normalt betydelse i SBL-sammanhang. Med hänsyn också till en SKD:s tekniskt schabloniserade utformning, ligger det i sakens natur att den skattskyldiges redovisning endast undantagsvis torde ge SKM sådana incitament som möjliggör en *ex officio*prövning av befrielsegrunderna. Således ger ju en SKD, till skillnad från en inkomstdeklaration, inte någon som helst indikation på om redovisningen har sin grund i en svår skatterättslig problemställning. Det är således normalt först vid en utredning som SKM har möjlighet att upptäcka och *ex officio* beakta eventuella befrielsegrunder.

### **16.6 Ändring av beskattningsbeslut**

---

#### 14 §

---

När ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ändras, ska SKV göra den ändring i beslutet om skattetillägg som



föranleds av det nya beskattningsbeslutet. För att SKV ska kunna ändra ett redan påfört skattetillägg med stöd av nämnda bestämmelse, fordras dels att huvudbeslutet, sakbeslutet, ändrats, dels att beslutet innebär en sänkning av skatten. SKM kan följaktligen aldrig göra en konsekvensändring av skattetillägget i höjande riktning.

## **16.7 Dödsfall**

---

### 15 §

---

Särskild avgift i form av skattetillägg och förseningsavgift tas inte ut om den skattskyldige har avlidit och särskild avgift i form av kontrollavgift ska inte tas ut om säljaren har avlidit. Om särskild avgift ändå påförts någon som avlidit kan dödsboet genom omprövning eller överklagande få den särskilda avgiften undanröjd. För ett dödsbo som bedriver den avlidnes verksamhet vidare, bedöms frågan om särskild avgift emellertid enligt samma regler som för övriga skattskyldiga. Observera att om den skattskyldige avlider efter det att särskild avgift påförts, så påverkar inte detta det påförda skattetillägget som alltså kvarstår.

Om LR undanröjer ett beslut av SKV att t.ex. påföra en säljare kontrollavgift varefter säljaren avlider, så kan det allmänna inte med framgång överklaga LR:s beslut. RR har nämligen i ett avgörande den 7 februari 2003, mål nr 3767-2002, funnit att det inte var lagligen möjligt för en KR att påföra skattetillägg när en skattskyldig avlidit under processen i KR. I analogi härmed är det inte heller möjligt att påföra kontrollavgift i motsvarande situation.

## **16.8 Särskilda bestämmelser i fråga om registrering och moms**

---

### 16 §

---

Bestämmelserna i 15 kap. SBL gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 § SBL. Före SBL:s tillkomst fanns en motsvarande paragraf endast i ML. Numera gäller bestämmelsen även den som är arbetsgivare.

Det kan ifrågasättas om denna paragraf, som huvudsakligen har bäring på momsområdet, överhuvudtaget behövs med tanke på innehållet i 15 kap. 1 § SBL. För påförande av skattetillägg enligt sistnämnda lagrum fordras emellertid att den som lämnat oriktig

uppgift är skattskyldig, vilket inte är fallet med den kategori som omfattas av nu aktuellt lagrum, dvs. personer som inte är skattskyldiga till moms, men som genom oriktiga uppgifter i s.k. SOA-anmälan felaktigt blivit registrerade som sådana. Eftersom denna kategori icke skattskyldiga således inte omfattas av skatte-tilläggsbestämmelserna i 15 kap. 1 § SBL, så hade den kategorin följaktligen utan risk för att bli påförd skattetillägg kunnat lämna oriktiga uppgifter i SOA-anmälan, om inte den nu aktuella 16 § funnits.

## 17 Inbetalning av skatt

---

16 kap. SBL

44–45 §§ SBF

Prop. 1996/97:100 s. 279–297 (tidpunkter för betalning av skatter och avgifter), s. 604–610 (författningskommentar till 16 kap. SBL)

Prop. 2000/01:117 (Arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet)

Prop. 2001/02:127 (Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)

---

### 17.1 Allmänt

Reglerna om när och hur skatt ska betalas återfinns i 16 kap. SBL. Bestämmelserna innebär att samordnade och enhetliga rutiner tillämpas i fråga om betalning, förfallodagar, avstämning hos SKV och överlämnande för indrivning av skatter som ska betalas enligt SBL.

Varje skattskyldig som ska betala skatt eller avgift enligt SBL ska ha ett skattekonto. På detta konto registreras skatter och avgifter, inbetalningar och utbetalningar, räntor m.m., se vidare kapitel 5.

Det är i vissa fall möjligt att få anstånd med att betala skatten. Regler om detta behandlas närmare i kapitel 19.

Enligt 16 kap. 2 § SBL ska inbetalning av skatt ske till SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar. Inbetalning ska göras så att den är bokförd på SKM:s särskilda konto senast på vissa i lagen fastställda datum. Normalt är det ett och samma datum varje månad men beroende på bl.a. vilken skatt det är fråga om och på den skattskyldiges egna förhållanden kan datumet variera, se nedan avsnitt 17.2. Den skattskyldige får förtryckta inbetalningskort bl.a. i samband med vissa debiteringsbeslut och förtryckta inkomstdeklarationer. Skattskyldig som ska redovisa skatt i skattedeklaration och/eller är debiterad preliminär skatt erhåller förtryckta inbetalningskort blockvis. Om han använder andra inbetalningskort ska den skattskyldiges namn, postadress och person- eller organisationsnummer anges på inbetalningshandlingen. Motsvarande uppgifter ska anges när betalningen sker

papperslöst, t.ex. via Internet. För att inbetalningen så snabbt som möjligt ska tillgodoföras den skattskyldiges skattekonto bör även referensnumret anges på inbetalningskortet. Referensnumret framgår av inbetalningskortet och är olika beroende på om man använder post- eller bankgiroinbetalningskortet. Numret kan även hämtas via Skatteverkets webbplats på Internet.

I 16 kap. 3 § SBL stadgas att skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på SKV:s särskilda konto. Erfarenhetsmässigt kan det ta upp till tre dagar innan en inbetalning når mottagarens konto. Det är viktigt att den skattskyldige beaktar detta i de fall inbetalningen är avsedd att möta en debitering som bokförs på skattekontot viss förfallodag. Om inbetalningen bokförs efter förfallodagen kan kostnadsränta komma att påföras. Om förfallodagen exempelvis inträffar den 12 mars, bör den skattskyldige således göra inbetalningen senast den 9 mars för att vara säker på att betalningen når fram i tid. Genom internetgireringar kan i vissa fall bokföring ske snabbare. Ett belopp som betalas före förfallodagen kan medföra ett överskott på kontot under någon eller några dagar som i sin tur resulterar i en intäktsränta, se kapitel 20.

## **17.2 När skatten ska vara betald**

### **17.2.1 Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt**

Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt som ska redovisas i skattedeklaration ska enligt huvudregeln (16 kap. 4 § 1 st. SBL) ha betalats senast samma dag som deklarationen ska ha kommit in. Från denna regel finns dock ett betydande undantag (4 § 2 st.) som avser momsredovisare som har ett beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import som beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. De ska nämligen ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som ska redovisas i en skattedeklaration, senast den 12 (i januari senast den 17) i månaden efter redovisningsperioden trots att skattedeklaration inte behöver ha kommit in till SKV före den 26.

Moms och punktskatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration på grund av vissa gemenskapsinterna förvärv ska betalas samma dag som skattedeklaration ska ha kommit in till SKV, dvs. senast 35 dagar efter förvärvet (16 kap. 4 § 3 st. SBL). De transaktioner som avses är förvärv av nya transportmedel som ska användas stadigvarande här i landet eller förvärv av punkt-skattepliktig alkohol- tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt Europeiska unionens punkt-

skatteregler och som köps av en näringsidkare eller annan som är juridisk person.

### **17.2.2 F-skatt och särskild A-skatt**

Av 16 kap. 5 § 1 st. SBL framgår att F-skatt och särskild A-skatt ska ha betalats senast den 12 i varje månad under tiden februari t.o.m. januari. I januari och augusti dock senast den 17. Den som ska redovisa moms på ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner kronor ska dock, såvitt avser augusti betala F-skatten eller den särskilda A-skatten senast den 12.

F-skatt och särskild A-skatt som debiteras efter inkomstarets ingång ska enligt 16 kap. 5 § 2 st. SBL betalas senast på rätt dag, dvs. den 12 eller 17 i var och en av de månader som återstår efter utgången av antingen den månad då skatten debiteras eller, om skatten debiteras efter den 20 i en månad, efter utgången av den följande månaden.

#### **Förfallodagar**

F-skatt och särskild A-skatt kan debiteras även sent under inkomståret, eller efter inkomstarets utgång. I dessa fall gäller vad som stadgas i 16 kap. 5 § 3 st. SBL nämligen att skatten ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. De förfallodagar som kan komma i fråga för sådan debitering är den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti.

### **17.2.3 Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m.**

Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om taxering ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen (16 kap. 6 § 1 st. SBL).

Skatt som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller genom ett beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § SBL ska enligt 16 kap. 6 § 2 st. ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detta gäller även beslut om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt SKV:s beslut om ansvar enligt 12 kap. SBL. Är det fråga om slutlig skatt som har bestämts genom ett sådant beslut, behöver denna dock inte betalas tidigare än 90 dagar från dagen för det grundläggande beslutet om slutlig skatt.

De förfallodagar som kan komma i fråga här är den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt

den 12 och 26 i övriga månader.

Om det finns särskilda skäl får SKV besluta att skatten ska betalas en annan dag än de som angetts ovan (16 kap. 6 § 4 st. SBL). Det kan t.ex. göras när SKV finner att det finns risk för att den skattskyldige undanskaffar medel eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt.

### **17.3 Överskjutande ingående moms**

När den skattskyldige redovisar överskjutande ingående moms, ska detta jämföras med en inbetalning av skatt. Inbetalningen ska i dessa fall anses ha gjorts den 12 (i januari den 17) i månaden efter redovisningsperioden. Om den överskjutande ingående momsen har redovisats i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare, ska i stället betalningen anses ha gjorts den dag momsen senast skulle ha redovisats (16 kap. 7 § SBL). Se vidare SKV:s handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 12.3.4.

### **17.4 Arvsskatt och gåvoskatt**

I 16 kap. 7 a § SBL stadgas att arvsskatt och gåvoskatt samt förseningsavgift enligt 47 a § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ska ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutdagen.

Med förfalldag avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

### **17.5 Särskilda regler för kommuner och landsting**

I 16 kap. 8 § SBL stadgas att kommuner och landsting inte ska betala avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms enligt samma regler som gäller för övriga skattskyldiga. I stället görs betalningen genom avräkning mot de preliminära kommunal-skattemedel som kommunen eller landstinget har rätt att få utbetalda den tredje vardagen efter den 17 i varje månad.

### **17.6 Förfalldag på helgdag m.m.**

När en förfalldag enligt avsnitten ovan infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, ska betalningen i stället vara bokförd på SKV:s särskilda konto senast den första vardagen därefter. Detta framgår av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

## **17.7 Avräkning av inbetalda belopp**

Efter SBL:s införande är det inte längre möjligt att destinera betalningen till en specifik skatt eller avgift. Den avräknas i stället mot den skattskyldiges samlade skuld enligt skattekontot oavsett vad den skattskyldige begär (16 kap. 9 § SBL).

Från denna regel finns dock två undantag.

När någon enligt reglerna i 12 kap. SBL är skyldig att betala skatt vid sidan av den som i första hand är skyldig att betala skatten, ska sidobetalarens betalning räknas av från huvudbetalarens skuld först när sidobetalarens övriga skuld är betald. I detta fall kan sidobetalaren själv välja att i stället betala den skuld för vilken han ålagts sidoansvaret (16 kap. 10 § SBL).

Det andra undantaget gäller dödsbo som är skyldigt att förskjuta, dvs. betala, den arvsskatt som belöper på ett legat. I denna situation har dödsboet möjlighet att betala den skatten före boets övriga skatteskulder. I 16 kap. 10 a § SBL ges därför dödsboet möjlighet att vid inbetalning av skatt enligt SBL bestämma att inbetalningen ska avse den skatteskuld som hänför sig till legatet. Samma sak gäller om legatarien väljer att själv betala in den arvsskatt som hänför sig till legatet till dödsboets skattekonto och begär att inbetalningen ska räknas av mot skatten på legatet. Om dödsboet självt är skattskyldigt för legatet, t.ex. genom ett förordnande i testamentet, ska däremot huvudregeln i 16 kap. 9 § SBL gälla. (Jfr prop. 2000/01:117 s. 73).

## **17.8 Fördelning av skatteskuld**

### **17.8.1 Huvudregel**

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt SBL och det i något sammanhang behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, ska skulden enligt 16 kap. 11 § SBL fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden om det inte finns några bestämmelser som anger att en annan fördelning ska gälla.

Regeln finns till för att kunna lösa problem som uppkommer när det i vissa fall måste avgöras om en specifik skatt eller avgift är betald eller inte. Det kan till exempel vara fråga om indrivning i utlandet för svenska skatteskulder. Vissa avtal om handräckning omfattar inte alla de skuldtyper som kan förekomma på skattekontot. Man måste då kunna konstatera vilket skuldbelopp man kan begära indrivning för. Det är även viktigt att kunna konstatera hur stor del

av debiterad ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift som är betald, se mer om detta i avsnitt 17.8.2 nedan. Se även avsnitt 17.8.3 avseende den ytterligare proportionering som behöver göras för att fastställa hur stor del av skulden avseende vissa punktskatter som omfattas av den säkerhet som ställts för dessa.

Den metod man har valt för att lösa problemet kallas för likafördelningsmetoden. Den får till följd att en skatteskuld, det vill säga ett underskott på skattekontot fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som fanns registrerade på kontot för den aktuella perioden. Om en registrerad skattefordran tidigare har lämnats för indrivning, ingår den alltså inte i underlaget för proportionering.

Ovanstående innebär att om endast en viss andel av det debiterade skatte- och avgiftsbeloppet har betalats, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som delbeloppen utgör av de sammanlagda debiteringarna. En inbetalning kan således bara proportioneras ut på de skatter och avgifter som förfallit till betalning under perioden. Den aktuella perioden som avses anses i normalfallet vara en kalendermånad (prop. 1996/97:100 s. 310 f). SKV:s uppfattning är den att ett ingående underskott inte anses ha påförts under den aktuella perioden.

Om det uppkommer ett överskott för perioden avräknas detta överskott mot eventuellt ingående underskott.

Om det till exempel finns tre skatteskulder på skattekontot på (A) 20 000, (B) 50 000 respektive (C) 30 000 kr och underskottet vid en viss tidpunkt är 10 000 kr, så anses underskottet vara hänförligt till skuld A med  $10\,000 \times 20\,000/100\,000 = 2\,000$  kr, till B med  $10\,000 \times 50\,000/100\,000 = 5\,000$  kr samt till C med  $10\,000 \times 30\,000/100\,000 = 3\,000$  kr.

### **17.8.2 Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift**

Av 16 kap. 12 § SBL framgår att när pensionsrätt och pensionspoäng enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension ska fastställas måste man i vissa fall beräkna hur stor del av ålderspensionsavgiften och den allmänna pensionsavgiften den skattskyldige har betalat.

I de fall den betalda preliminära skatten är lika stor som eller större än den slutliga skatten, anses avgifterna till fullo betalda och därmed full pensionsrätt. Om den betalda preliminära skatten däremot understiger den slutliga skatten, anses så stor del av det betalda beloppet avse avgifterna som motsvarar dessas andel av den slutliga skatten. Vid beräkningen ska samtliga betalningar som görs under inkomståret och fram till tidpunkten för



debitering av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt beaktas.

Belopp som betalas efter debiteringen av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt, men före utgången av juni månad året efter taxeringsåret, anses som betalning av obetalda avgifter till samma kvotdel som de obetalda avgifterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld vid tidpunkten för betalningen. Motsvarande gäller om avgifterna debiterats på annat sätt än genom ett grundläggande beslut om slutlig skatt i fråga om belopp som betalas före utgången av fjärde månaden efter den månad skatten debiterades.

Om avgifterna för ett visst inkomstår sätts ned anses det belopp som har betalats ändå vara det som räknats fram enligt ovan.

Avgifter som enligt vad som sägs ovan inte ska anses ha betalats, ska inte heller tas ut. Det innebär att beloppet sätts ned och registreras på skattekontot. Den nedsatta delen av avgiften ger inte heller någon pensionsförmån.

### **17.8.3 Om säkerhet ställts för vissa punktskatter**

Om en säkerhet som ställts för tobaksskatt, alkoholskatt eller energiskatt ska tas i anspråk ska sådan obetald skatt som bestämts enligt huvudregeln (se avsnitt 17.8.1) fördelas proportionellt mellan skatt som omfattas av säkerheten och skatt som inte omfattas (16 kap. 11 § 2 st. SBL). Se även prop. 2001/02:127 s. 135 ff.

## **17.9 Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig**

I 16 kap. 13 § SBL regleras vad som händer med inbetalningar som inte kunnat identifieras. Om SKV på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte har kunnat tillgodoräkna någon ett inbetalt belopp inom sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes, tillfaller beloppet staten.

## **17.10 Konsekvenser vid sen betalning av skatt**

Den skattskyldige kan komma att påföras ränta på ett belopp (underskott) som inte har betalats senast vid den tid han enligt reglerna i 16 kap. SBL senast ska ha betalat skatten (se 20 kap.).

Om vissa kriterier är uppfyllda, kan ett belopp lämnas över till KFM för indrivning (se 23 kap.).

En annan person kan bli betalningsansvarig för den skattskyldiges skatt om vissa förutsättningar är uppfyllda (se 13 kap.).

Om han har F-skattsedel kan den komma att återkallas (se 4 kap.).

Han kan vidare förlora rätten till pension motsvarande den obetalda delen av ålderspensionsavgiften och den allmänna pensionsavgiften (se ovan avsnitt 17.8.2).

Det är däremot inte brottsligt att betala skatten för sent eller att inte betala den alls.

## **18 Anstånd med redovisning och inbetalning av skatt**

---

10 kap. 24 §  
17 kap. SBL  
19 kap. 6 § SBL  
21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL  
23 kap. 7 § SBL  
46 § SBF  
SOU 1965:23 s 63–90 (om uppbördsfrågor.)  
Prop. 1967:130 s. 117–119 (med förslag till förändring i uppbördsförordningen m.m.)  
Prop. 1989/90:74 s. 337–347 (om ny taxeringslag m.m.)  
Prop. 1993/94:151 s. 120–128 (om rättssäkerhet vid beskattning.)  
Prop. 1996/97:100 s. 418–428 (anstånd med betalning av skatter och avgifter), 611–616 (författningskommentar till 16 kap. SBL)  
Prop. 1997/98:65 s. 78 (reformerat förhandsbesked i skattefrågor m.m.)  
Prop. 2000/01:117 s. 56–85, 73 (arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet)  
Prop. 2001/02:127 s. 177 (punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)  
Prop. 2002/03:106 s. 183–187, 249–250 (administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.)  
Prop. 2003/04:10 s. 134 (ändrade regler för CFC-beskattning)  
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:12) om anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatt och avgifter, som skall redovisas i sådan skattedeklaration.  
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt SBL.  
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:33) om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten av fordringar enligt SBL.  
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:34) om ändring i RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt SBL.

## Sammanfattning

Grundprincipen är att påförda skatter ska betalas även om beslutet om skatten inte har vunnit laga kraft. En skattskyldig ska inte kunna skjuta upp betalningen bara genom att begära omprövning eller överklaga skattebeslutet. I vilka fall avsteg kan göras från denna princip regleras uttryckligen i olika bestämmelser om anstånd med betalning av skatt.

Bestämmelser om anstånd med betalning av skatt som beslutas enligt SBL finns i lagens 17:e kapitel.

När det gäller anstånd med inbetalning av skatter och avgifter för beskattningsår 1997 och tidigare gäller alltså bestämmelserna i 103 § UBL, 78 § USAL och 16 kap. 16 § ML. Dessa bestämmelser behandlas inte i denna handledning.

Ansökningar om anstånd ska hanteras skyndsamt.

Anstånd med betalning kan medges

- i vissa fall då anstånd medgivits med att lämna skattedeklaration (SKD),
- när skatten kan komma att sättas ned och
- om den skattskyldige har tillfälliga betalningssvårigheter men kommer att kunna betala inom en viss tid.

### **Anstånd med SKD**

En företagare kan då oförutsedda händelser har inträffat få ett kort anstånd med att lämna SKD och kan då ibland också få anstånd med att betala skatten som ska redovisas i SKD. Normalt ska den skattskyldige dock betala ett belopp som ska finnas på SKM:s konto på förfallodagen.

### **Eventuell framtida nedsättning**

De vanligaste grunderna för att medge anstånd med att betala skatt är

- om det kan antas att skatten kommer att bortfalla helt eller delvis,
- om det vid omprövning eller överklagande av ett beskattningsbeslut är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten (tveksamhetsfall),
- om det vid omprövning eller överklagande av ett beskattningsbeslut skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att han ska betala skatten (oskälighetsfall),
- i vissa fall då det är osäkert om en avyttring kommer att bestå,
- i vissa fall vid handläggning av ärenden om arvs- eller gåvoskatt,

### **Tillfällig betalningssvårighet**

- i vissa fall vid handläggning av ärenden om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Anstånd kan medges

- i vissa fall då avyttring skett men betalning kommer att ske under minst tre år,
- i vissa fall vid totalförsvarstjänstgöring eller
- i vissa andra fall om den skattskyldige oförvållat kommit i tillfälliga betalningssvårigheter.

Under vissa förutsättningar kan anstånd medges vid betalning av arvs- eller gåvoskatt. Anståndstiden kan då beslutas till upp till 10 respektive 20 år.

Om det i tveksamhetsfall eller oskälighetsfall kan antas att skatten inte kommer betalas i rätt tid får anstånd beviljas endast om säkerhet ställs.

Konsekvenserna av att medge anstånd med betalning av skatt i skattekontosystemet belyses i avsnitt 18.1 och 18.15 nedan. I samband därmed beskrivs hur anståndsbelopp avräknas i skattekontot.

Ränta beräknas på alla anståndsbelopp.

I kapitlet tas även upp förutsättningarna för

- omprövning av beviljat anstånd,
- förlängt anstånd och
- anstånd på ny grund.

SKV har meddelat tre rekommendationer som gäller anstånd med betalning av skatt enligt SBL nämligen RSV S 1998:12, 13 och 33.

## **18.1 Allmänt**

I 23 kap. 7 § SBL sägs: ”En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag eller taxeringslagen (1990:324) eller lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör.”

Detta innebär att påförda skatter ska betalas även om beslutet inte vunnit laga kraft.

Enligt 16 kap. 3–6 §§ och 7 a § SBL ska skatt enligt SBL finnas på SKV:s konto senast på förfallodagen. Detta gäller således även om den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat beslutet/domen.

Ibland finns det anledning att medge anstånd med betalning. Bestämmelser om anstånd med betalning av skatt som beslutas enligt SBL finns i 17 kap.

I det system, som gäller från och med beskattningsåret 1998, kan den skattskyldige inte längre välja att betala en viss skatt utan betalning kan bara ske till skattekontot, som inte har någon avräkningsordning. Om anstånd beviljas krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Krediteringen sker under den period då anståndsbeslutet fattas. När SKV beviljar anstånd med skatt som hanteras i skattekontot medges anstånd med ett visst belopp. Anståndsbeloppet avräknas inte längre från den skatt anståndet gäller. Anståndsbeloppet avräknas i stället mot debiteringarna under den perioden då anståndet registreras, se vidare avsnitt 18.15.

## **18.2 Anstånd med att lämna SKD och anstånd med att betala skatt enligt SKD i samband med sådant deklarationsanstånd**

### **Anstånd med redovisning**

Vid laga förfall har en skattskyldig rätt att lämna skattedeklaration för sent utan att begära anstånd.

Vissa arbetsgivare behöver inte lämna SKD varje månad.

När en SKD ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§ SBL.

Under vissa förutsättningar får SKV medge anstånd med att lämna skattedeklaration. SKM får även medge anstånd med betalningen.

SKV har utfärdat rekommendationer m.m. (RSV S 1998:12) som gäller anstånd med redovisning och betalning av skatt i skattedeklaration.

Enligt rekommendationerna kan anstånd med redovisning i SKD medges av olika anledningar. Endast vissa av anledningarna kan leda till att anstånd medges även med betalningen. Normalt ska nämligen den skattskyldige betala ett belopp som ska finnas på SKV:s konto på förfalldagen trots att anstånd med att lämna skattedeklaration medgivits. På beslutet ska anges det belopp som ska betalas. Detta belopp beräknas med utgångspunkt från den skattskyldiges uppgifter eller tidigare redovisning.

Lagstödet för att medge anstånd med att lämna SKD finns i 10 kap. 24 § 1 st. SBL: ”Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. En ansökan om anstånd skall ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in.” Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått

ut, ska anståndet omprövas.

Lagstödet för anstånd med att betala skatt, då SKV beviljat anstånd med SKD, finns i 17 kap. 1 § SBL: ”Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna en skattedeklaration enligt 10 kap. 24 §, får Skatteverket också bevilja anstånd med inbetalningen av den skatt som skall redovisas i deklarationen.”

I prop. 1996/97:100 s. 611 sägs följande: ”En deklarationsskyldig som fått anstånd med att lämna skattedeklaration skall emellertid inte ha en ovillkorlig rätt att också få anstånd med hela den motsvarande skattebetalningen. Tvärtom skall skattemyndigheten som ett villkor för att bevilja anstånd med deklarationen kunna föreskriva att en delbetalning skall göras med ett beräknat skattebelopp vilket så nära som möjligt överensstämmer med det definitiva beloppet inom den frist som normalt gäller för betalningen. Kan någon sådan beräkning inte göras bör en schablonregel användas. Det kan t.ex. gälla ett belopp som motsvarar genomsnittet av inbetalda belopp de tre senaste inbetalningsmånaderna.”

#### **Ansökan**

Ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration ska ha kommit in till SKV senast samma dag som skattedeklarationen skulle ha kommit in. När en SKD ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§ SBL.

Ansökan bör ske skriftligen. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

#### **Laga förfall**

Om laga förfall föreligger måste skattedeklarationen inkomma så snart det laga förfallet har upphört. Det laga förfallet måste ha infallit senast den dag skattedeklarationen måste postas för att ha inkommit till SKV i rätt tid. Med laga förfall avses att den som ska underteckna skattedeklarationen avlider och ingen annan kan lämna in SKD eller att den skattskyldige drabbas av sådan sjukdom, olyckshändelse e. dyl. som gör att han inte kan tillse att deklaration lämnas och ingen annan kan lämna SKD.

Observera att det i dessa fall inte behövs något anståndsbeslut eftersom den skattskyldige i praktiken genom det laga förfallet har anstånd.

Får SKV kännedom om att en skattskyldig har laga förfall att inte lämna skattedeklaration ska förseningsavgift inte påföras och skönsbeskattning inte ske. För att förhindra detta bör SKV meddela ett anståndsbeslut. Anståndstiden bör anpassas till hur länge det laga förfallet kan antas vara.

**Anståndstid**

Anstånd med att lämna skattedeklaration bör medges endast för en redovisningsperiod i sänder. Anståndet bör normalt inte omfatta längre tid än 14 dagar. Anstånd med att lämna SKD innebär inte automatiskt anstånd med betalningen.

Medges anstånd även med betalningen bör anstånd med att lämna SKD och att betala skatt inte omfatta längre tid än 14 dagar. För att den skattskyldige ska få anstånd med såväl redovisningen som betalningen ska SKV således fatta två beslut.

**Anståndsbelopp**

Normalt ska den skattskyldige betala ett beräknat skattebelopp, vilket så nära som möjligt överensstämmer med beloppet enligt den kommande skattedeklarationen. Denna betalning ska finnas på SKV:s konto på ordinarie förfallodag. Kan beloppet inte beräknas med ledning av den skattskyldiges egna uppgifter används en schablonregel. Belopp att betala bör då motsvara genomsnittet av vad som skulle ha betalats i SKD de tre senaste redovisningsperioderna.

Längre tids anstånd med att lämna skattedeklaration än 14 dagar bör medges endast under förutsättning att anståndsbeslutet förenats med villkor om betalning. Anges som villkor att betalning ska ske i tid så bör anstånd med redovisningen kunna medges under högst en månad.

**Särskilda skäl**

Det är den skattskyldige som ska visa att det föreligger särskilda skäl för att medge anstånd med att lämna SKD. Han ska visa på de omständigheter som hindrar honom att lämna skattedeklarationen i tid. I SKV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:12 avsnitt 5) anges att SKV:s bedömning bör vara restriktiv. Som exempel på särskilda skäl anges följande

- att ansvarig tjänsteman hos företaget drabbats av sjukdom eller olyckshändelse (prop. 1996/97:100 s. 573).

Sjukdomen/olyckshändelsen ska ha uppstått i nära anslutning till att redovisning ska ske och den deklareringskyldige ska sakna möjlighet att omedelbart få fram någon ersättare som kan upprätta deklARATIONEN.

Sjukdomen/olyckshändelsen kan motivera att anstånd också medges med betalningen. Om det är möjligt bör dock betalning ske med ett ungefärligt belopp.

- datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklARATIONEN skall lämnas in (prop. 1996/97:100 s. 573).

I denna situation bör SKV om anstånd medges med att lämna SKD i beslutet ange vilket skattebelopp den skattskyldige ska



betala. Detta belopp ska så nära som möjligt överensstämja med det definitiva beloppet. Det innebär att anstånd får medges med redovisningen men inte med betalning.

- övriga omständigheter, bl.a. strejk, brand eller inbrott, där handlingar har förstörts eller kommit bort.

I dessa fall kan anstånd också medges med betalningen.

#### **Inte särskilda skäl**

Som exempel på skäl som inte bör föranleda anstånd anges i avsnitt 5.2 bristande betalningsförmåga och semester.

Tillfälliga betalningsproblem kan i vissa speciella situationer utgöra skäl för anstånd med betalning av skatt enligt 17 kap. 5 eller 7 §§ SBL. För att sådant betalningsanstånd ska vara aktuellt måste SKD ha lämnats.

### **18.3 Anstånd vid omprövning eller överklagande av beskattningsbeslut och/eller taxeringsbeslut**

---

17 kap. 2 § SBL

---

#### **18.3.1 Allmänt**

Bestämmelserna om anstånd med inbetalning av skatt vid omprövning eller överklagande finns i 17 kap. 2 och 3 §§ SBL.

SKV har utfärdat rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt SBL (RSV S 1998:13).

Syftet med bestämmelserna i 17 kap. 2 § SBL är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som efter en begäran om omprövning eller ett överklagande helt eller delvis kan komma att falla bort.

Anstånd enligt 17 kap. 2 § kan medges på fyra olika grunder

- skatt kan antas bortfalla, (1 st. 1.)
- när det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, (1 st. 2.)
- när det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten, (1 st. 3.)
- om det allmänna ombudet hos Skatteverket har begärt förhandsbesked, (2 st.).

När anstånd beviljas för skatt som hanteras i skattekontot uppstår olika konsekvenser. Vissa av konsekvenserna redovisas i avsnitt 18.15.

**Anstånd bör prövas både enligt 2. och 3. första stycket**

SKV bör pröva samtliga förutsättningar för anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. SBL innan beslut fattas (RSV S 1998:13 avsnitt 4.4), dvs. SKV bör om anstånd inte kan medges enligt punkt 2 pröva om anstånd i stället bör medges enligt punkt 3. I båda dessa fall ska SKV innan anstånd medges pröva den skattskyldiges betalningsförmåga. Om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid ska SKV kräva in säkerhet.

**Anståndstid**

Enligt 17 kap. 2 § 3 st. SBL får anstånd enligt 2 § bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked.

**Preskription vid anstånd enligt äldre regler**

Skatt enligt gamla systemet preskriberas normalt fem år efter utgången av det kalenderår då skatten förföll till betalning. Om anstånd har medgetts förfaller skatten till betalning senast tre månader efter beslut/dom i omprövningsärendet/det överklagade målet. Därefter löper en särskild preskriptionstid. Skatten preskriberas två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde. Har den normala preskriptionstiden på fem år då inte löpt ut fortsätter den att gälla. KFM har således minst två år på sig att driva in fordringen under förutsättning att den överlämnas för indrivning i normal ordning. Det förutsätter att SKV avslutar anståndet inom någon månad efter det beslut/dom har fattats. Om SKV underlåter att avsluta ett anståndsbeslut kan skatten bli preskriberad, utan att KFM har fått möjlighet att driva in beloppet.

**Preskriptions vid anstånd enligt nya regler**

En fordran enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den överlämnas för indrivning. Det finns ingen särskild bestämmelse om särskild preskriptionstid efter anstånd. En sådan vore inte heller möjlig att ha. De fordringar som överlämnas för indrivning är underskott på skattekontot, vilka inte kan hänföras till någon viss skatt. En skatt debiteras skattekontot vid en viss tidpunkt. Medges anstånd med skatten krediteras kontot anståndsbeloppet vid en annan tidpunkt. När anståndet avregistreras debiteras skattekontot det belopp som ska betalas. Uppstår det då ett underskott som inte betalas efter betalningsuppsmaning så restförs underskottet. Detta underskott, som inte heller är hänförligt till någon viss skatt, preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då underskottet lämnades för indrivning. Preskriptionstiden kan således inte börja löpa förrän anståndet är avregistrerat och beloppet är restfört.

**18.3.2 Förutsättningar för anstånd när det kan antas att den skattskyldige får befrielse helt eller delvis från skatten**

---

17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL

---

SKV kan ge anstånd enligt denna bestämmelse

- dels på den skattskyldiges initiativ
- dels på SKM:s initiativ.

**Befrielse**

Anstånd bör medges med belopp motsvarande den skatt som kan antas komma att bortfalla, dock inte med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt.

Det saknas normalt anledning att ge anstånd enligt denna bestämmelse. Är skattefrågan klar ska SKV om möjligt direkt fatta omprövningsbeslut.

I och med omprövningsbeslutet förfaller en begäran om anstånd. Anståndsansökan bör avskrivas från vidare handläggning genom tilläggsbeslut till omprövningsbeslutet.

**18.3.3 Förutsättningar för anstånd då det är tveksamt om den skattskyldige blir skyldig att betala skatten**

---

17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL

---

**Ovisshet**

Anstånd får medges om det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, dvs. om utgången i ett beskattningsärende är oviss. Frågan om utgången är oviss eller inte beror på den grad av visshet som krävs i olika typer av ärenden och mål för att staten ska ha framgång i ärendet eller målet (prop. 1996/97:100 s. 418). När SKV ska pröva anstånd enligt punkt 2 ska SKV för varje sakfråga bedöma graden av ovisshet vad gäller

- skälighetsbedömningar och bevisfrågor
- rättsfrågan.

Anstånd bör beviljas om det framstår som minst lika sannolikt att beskattningsbeslutet inte kommer att bestå som att beslutet kommer att bestå.

**Skälighets-  
bedömningar och  
bevisfrågor**

Anstånd ska medges i sådana gränsfall då SKV anser att det visserligen finns tillräckligt med omständigheter som talar för att beslutet kommer att bestå, men SKV också är medveten om att det allmännas ställning i ärendet eller målet inte är starkare än att det rent objektivt sett kan framstå som lika sannolikt att tillräckligt starka skäl inte föreligger för att beslutet kommer att bestå (prop. 1996/97:100 s. 419). Även om sannolikheten för avslag väger över något kan anstånd medges. Även i ärenden med svårbedömda bevisfrågor där den skattskyldige inte anfört något nytt i sak kan anstånd komma i fråga. Däremot ska anstånd inte medges när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande.

SKV ska således bedöma om taxeringen, eftertaxeringen, efterbeskattning etc. kan komma att bestå eller inte. SKV ska först klarlägga om omständigheterna är obestridda eller inte. Finns invändningar mot vad som har skett ska SKV pröva om SKV har tillräcklig bevisning för att skattebeslutet kommer att bestå.

**Eftertaxering/  
efterbeskattning**

Vid eftertaxering/efterbeskattning ställs högre krav på bevisning än vid andra taxerings- eller beskattningsärenden. Anstånd ska i sådana fall medges om det vid tidpunkten för anståndsbeslutet framstår som minst lika sannolikt att det uppställda beviskravet, ”mycket sannolikt”, inte kommer att uppfyllas som att beviskravet kommer att uppfyllas. Även om sannolikheten för avslag överväger något ska anstånd kunna medges

Detta medför enligt prop. 1996/97:100 s. 419 att det finns möjlighet för en skattskyldig att få anstånd vid eftertaxering även om det är sannolikt att denne haft de påstådda inkomsterna.

**Rättsfrågor**

Det kan råda tvekan om hur lagen ska tolkas. Att den rättsliga frågan är svårbedömd kan utgöra skäl för anstånd. Det kan t.ex. bli fallet när lagstiftningen är konstruerad så att den till viss del överlåter åt de rättstillämpande instanserna att fylla ut olika rekvisit. Råder det då ovisshet om lagens rätta innehåll bör anstånd medges. Anstånd bör också medges när SKV driver en viss fråga för att få prejudikat (prop. 1989/90:74 s. 340 f).

**Samman-  
vägningen**

Om det vid en samlad bedömning objektivt sett råder påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som är den riktiga bör detta kunna utgöra grund för anstånd.

Anstånd bör dock inte medges bara för att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller mer eller mindre komplicerade frågor (prop. 1989/90:74 s. 341). Anstånd ska normalt inte beviljas i ärenden i vilka betalningssäkring förekommit.

Den omständigheten att den skattskyldige inte kommer in med begärd komplettering bör inte anses utgöra hinder för SKV att

**Med vilket belopp  
bör anstånd med-  
ges vid tveksam-  
het**

fatta beslut i anståndsfrågan (se RSV S 1998:13 avsnitt 4.3).

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma, dock inte med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt. Se exempel i avsnitt 18.15.

**Säkerhet**

Oavsett om anstånd medges på grund av tveksamhet eller oskälighet ska SKV kräva säkerhet om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, dvs. SKV måste först pröva den skattskyldiges förmåga eller vilja att betala skatten, se vidare avsnitt 18.3.4. Anstånd kan medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl att avstå från säkerhet (se avsnitt 18.3.5). Det samma gäller om skattefrågan kommer att avgöras inom några veckor. Även i vissa fall då SKV driver ett ärende ur prejudikatsintresse bör anstånd utan säkerhet kunna komma ifråga.

**18.3.4 Förutsättningar för anstånd då det medför betydande skadeverkningar eller annars framstår som oskäligt att betala skatten**

---

17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL

---

Genom denna bestämmelse kan SKV medge anstånd även i andra fall än enligt punkt 2.

För att anstånd ska medges enligt punkt 3 ska det

- föreligga någon möjlighet att den skattskyldige "vinner" (någon tveksamhet) och
- medföra betydande skadeverkningar att betala eller vara oskäligt att betala innan beslut/dom vunnit laga kraft (oskäligt).

**Någon tveksamhet**

För att anstånd ska medges krävs att det inte är helt uteslutet att den skattskyldige kan vinna bifall till sina yrkanden (RSV S 1998:13 avsnitt 4.4).

**Oskäligt**

Anstånd bör i normalfallet inte medges enligt den här grunden om den skattskyldige helt saknar tillgångar. Se RÅ 2002 ref. 55.

I betänkandet Uppbördsfrågor (SOU 1965:23 s. 79) anförde utredningen bl.a.

”Enligt vår mening finns det knappast anledning att bevilja anstånd åt skattskyldig, som utan större svårigheter förmår att inbetala den i enlighet med den överklagade taxeringen påförda skatten...anser vi att frågan om anstånd i princip

skall bedömas enbart med beaktande av den skattskyldiges ekonomiska situation.”

SKV ska ta fram en helhetsbild av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden.

I prop. 1967:130 s. 119 anförde departementschefen bl.a.

Beträffande villkoret att skattebetalningen skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige kan jag helt ställa mig bakom utredningens uttalanden. Därav följer att skattekrav endast undantagsvis bör bli orsak till fastighetsförsäljning när tvist föreligger om taxeringen. Å andra sidan kan uppenbarligen en ovillkorlig anstånds rätt när skattebetalningen förorsakar försäljning av viss egendom inte godtas.

Han angav även att det enligt hans ”mening vanligtvis är obilligt att utkräva skatt innan slutligt beslut föreligger, om skattskyldigs taxering beror på att taxeringsintendenten driver viss fråga för att få prejudikat.”

I prop. 1989/90:74 s. 342 framhölls följande: ”Framförallt har man velat förhindra att betalningsreglerna framtvingar försäljning av fastigheter, rörelse eller annan egendom som är av stor betydelse för den skattskyldiges ekonomi och hans möjligheter att i fortsättningen uppehålla och behålla den verksamhet han har sin försörjning av.”

I RSV S 1998:13 avsnitt 4.4 anges att förutsättningarna för oskälighetsanstånd bör prövas även om den skattskyldige inte begärt det. Med undantag för de fall som drivs i prejudikatsintresse, bör anstånd inte beviljas i andra fall än där betalning skulle tvinga fram en avyttring av särskild egendom t.ex. fastighet vari sökanden bedriver näringsverksamhet. Att skattekravet kan tvinga fram avyttring av annan fastighet än näringsfastighet bör normalt inte anses utgöra skäl för anstånd.

**Med vilket belopp bör anstånd medges på grund av oskälighet**

Anstånd bör begränsas till den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma, och inte medges med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt. Anståndet bör dock i oskälighetsfallen begränsas till underskottet på skattekontot under innevarande period i de fall skatten har debiterats kontot.

**Säkerhet**

Oavsett om anstånd medges på grund av tveksamhet eller oskälighet ska SKV kräva säkerhet om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, dvs. SKV måste först pröva den skattskyldiges förmåga eller vilja att betala skatten.

### 18.3.5 Säkerhet enligt 17 kap. 3 § SBL

Innan Skatteverket beviljar anstånd i tveksamhetsfall eller oskälighetsfall ska SKV ta ställning till om den skattskyldige har förutsättningar eller vilja att betala skatten som SKV överväger att medge anstånd med.

Det är SKV som ska föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd medges utan säkerhet. Det är inte den skattskyldige som ska visa att han förmår betala skatten (prop.1989/90:74 s. 343).

#### **Säkerhet får inte krävas**

SKV får inte kräva säkerhet i de fall anstånd medges på grund av att skatten kan antas komma att falla bort (17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL). Säkerhet får inte heller krävas då anstånd medges på grund av att det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked (17 kap. 2 § 2 st. SBL), se avsnitt 18.3.6.

Om den skattskyldige ansöker om anstånd med betalningen av ett skattetilläggsbelopp får säkerhet inte krävas (jfr 17 kap. 3 § 3 st. SBL). Avser ansökan om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten får säkerhet endast krävas för belopp motsvarande skattebeloppet jämte eventuell ränta men alltså inte för skattetilläggsbeloppet (prop. 2002/03:106 s. 250).

#### **Särskilda skäl**

Kan SKV göra sannolikt att den skattskyldige inte har förutsättningar eller vilja att betala skatten i rätt tid då anståndet upphör får anstånd beviljas endast om säkerhet ställs. Om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl kan anstånd medges utan säkerhet.

#### **Skattefrågan avgörs inom kort**

Enligt RÅ 1993 ref. 89 kan särskilda skäl vara att skattefrågan kommer att avgöras inom kort. RR medgav i målet en kortare anståndstid än normalt. Anstånd beviljades t.o.m. en månad efter KR:s dom.

Regeringsrätten har i tre mål (RÅ 2002 ref. 55 och 64 samt RÅ 2002 not 155) behandlat frågan om särskilda skäl förelegat för anstånd med betalning av skatt utan krav på säkerhet där det av vad som framkommit om de aktuella bolagens ekonomiska situation kunnat befaras att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. Rättsfallen är refererade i SKV:s rättsfallsprotokoll 26/2002.

#### **Förutsättningar att betala saknas**

Den skattskyldiges förmåga att betala skatten beror naturligtvis på hans ekonomiska situation, dvs.

- hans inkomstförhållanden
- hans förmögenhets-/skuldförhållanden.

**Betalnings-  
oförmåga**

Om den skattskyldige är restförd visar det normalt att det brister i betalningsvilja eller betalningsförmåga. Om den skattskyldige anför att tillgångar saknas för att betala skatten och att kravet kommer att leda till konkurs är det visat att betalningsförmåga saknas. I RÅ 2002 ref. 55 fann dock RR att det vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet att särskilda skäl förelåg att medge anstånd med betalningen utan krav på säkerhet. I målet framkom inget som skulle medföra en försämring av statens möjligheter att erhålla betalt för den tillkommande skatten efter det slutliga beslutet. I RÅ 2002 not 155 kom RR till motsats slutsats, dvs. att särskilda skäl inte förelåg att avstå krav på säkerhet. I målet saknades tillförlitligt underlag att bedöma om ett anstånd utan krav på säkerhet skulle medföra en försämring av statens möjligheter att få betalt.

**Betalningsovilja**

I RÅ 2002 ref. 64 fann RR att ett beslut om anstånd med betalning ska vara förenat med krav på säkerhet eftersom SKV fört fram omständigheter som talat mot att anstånd annars skulle beviljas. SKV hade visat att det kunde antas att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. I målet fanns omständigheter som visade på en ovilja från bolagets sida att över huvud taget medverka i utredningen.

Mot bakgrund av Regeringsrättens domar från 2002 är det viktigt att SKV utreder den skattskyldiges ekonomiska situation i de fall ett anståndsärende överlämnas till domstol för prövning och att SKV yttrar sig om man anser att krav på säkerhet bör ställas för det fall domstolen skulle medge anstånd med betalningen.

Om SKV avser att medge anstånd under förutsättning att säkerhet ställs ska SKV enligt 46 § 1 st. SBF underrätta den skattskyldige om den tid inom vilken säkerhet ska lämnas. Det förhållande att den skattskyldige förhåller sig helt passiv till en sådan underrättelse eller underlåter att lämna uppgift om sin ekonomiska ställning utgör inte något hinder för SKV att fatta beslut i anståndsfrågan när svarstiden har gått ut (RSV S 1998:13 avsnitt 4.5).

**Omprövning vid  
försämrad betal-  
ningsförmåga**

Får SKV kännedom om att den skattskyldiges betalningsförmåga eller betalningsvilja har försämrats bör SKV ompröva ett anstånd som medgetts utan säkerhet.

**Begäran om  
säkerhet**

När SKV konstaterat att säkerhet krävs ska SKV underrätta den skattskyldige enligt 46 § SBF.

SKV bör i underrättelsen förklara

- att SKV bedömt att utgången i omprövnings-/överklagande-ärendet är oviss alternativt att anstånd kan medges endast



enligt punkt 3,

- varför den skattskyldige bedöms sakna betalningsförmåga,
- att säkerhet krävs för att anstånd ska beviljas,
- när säkerhet senast ska ha inkommit till SKV,
- vad säkerheten ska bestå av,
- att ansökan om anstånd kommer att avslås om säkerhet inte inkommer såvida den skattskyldige inte kan göra troligt att han har förutsättningar att betala skatten samt
- att hög kostnadsränta kan komma att debiteras efter förfalldagen om anstånd inte medges.

Den höga räntan debiteras på underskott över 10 000 kr på skattekontot från skattens förfalldag fram till dess skatten som ingår i ett underskott på skattekontot restförs eller betalas.

Den skattskyldige bör normalt få tre veckor på sig för att kunna få fram den säkerhet som SKV kräver.

Om indrivning inte redan har begärts, dvs. om skatten ännu inte har restförts, bör SKV skjuta upp restföringen i avvaktan på att tiden för att ställa säkerhet har gått ut.

I RSV S 1998:34 avsnitt 7 anges: ”När SKM avvaktar med att begära indrivning – bör den skattskyldige upplysas om räntekonsekvenserna för det fall yrkat anstånd inte skulle beviljas. Om den skattskyldige då begär att det aktuella beloppet skall överlämnas för indrivning bör SKM göra detta.”

### **Bankgaranti**

Säkerheten bör omfatta anståndsbeloppet och vara av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Borgen ska ställas såsom för egen skuld. Annan borgen än av bank utfärdad garantiförbindelse bör godtas endast i undantagsfall och då endast om den bedöms vara likvärdig med en bankgaranti.

Säkerheten bör inte vara tidsbegränsad, RSV S 1998:13 avsnitt 4.6.

Det är, med hänsyn till att det av praktiska skäl är omöjligt att beräkna till vilket belopp räntan på anståndsbeloppet kommer att uppgå till vid anståndstidens utgång, lämpligt att säkerheten utformas på så sätt att den ska omfatta, förutom anståndsbeloppet, den ränta som uppkommer vid anståndstidens utgång.

### **Överklaga**

Den skattskyldige kan inte överklaga SKV:s krav på säkerhet utan han får i så fall överklaga det i samband med hans överklagande av SKV:s beslut i anståndsfrågan.

**Interimistiskt  
beslut om anstånd**

Är utgången av ett överklagat anståndsbeslut tveksam, kan anstånd medges till dess länsrätten prövat frågan om anstånd.

RR har i beslut den 23 juli 1998 (RÅ 1998 not 143)

- dels beslutat att ett företag skulle få prövningstillstånd för prövning i KR av bolagets överklagande av LR:s dom den 9 april 1998 om anstånd med betalning av tillkommande skatt med tillämpning av 49 § 1 mom. UBL,
- dels medgett företaget anstånd med betalning av den tillkommande skatten i avvaktan på att anståndsärendet avgörs av KR, dock längst till tre månader efter LR:s avgörande i det överklagade taxeringsmålet.

RR förordnade således interimistiskt om anstånd i avvaktan på prövning av anståndsfrågan.

RR har även efter SBL:s ikraftträdande beslutat att meddela prövningstillstånd i anståndsmål och samtidigt medge interimistiskt uppskov med betalning av skatten i avvaktan på KR avgörande i anståndsmålet. (Beslut den 10 oktober 2002, mål nr. 1273-2002 och 1814-2002).

**Bevaka säkerhet**

SKV ska bevaka ställd säkerhet och får ta den i anspråk vid anståndstidens utgång (46 § 2 st. SBF och 17 kap. 3 § SBL).

**Ta säkerheten i  
anspråk**

Den skattskyldige ska först uppmanas att betala den skatt som ska betalas på grund av det upphörda anståndet, ”anståndsbeloppet”. Eftersom man i skattekontosystemet inte kan välja att betala en viss skatt kan det uppstå en del tillämpningsproblem. Betalas inte ”anståndsbeloppet” ska därefter den som ställt säkerheten uppmanas att betala ”anståndsbeloppet” till SKV, se RSV S 1998:13 avsnitt 4.7. Om den som ställt säkerheten skriftligen meddelat SKV och angivit när, hur och hur mycket han har betalt och detta belopp inkommit och är minst lika stort som ”anståndsbeloppet” bör beloppet anses vara betalt.

Betalas beloppet ska säkerheten återställas till den som utfärdat säkerheten och den skattskyldige meddelas härom. Säkerheten sänds i rekommenderat brev med mottagningsbevis.

Skulle ”anståndsbeloppet” inte heller betalas av den som ställt säkerhet ska säkerheten tas i anspråk. Detta sker genom att SKV överlämnar säkerheten till KFM för verkställighetsåtgärder. Enligt 13 § indrivningslagen får en borgen utsökas genast och då gäller bestämmelserna om indrivning. En pant får tillgodogöras i den ordning som gäller för utmätt egendom. I samband med att säkerheten överlämnas bör SKV snabbastföra belopp motsvarande obetalt ”anståndsbelopp”. SKV måste därför först klarlägga om

**Ersättning för kostnader för ställd säkerhet**

och hur mycket av ”anståndsbeloppet” som är obetalt.

I 17 kap. 3 § 2 st. SBL finns en särskild bestämmelse om att staten ska ersätta den skattskyldige för hans kostnader för ställd säkerhet.

Kostnader för säkerheten, t.ex. avgift för bankgaranti, ska ersättas av staten till den del yrkandet i omprövningsärendet eller det överklagade målet bifalls.

**18.3.6 Förutsättningar för anstånd när det allmänna ombudet hos SKV ansökt om förhandsbesked**

---

17 kap. 2 § 2 st. SBL

---

Om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får verket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i ärendet om förhandsbesked. Anstånd ska ges utan säkerhet.

**Med vilket belopp bör anstånd medges vid förhandsbesked**

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de tveksamma frågorna, dock inte med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt.

**18.3.7 Anstånd med betalning av skattetillägg**

**Anstånd med skattetillägg**

Från och med den 1 januari 2004 finns nya bestämmelser om anstånd med betalning av skattetillägg. I 17 kap. 2 a § SBL anges att även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda ska SKV efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med betalningen av skattetillägget, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Detta ska dock inte gälla vid begäran om omprövning, om den skattskyldige tidigare har beviljats anstånd enligt 2 a § i avvaktan på SKV:s omprövning avseende samma fråga.

Anståndstiden får bestämmas till dess att SKV har meddelat beslut i omprövningsärendet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut, eller vid överklagande till länsrätten, till dess att länsrätten har meddelat beslut med anledning av överklagandet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut. Det har ingen betydelse för anståndstiden vid vilken tidpunkt länsrättens beslut vinner laga kraft (prop. 2002/03:106 s. 249).

Genom bestämmelsen garanteras en skattskyldig anstånd, om denne begärt det, anstånd med att betala skattetillägget till dess att den skattskyldige erhållit en domstolsprövning (i länsrätten) av det bakomliggande beslutet (taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslutet). Prop. 2002/03:106 s. 249.

## **18.4 Anstånd vid återföring av periodiseringsfonder**

---

17 kap. 3 a § SBL

---

Om den skattskyldige begär att periodiseringsfonder enligt 30 kap. 10 a § IL helt eller delvis inte ska återföras och om det kan antas att den skattskyldige kommer att få bifall till sin begäran får SKV bevilja anstånd med betalning av den slutliga skatten som belöper på dessa återföringar. Anståndstiden får bestämmas till längst en månad från den dag då beslut om taxering för följande år fattades (prop. 2003/04:10 s. 134).

## **18.5 Anstånd vid avyttring**

---

17 kap. 4 § SBL

---

### **18.5.1 Allmänt**

Anstånd kan i vissa fall medges om en avyttring medför inkomstbeskattning.

Förutsättningarna är:

- att det finns särskilda skäl och avyttringen gjorts mot betalning under minst tre år (fall 1), eller
- att det finns särskilda skäl och det är osäkert om avyttringen kommer att bestå (fall 2).

Avyttringen kan avse bl.a. fastighet, bostadsrätt, näringsverksamhet eller aktie eller andel i handelsbolag. Anstånd på denna grund får inte omfatta belopp som motsvarar mervärdesskatt som ingår i slutlig skatt (prop. 1996/97:100 s. 612). Däremot kan anståndet gälla t.ex. belopp som motsvarar egenavgifter och särskild löneskatt på förvärvsinkomster som beror på avyttringen.

Syftet med bestämmelsen är att vid betalningsproblem, som beror på att beskattning sker innan likvid erhållits, kunna medge uppskov med att betala skatt i avvaktan på att likvid inflyter.

**Anståndstid**

Anståndstiden i fall 1 ovan får bestämmas till längst två år

### Anståndstid

Anståndstiden i fall 1 ovan får bestämmas till längst två år.

I prop. 1996/97:100 s. 427 uttalas att en rimlig anståndstid i dessa fall anses vara längst ett år. Möjlighet bör dock finnas att bestämma anståndstiden till två år räknat från den tidpunkt då skatten rätteligen skulle ha betalats.

Normalt bör anstånd ges under ett år. Om betalningen ska ske under längre tid än tre år kan anstånd ges under längre tid än ett år. Anstånd får dock aldrig ges för längre tid än två år.

Anståndstiden bör vara beroende av hur betalningarna fördelar sig under betalningstiden och vad som erhållits då skatten förfaller till betalning.

I fall 2 får anståndstiden inte heller beviljas för längre tid än två år, dock längst tre månader efter det att anståndsorsaken upphört. I de fall osäkerheten om avyttringen ska bestå kvarstår även efter tvåårsperiodens utgång kan SKV, om synnerliga skäl föreligger medge ytterligare anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL.

#### **18.5.2 Förutsättningar för anstånd vid avyttring mot betalning under minst tre år**

---

17 kap. 4 § 1 st. 1 p. SBL

---

För att anstånd ska kunna medges krävs att det är ett underskott på skattekontot. Det kan inte finnas särskilda skäl att medge anstånd om skatten är betald.

### Särskilda skäl

”Särskilda skäl att medge anstånd.... får anses finnas när skatten till följd av avyttringen blir särskilt hög. Om den slutliga skatten till följd av avyttringen blivit mer än dubbelt så stor som medeltalet av den genomsnittliga skatten för jämförbara taxeringsår bör anstånd kunna komma i fråga enligt punkt 1.” (prop. 1996/97:100 s. 613)

Enligt RSV S 1998:13 bör det vid beräkningen av den genomsnittliga skatten för jämförbara taxeringsår normalt vara tillräckligt att ta hänsyn till de senaste tre taxeringsåren. Skatteutfallet för tidigare år bör dock beaktas om detta skulle leda till ett mera rättvisande resultat.

Dessutom bör förutsättningen vara att betalning motsvarande skattebeloppet inte erhållits då skatten förfaller till betalning.

**Anståndsbelopp**

*Exempel*

a) Stina säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 januari 2003. Försäljningen beskattas vid 2004 års taxering. Skatten på vinsten blir 720 000 kr. Stina får ”slutlig skatt att betala” med 720 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2005.

Stinas slutliga skatt har varit

vid 2001 års taxering 110 000 kr  
vid 2002 års taxering 110 000 kr  
vid 2003 års taxering 120 000 kr  
vid 2004 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske  
med 1 000 000 kr den 20 januari 2003,  
med 1 000 000 kr den 20 januari 2004,  
med 1 000 000 kr den 20 januari 2005.

Stina bör inte beviljas anstånd. Hon har fått hela köpeskillingen 3 000 000 kr innan skatten förfallit till betalning.

b) Maria säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 december 2003. Försäljningen beskattas vid 2004 års taxering. Skatten på vinsten blir 720 000 kr. Maria får ”slutlig skatt att betala” med 720 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2005.

Marias slutliga skatt har varit

vid 2001 års taxering 110 000 kr  
vid 2002 års taxering 110 000 kr  
vid 2003 års taxering 120 000 kr  
vid 2004 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske  
med 500 000 kr den 20 december 2003,  
med 500 000 kr den 20 december 2004,  
med 2 000 000 kr den 20 december 2005.

Maria har innan skatten förfallit till betalning fått mer köpeskillning än vad som motsvarar skatten. Om hon har fått belopp motsvarande skatten kontant bör hon inte få anstånd. Om de första likviderna eller en stor del av dem består i att köparen övertar lånen på fastigheten bör anstånd kunna medges under ett år.

c) Lena säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 december 2003. Försäljningen beskattas vid 2004 års taxering. Skatten på försäljningen blir 720 000 kr. Lena får ”slutlig

skatt att betala” med 720 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2005.

Lenas slutliga skatt har varit  
vid 2001 års taxering 110 000 kr  
vid 2002 års taxering 110 000 kr  
vid 2003 års taxering 120 000 kr  
vid 2004 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske

med 300 000 kr den 20 december 2003,  
med 300 000 kr den 20 december 2004,  
med 300 000 kr den 20 december 2005,  
med 300 000 kr den 20 december 2006,  
med 300 000 kr den 20 december 2007,  
med 300 000 kr den 20 december 2008,  
med 300 000 kr den 20 december 2009,  
med 300 000 kr den 20 december 2010,  
med 300 000 kr den 20 december 2011,  
med 300 000 kr den 20 december 2012.

Lena har inte, innan skatten förfallit till betalning, uppburit belopp motsvarande skatten. Lena bör kunna medges anstånd med betalningen under ett år. Om Lena den 26 februari 2006 ännu inte uppburit kontanter motsvarande skatten bör anstånd kunna medges under två år.

### **18.5.3 Förutsättningar för anstånd vid avyttring när det är osäkert om avyttringen kommer att bestå**

---

17 kap. 4 § 1 st. 2 p. SBL

---

#### **Särskilda skäl**

”Särskilda skäl att medge anstånd enligt punkt 2 bör kunna anses finnas avseende den del av skatten som med minst ett halvt prisbasbelopp överstiger sådan del av köpeskillingen som blivit tillgänglig för lyftning före avyttringsårets utgång.” (Prop. 1996/97:100 s. 613).

#### **Anståndsbelopp**

##### *Exempel*

Försäljning av privatbostad – osäkert om köpet består på grund av tvist.

Skattepliktig vinst	200 000 kr
Skatt	60 000 kr
Köpeskillning tillgänglig för lyftning före beskattningsåret utgång	30 000 kr
Ett halvt prisbasbelopp	18 950 kr

Beräkning av anståndsbelopp	
Skatt	60 000 kr
Köpeskilling tillgänglig för lyftning	
före beskattningsårets utgång	- 30 000 kr
Ett halvt prisbasbelopp	- 18 950 kr
Anstånd medges med	11 050 kr

Se även vad som anförts ovan under anståndstid i avsnitt 18.5.1.

## 18.6 Anstånd med betalning av punktskatt

17 kap. 4 a § SBL

Har skattskyldighet att redovisa punktskatt för lager av varor inträtt på grund av att den skattskyldige har upphört med den skattepliktiga verksamheten eller upphört att vara godkänd upplagshavare eller lagerhållare, får SKV medge anstånd med betalning av skatten om det finns särskilda skäl. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad då skatten senast ska betalas. (Prop. 2001/02:127 s.177).

## 18.7 Anstånd vid totalförsvartjänstgöring – ”militäranstånd”

17 kap. 5 § SBL

### Militäranstånd

Syftet med bestämmelsen är att vid tillfälliga betalningsproblem ge ett kort rådrum att skaffa fram pengar för att betala skatt som inte ska ändras.

SKV får bevilja anstånd med inbetalning av skatt om den skattskyldiges betalningsförmåga blivit nedsatt på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt. Det krävs dock att tjänstgöringen varar minst 60 dagar och att skatten förfaller till betalning under tiden för tjänstgöringen eller under någon av de tre närmast därefter följande månaderna. Detsamma gäller vid tjänstgöring av

1. officerare på reservstat, reservpersonal eller reservofficerare,
2. krigsfrivillig personal
3. hemvärnspersonal
4. medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

### Anståndsbelopp

Enligt lagtexten kan anstånd medges med alla skatter enligt SBL. Enligt prop. 1996/97:100 s. 425 bör dock anståndet normalt inte omfatta belopp som motsvaras av moms och avdragen skatt. Anledningen till det är att pengar motsvarande moms och



**Skatter som normalt inte omfattas**

avdragen skatt förutsätts finns tillgängliga för inbetalning eftersom den skattskyldige fungerar som statens uppbördsman för dessa skatter. Som exempel på när anstånd undantagsvis kan medges för moms eller avdragen skatt anges i RSV S 1998:13 avsnitt 6 den situationen att en av få uppdragsgivare har ställt in sina betalningar eller har försatts i konkurs och den skattskyldige därför inte har fått betalt för utfört arbete.

**Anståndstid**

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör.

**Omprövning av anstånd på grund av överskott på skattekontot**

Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto efter det att anstånd medgivits enligt 17 kap. 5 § SBL bör återbetalning inte ske utan det medgivna anståndet bör omprövas (17 kap. 11 § SBL).

## **18.8 Anstånd vid handläggning av ärende om undvikande av dubbelbeskattning**

---

17 kap. 6 § SBL

---

Syftet med bestämmelsen är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som helt eller delvis kan komma att falla bort.

I Sveriges skatteavtal med andra stater finns regler för undvikande av dubbelbeskattning. Om en person med hemvist i Sverige anser att SKV har beskattat honom i strid med bestämmelserna i ett skatteavtal kan han, för att få rättelse, vända sig direkt till regeringen eller den myndighet som regeringen förordnar att handlägga sådana ärenden. Detta kan leda till att de olika staterna överlägger om hur avtalet rätteligen ska tolkas.

Normalt handläggs dessa ärenden av finansdepartementet. Om ärendet gäller tillämpning av skatteavtalet mellan de nordiska länderna är SKV behörig myndighet.

**Anståndsbelopp**

I samband med att finansdepartementet eller huvudkontoret vid Skatteverket handlägger ärendet får de bevilja den skattskyldige anstånd med att betala den skatt som ärendet gäller.

**Anståndstid**

Anstånd får enligt 17 kap. 6 § andra stycket SBL bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut i ärendet fattades.

## 18.9 Anstånd med betalning av arvsskatt och gåvoskatt

---

17 kap. 6 a–6 b §§ SBL

---

I och med arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet flyttades de bestämmelser om anstånd med betalning av skatt, med vissa justeringar, som fanns i lagen 1941:416 (AGL) om arvsskatt och gåvoskatt över till SBL i två nya paragrafer. De särskilda bestämmelserna, i AGL, om senaste ansökningsdag, betalningsintervall och med vilka belopp som anstånd kunde medges med slopades och i stället ankommer det nu på SKV att bedöma dessa frågor.

Om beloppet av kontanta medel m.m. och andra lätt realiserbara värdepapper i ett dödsbo sammanlagt inte uppgår till dubbla beloppet av den arvsskatt som ska förskjutas av dödsboet, eller om det i andra fall skulle medföra avsevärd svårighet för den skattskyldige att genast betala hela den skatt på egendom som tillfallit den skattskyldige, får SKV besluta att skatten får betalas genom högst tio årliga inbetalningar.

I fråga om skatt på viss egendom får SKV besluta att skatten får betalas genom högst tjugo årliga inbetalningar.

Beslut om anstånd enligt ovan får, med vissa undantag, beviljas endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen.

## 18.10 Anstånd på grund av synnerliga skäl

17 kap. 7 § SBL

### Synnerliga skäl

Enligt 17 kap. 7 § SBL får SKV, om det finns synnerliga skäl, bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1–6 a §§.

SKV har utfärdat rekommendationer m.m. RSV S 1998:13 och RSV S 1998:33.

Syftet med bestämmelsen är att vid tillfälliga betalningsproblem medge den skattskyldige ett kort rådrum att skaffa fram pengar för att betala skatt som inte ska ändras.

### Ansökningstid

Vid ansökan om anstånd på grund av synnerliga skäl finns ingen senaste ansökningstid föreskriven.

Ansökan om anstånd enligt 48 § 1 mom. UBL och 16 kap. 5 § ML måste ha kommit in till SKV innan skatten förföll till betalning. Sådana anstånd förekommer fortfarande på grund av att förfallodagen kan ha flyttats fram genom att ett tidigare "omprövningsanstånd" upphört.

**Restriktiv tillämpning**

I prop. 1996/97:100 s. 423 anges att anståndsgivningen bör bli mer restriktiv än tidigare. På sidorna 421 och 422 i nämnda proposition diskuteras att ta bort SKV:s möjlighet att ge anstånd då den skattskyldige har betalningsproblem. KFM kan ju ge uppskov med betalningen. Ur den enskildes synvinkel finns det dock intresse av att SKV ska kunna meddela anstånd. Utredningen finner att detta anståndsinstitut bör finnas kvar "för skattskyldiga som vid något enstaka tillfälle oförvållat hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter och som har goda möjligheter att efter en kortare tids anstånd betala skatteskulden." En sådan skattskyldig bör inte drabbas av en betalningsanmärkning med de nackdelar som följer av en sådan. Anståndstiden ska begränsas så långt som möjligt. Särskild restriktivitet bör iakttas om anstånd söks av näringsidkare eller för betydande belopp.

**Synnerliga skäl**

Anstånd får medges endast om det föreligger synnerliga skäl. Det är den skattskyldige som ska ange de omständigheter som visar att det finns synnerliga skäl och som ska göra sannolikt att han kan betala skatten efter en kort anståndstid.

Enligt RSV S 1998:13 avsnitt 8 bör anstånd kunna beviljas om

- det skulle framstå som uppenbart stötande att inte ge den skattskyldige skäligt rådrom att skaffa fram pengar till betalning av skatten
- i vissa fall vid sjukdom, olyckshändelse eller arbetslöshet
- när en av få uppdragsgivare till en näringsidkare ställt in betalningarna eller försatts i konkurs.

**Ej tidigare restförd**

För att anstånd ska medges krävs normalt att den skattskyldige inte är restförd. Anståndet ska vara till fördel både för den skattskyldige och staten, dvs. staten ska snabbt få in pengarna och den skattskyldige ska undgå betalningsanmärkning. "Att den skattskyldige har skulder för indrivning hos kronofogdemyndigheten talar givetvis mot att ge anstånd och det får i princip anses utslutet med anstånd om andra fordringar ligger för indrivning. Även det förhållandet att den skattskyldige varit aktuell hos kronofogdemyndigheten under senare år talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och därmed mot att ge anstånd." (se prop. 1996/97:100 s. 422).

Om den skattskyldige är restförd föreligger normalt inte synnerliga skäl.

**Skäligt rådrum**

För att anstånd ska medges krävs, som framhållits ovan, att anståndet är till fördel både för den enskilde och det allmänna. Anståndet får inte leda till kreditförluster för det allmänna. ”Huvudsyftet kan sägas vara att ge den skattskyldige ett skäligt rådrum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller att realisera tillgångar. Samtidigt bör sägas att i det enskilda fallet det förhållandet att den skattskyldige behöver sälja egendom för att betala en skatteskuld kan tala mot att anse prognosen för betalning vara god.” (se prop. 1996/97:100 s. 422).

**Sjukdom, olyckshändelse eller arbetslöshet**

Om betalningsförmågan tillfälligt satts ned med minst en femtedel kan anstånd komma ifråga. Betalningsförmågan ska ha satts ned tillfälligt på grund av sjukdom, olyckshändelse eller arbetslöshet, som drabbat den skattskyldige. Den tillfälliga betalningsoförmågan ska ha inträtt i nära anslutning till att skatten förfaller till betalning.

Det avgörande för att ge anstånd är emellertid att den skattskyldige i dag inte kan betala skatten men att han kan antas betala efter ett kortare anstånd.

**Uppdragsgivare i konkurs m.m.**

Anståndsgivningen för näringsidkare bör vara särskilt restriktiv (prop. 1996/97:100 s. 423).

Det hör till normalt risktagande i näringsverksamhet att det blir tillfälliga problem med betalningen. Anstånd bör därför medges bara i undantagsfall.

I propositionen framförs på s. 423 att det kan finnas större fog att medge anstånd med betalning av ett belopp som motsvarar den skattskyldiges egen inkomstskatt än ett belopp som motsvarar moms eller avdragen skatt. Anståndet bör normalt inte omfatta belopp som motsvaras av moms och avdragen skatt. Anledningen till det är att pengar motsvarande moms och avdragen skatt förutsätts finnas tillgängliga för inbetalning eftersom den skattskyldige fungerar som statens uppbördsman för dessa skatter. Om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet kan SKV vara mindre restriktiv. Om säkerhet ställs kan det som sägs i avsnitt 18.3.5 användas i tillämpliga delar.

Om den skattskyldige inte uppburit likviden ifråga bör anstånd dock kunna medges under någon månad.

Exempel på fall då anstånd med övriga skatter kan medges är om en av den skattskyldiges få uppdragsgivare ställer in betalningarna eller försätts i konkurs.

SKV kan om det är ändamålsenligt besluta att betalningen delas upp i flera poster med skilda anståndstider. Om betalning ska ske med delbelopp bör betalningarna normalt inte spridas ut över en längre tidsperiod än tre månader (prop. 1996/97:100 s. 614).

**Säkerhet**

I prop. 1996/97:100 s. 423 anges, som ovan nämnts, att SKV kan vara mindre restriktiv med att medge anstånd enligt 17 kap 7 § SBL om den skattskyldige ställer säkerhet för skatten. Om det blir aktuellt att ta emot säkerhet bör SKV tillämpa det som angetts ovan i avsnitt 18.3.5, Säkerhet enligt 17 kap. 3 § SBL.

**Anståndstid**

Lagtexten anger inte för hur lång tid anstånd kan medges.

Fysisk person, som inte är näringsidkare, bör normalt ges anstånd under högst tre månader. Om den tillfälliga betalningsoförmågan kvarstår vid anståndstidens utgång kan anståndstiden förlängas med tre månader. Sammanlagt bör anstånd inte medges för längre tid än sex månader.

Näringsidkare kan i vissa fall medges anstånd när orsaken till betalningsoförmågan beror på egen arbetslöshet, egen sjukdom, egen olyckshändelse eller olyckshändelse som är direkt knuten till näringsverksamhet. Anstånd bör endast medges under en kortare tid, längst 1–2 månader.

Även i vissa andra fall kan ett kortare anstånd på någon månad medges, se ovan vid uppdragsgivares konkurs m.m.

**Anståndsbelopp**

Anstånd bör normalt inte medges med högre belopp än underskottet på den skattskyldiges skattekonto. Ibland yrkas och beviljas anstånd med en skatt som ännu inte förfallit till betalning. Det kan gälla beslutad ännu inte förfallen F-skatt, SA-skatt eller ett höjningsbelopp. Anstånd bör då kunna medges med belopp motsvarande det underskott som förväntas uppkomma på skattekontot när den inte förfallna skatten debiteras kontot.

”Slutlig skatt att betala” finns på skattekontot flera månader innan det förfaller till betalning. Det ingår således redan i underskottet på skattekontot. Om anstånd ska medges med ”slutlig skatt att betala” enligt 17 kap. 7 § SBL bör anståndet begränsas till det lägsta av beloppen ”slutlig skatt att betala” och underskottet på kontot vid beslutstillfället.

SKV avgör med vilket belopp anstånd bör medges. SKV bör medge anstånd med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna (prop. 1996/97:100 s. 423). SKV kan kräva att en del av beloppet ska betalas i tid. SKV bör medge anstånd endast med belopp som den skattskyldige gjort sannolikt att han kommer att kunna betala efter anståndstiden.

Bedöms den skattskyldige inte kunna betala bör anstånd inte medges utan underskottet på skattekontot bör överlämnas för indrivning hos KFM i vanlig ordning.

**Förlängt anstånd**

SKV bör vara restriktiv med att medge förlängt anstånd. När SKV ska ta ställning till en begäran om förlängt anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL ska SKV ånyo pröva den skattskyldiges förmåga att betala skatten efter ett förlängt anstånd.

Det förhållandet att den skattskyldige exempelvis inte lyckats skaffa kredit hos annan än staten talar mot förlängd anståndstid (prop. 1996/97:100 s. 423).

**Omprövning av anstånd på grund av överskott på skattekontot**

Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto efter det att anstånd medgivits enligt 17 kap. 7 § SBL bör återbetalning inte ske utan det medgivna anståndet bör omprövas. Anstånd enligt 17 kap. 5 eller 7 §§ SBL ska endast ges för att ge den skattskyldige skäligen råd att skaffa fram pengar (prop. 1996/97:100 s. 422).

---

### **18.11 Ansökan om anstånd**

---

17 kap. 8 § SBL

---

Ansökan om anstånd med inbetalning av skatt ska ges in till SKV. Ansökan om anstånd enligt 17 kap. 6 § SBL ska normalt inges till finansdepartementet. Om ärendet gäller tillämpning av det nordiska skatteavtalet ska ansökan ges in till huvudkontoret vid Skatteverket.

**Skyndsamhetskrav**

Ansökningar om anstånd med inbetalning av skatt bör normalt behandlas inom 14 dagar (RSV S 1998:13). Om utredning eller komplettering krävs kan längre handläggningstid krävas.

**Ny ansökan**

Den skattskyldige kan ansöka om anstånd på nytt. Även om den skattskyldige inte anfört några nya omständigheter ska SKV pröva ansökan i sak. Har inga nya omständigheter framförts kan ansökan avslås med en kort motivering.

---

### **18.12 Indrivning**

---

17 kap. 10 § SBL

Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd (17 kap. 10 § SBL)

Denna bestämmelse reglerar endast vad som gäller om restföring ännu inte har skett då anstånd medges.

Om anstånd medgivits med en skatt som förfallit till betalning men ännu inte restförts, så sker ingen restföreling av den del av skatten som motsvarar anståndet.

Vid den tidpunkt som anståndet krediteras skattekontot ligger skattebeloppet antingen i ingående saldo eller bland debetposterna under innevarande period. Anståndsbeloppet får anses ha avräknats mot skatten.

Om anstånd däremot medges innan skatten förfallit till betalning uppstår en del tillämpningsproblem. Den del av skatten, som anstånd medgivits med, får, om restföreling sker av underskott som innehåller skattebeloppet, då anses avse de skatter som anståndsbeloppet tidigare kvittats mot. Se nedanstående exempel (från ränta bortses).

*Exempel*

Evas slutliga skatt omprövas och höjningsbeloppet, 40 000 kr, förfaller till betalning den 12 april. Eva överklagar beslutet och begär anstånd med betalningen. Anstånd beviljas den 20 mars med 30 000 kr. Anståndsbeloppet krediteras omgående skattekontot. Eva hade då ett ingående underskott på 35 000 kr. Inga andra poster påförelskontot. Vid månadsavstämningen första lördagen i april kvittas anståndsbeloppet mot ingående underskott och resterande 5 000 kr restförelskontot. Skattebeloppet, 40 000 kr debiteras kontot först den 12 april. Anståndsbeloppet har då inte mött skatten. Betalas inte underskottet på kontot restförelskontot vid månadsavstämningen i början av juni. 30 000 kr av det restförda underskottet får då anses avse de skatter som ingick i det ingående underskottet vid avstämningen i april och som anståndsbeloppet kvittats mot.

**Underrätta KFM**

Enligt 8 § indrivningsförelordningen (1993:1229) ska SKV skyndsamt underrätta KFM om den skattskyldige medgivits anstånd med betalningen.

Avsikten med denna bestämmelse i det gamla systemet var att KFM snabbt skulle informeras så att indrivning avbryts avseende restförd skatt som eventuellt ska bortfalla. I det nya systemet är det tveksamt hur bestämmelsen ska tillämpas. I den mån det uppstår ett överskott på skattekontot och det inte finns några hinder mot återbetalning så överförelskontot till KFM och avräknas mot äldsta restförda skattekontounderskott. Om SKV informerar KFM om anstånd som inte ska påverka eller redan har påverkat restförda skattekontounderskott kan missförstånd uppstå. Se avsnitt 18.13.

**Omrövning av anstånd på SKV:s initiativ**

### 18.13 Omrövning

SKV får enligt 17 kap. 11 § SBL ompröva ett beviljat anstånd med betalning av skatt om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl. Detta gäller dock inte anstånd som beviljats enligt 2 a § (prop. 2002/03:106 s. 250).

Särskilda skäl att ompröva ett beslut om anstånd kan finnas bl.a. i de fall den skattskyldiges betalningssvårigheter har varit en väsentlig grund för anståndet och fråga uppkommer om återbetalning av skatt till den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s. 616).

I vissa fall kan det också, t ex. när den skattskyldiges ekonomiska situation försämrats väsentligt, finnas skäl att ompröva beviljat anstånd. Det kan då finnas behov av att kräva att den skattskyldige ställer säkerhet för fortsatt anståndsgivning (prop. 1996/97:100 s. 424). Exempel på sådana situationer är att den skattskyldige har nytillkomna skulder hos KFM eller ställt in sina betalningar. Innan omrövning måste SKV kommunicera med den skattskyldige.

**Omrövning/ överklagande av den skattskyldige**

Om den skattskyldige inte är nöjd med SKV:s beslut kan han begära omrövning eller överklaga beslutet.

Begäran om omrövning eller överklagande ska ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick del av beslutet. (21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL).

Beslut om anstånd på grund av handläggning avseende ärenden om dubbelbeskattningsavtal (17 kap. 6 § SBL) får dock inte överklagas.

### 18.14 Anstånd vid solidarisk betalningsskyldighet

Med skatt likställs, enligt 1 kap. 4 § SBL, belopp, som någon annan än den skattskyldige ålagts betalningsansvar för enligt 12 kap. SBL.

Enligt samma lagrum likställs bolagsman i HB/KB, som ålagts betalningsansvar för skatt, med skattskyldig.

Den som ålagts solidarisk betalningsskyldighet för skatt bör kunna medges anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL med betalning av ålagt ansvarsbelopp, i de fall förutsättningarna för sådant anstånd föreligger.

Bolagsman i HB/KB som ålagts ansvar bör kunna medges anstånd även enligt 17 kap. 2 § SBL.



### 18.15 Följder m.m. då anstånd medges i skattekontosystemet

Som nämnts ovan i avsnitt 18.1 Allmänt kan den skattskyldige inte längre välja att betala en viss skatt utan betalning kan bara ske till skattekontot. Den påförda skatten debiteras skattekontot på förfallodagen eller, när det gäller grundbeslut av slutlig skatt, den dag då denna skatt beslutas. En skattedebitering påverkas inte av ett beslut om anstånd med att betala skatten. När SKV registrerar anstånd för skatt som hanteras i skattekontot medges anstånd med ett visst belopp. Då anstånd beviljas krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Krediteringen sker samma dag som anståndsbeslutet registreras. Anståndsbeloppet avräknas inte längre från den skatt anståndet gäller. Anståndsbeloppet avräknas i stället mot debiteringarna under den period då anståndet registreras.

#### *Exempel*

I exemplet bortses från ränta.

Med ”slutlig skatt att betala” avses att det blir skatt att betala sedan den slutliga skatten justerats med alla poster enligt 11 kap. 14 § SBL, dvs. det som tidigare kallades kvarstående skatt.

Anders har ”slutlig skatt att betala” på 40 000 kr. Skatten har påförts kontot den 23 november 2002. Den förfaller till betalning den 26 februari 2003. Anders har överklagat taxeringen och begärt anstånd med betalning av skatten. Han betalar därför inte skatten. Vid avstämningen den 1 mars får Anders ett betalningskrav på 40 000 kr. I kravet anges en senaste betaldag, benämnd förfallodag. I kravet informeras om att den del av skulden som inte är betald senast på förfallodagen överlämnas till KFM. För att undvika detta måste Anders i tid betala både ovannämnda belopp och övriga belopp som förfaller till betalning denna månad. Vissa beloppsgränser finns. Anders har debiterad SA-skatt på 8 000 kr per månad. Under mars 2004 medger SKV anstånd med 40 000 kr. Anders betalar inte SA-skatten under mars. Restföringsgränsen är 500 kr.

Vid avstämningen den 3 april 2004 restförs 8 000 kr.

Ing saldo	- 40 000
anstånd	40 000
SA-skatt	- 8 000
överlämnat till KFM	8 000

utgående saldo 0

Anståndsbeloppet krediteras skattekontot på samma sätt som om det inkommit en betalning. Eftersom krediteringen inte är tillräckligt stor kvarstår ett underskott på 8 000 kr. Detta restförs. Skattebeloppet som han fått anstånd med att betala har lett till en tidigarelagd restföring av SA-skatten. Hade anståndsbeloppet inte krediterats kontot så hade 40 000 kr restförts i april och Anders fått en betalningsanmaning på 8 000 kr efter avstämningen i april. Restföring av 8 000 kr hade skett först i maj om full betalning inte skett.

Om alla skatter på skattekontot är betalda kan anståndet leda till att det blir ett överskott då anståndsbeloppet krediteras kontot. Finns inga hinder mot återbetalning, t.ex. beslutad ännu inte förfallen skatt utom F- och SA-skatt så återbetalas anståndsbeloppet om den skattskyldige önskar det. I första hand används dock anståndsbeloppet till att täcka periodens debiteringar.

#### *Exempel*

I exemplet bortses från ränta.

Bodil har ”slutlig skatt att betala” på 40 000 kr. Skatten har påförts kontot den 23 november 2004. Den förfaller till betalning den 26 februari 2005. Bodil har överklagat taxeringen och begärt anstånd med att betala skatten. Bodil betalar skatten den 15 februari 2005. Bodil har debiterad SA-skatt på 8 000 kr per månad. Under mars 2004 medger SKV anstånd med 40 000 kr. Bodil betalar inte sin SA-skatt under mars.

Vad händer vid avstämningen i april 2005? Bodil får då ett överskott på sitt skattekonto som kan användas till att betala SA-skatt några månader framåt eller som hon kan begära få utbetalt.

Ing saldo	- 0
anstånd	40 000
SA-skatt	- 8 000
utgående saldo	32 000

Konsekvensen av ett anstånd beror således på ställningen på den skattskyldiges skattekonto. Det beror också på vad som händer på kontot fram till i första hand kommande månadsavstämning.

#### **Vad kan hända på skattekontot?**

På skattekontot avräknas periodens alla krediteringar i första hand mot periodens debiteringar. Därefter uppstår antingen ett överskott eller ett underskott för perioden. Till perioden hör även ränta. Denna avräkning följer av 16 kap. 11 § SBL. Om det är ett

överskott för perioden används det till att täcka eventuellt ingående underskott. Återstår ett överskott används det till att täcka olika spärrar t.ex. beslutad ännu inte förfallen skatt utom F- och SA-skatt. Återstår därefter ett överskott används det till att täcka eventuella restförda skattekontunderskott. Det följer av 16 kap. 9 § SBL och 15 § avräkningslagen (1985:146). Hos KFM sker avräkning först mot äldsta skattekontunderskott. Om det därefter återstår ett överskott som skulle betalas tillbaka enligt 18 kap. 1 eller 2 § SBL så används överskottet mot grundavgift på skattemål, mot restförda skatter och avgifter enligt äldre lagstiftning och mot andra A-mål.

Det som därefter återstår återbetalas.

#### *Exempel*

I exemplet bortses från ränta.

Gustav är restförd för ”slutlig skatt att betala” vid 2003 års taxering. Gustav påförs ”slutlig skatt att betala” vid taxeringen år 2004 med 150 000 kr. Han överklagar taxeringen och begär anstånd med att betala skatten. Beloppet förfaller till betalning den 26 februari 2005. SKV avslår Gustavs anståndsansökan den 15 februari 2005. Vid avstämningen den i mars 2005 finns ett underskott på 150 000 kr på Gustavs skattekonto. Gustav betalar inte enligt betalningsuppmeningen, utan begär att SKV ska ompröva beslutet om avslag på anståndsansökan. Underskottet restförs vid avstämningen den 5 april 2005 innan ansökan om omprövning har inkommit till en handläggare på SKV. Den 15 april 2005 medger SKV anstånd med hela skattebeloppet 150 000 kr. Vid avstämningen i maj 2005 finns ett överskott på skattekontot på 150 000 kr. Då det inte finns några spärrar, överförs överskottet till KFM. Hos KFM avräknas det i första hand mot den äldsta restförda skulden, dvs. mot det skattekontunderskott som avser ”slutliga skatten att betala” taxeringsår 2003. Av detta är fortfarande 100 000 kr obetalt. Denna skuldpost 1 hos KFM kommer nu att registreras som om den vore betald. Det underskott som restfördes den 5 april 2005 nedsätts med 50 000 kr till 100 000 kr. Denna skuldpost 2 i KFM:s register ser ut som om den skulle vara hänförlig till den slutliga skatten 2004. Den är i själva verket hänförlig till den slutliga skatten vid 2003 års taxering.

Detta skattebyte är en effekt av skattekontots konstruktion. Om Gustav åberopar anståndsbeslutet för taxeringsåret 2004 som grund för att skuld 2 inte ska betalas så måste SKV och KFM vara

medvetna om att skuldpost 2 nu avser ”slutlig skatt att betala” taxeringsåret 2003 och att KFM ska göra löneutmätning eller andra exekutiva åtgärder.

I ett fall avräknas i praktiken anståndsbeloppet från ”rätt skatt”. Det sker om den skattskyldige inte har andra skattekontoskulder än ”slutlig skatt att betala” och anstånd beviljas med den innan ny ”slutlig skatt att betala” debiteras kontot. Det krävs också att det inte finns några andra spärrar på skattekontot och att det hos KFM endast finns skattekontounderskott, som beror på denna ”slutliga skatt att betala”.

**Hur mycket ska den skattskyldige betala om anstånd medges enligt 17 kap. 2 § eller 6 § SBL**

Då anstånd medges krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Av anståndsbeslutet framgår inte vad resultatet av anståndet blir. Krediteringen kan leda till att det blir ett överskott på skattekontot. I vissa fall kan överskottet utbetalas till den skattskyldige. Krediteringen kan också leda till att det blir noll eller ett underskott på skattekontot. Det går inte att i systemet räkna fram exakt vad den skattskyldige ska betala. Om och vad han ska betala under perioden beror på

- vilken den aktuella ställningen på kontot är,
- eventuella bevakningsposter och spärrar som finns i skattekontosystemet för den skattskyldige,
- vilka övriga poster som den skattskyldige ska betala under perioden,
- vad som i övrigt händer varje dag på skattekontot samt
- att ränta räknas om och påförs först vid den kommande månadsavstämningen.

**Anstånd bör inte leda till att "preliminär skatt att återfå" skapas**

När SKV fattar beslut om anstånd enligt 17 kap. 2 § SBL avseende ”slutlig skatt att betala” så bör SKV inte skapa ”preliminär skatt att återfå”. ”Preliminär skatt att återfå” motsvarar det som tidigare kallades överskjutande skatt.

#### *Exempel*

Peter har en ”slutlig skatt att betala” på 20 000 kr. Han har överklagat det grundläggande taxeringsbeslutet som innebar en höjning av skatten med 40 000 kr. Om han vinner kommer han att få nedsättning med 40 000 kr vilket skulle motsvara ”preliminär skatt att återfå” med 20 000 kr. SKV bör i denna situation endast medge anstånd med ett belopp som motsvarar 20 000 kronor, dvs. den slutliga skatt han har att betala.

## 19 Återbetalning av skatt

---

18 kap. SBL

47–55 §§ SBF

Prop. 1996/97:100 (om ett nytt system för skattebetalningar, m.m.)

Prop. 1997/98:148 (om gruppregistrering i mervärdesskatte-systemet, m.m.)

Prop. 2001/02:127 (punktskatternas infogning i skattekonto-systemet, m.m.)

Prop. 2002/03:128 (företrädaransvar m.m.)

SOU 1996:100 (Ett nytt system för skattebetalningar.)

---

### Sammanfattning

Kapitlet behandlar bestämmelserna om återbetalning av skatt i 18 kap. SBL.

Huvudprincipen är att ett överskott på skattekontot ska vara disponibelt för kontohavaren. En återbetalning får dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen fordran. En återbetalning av ett överskott ska ske skyndsamt.

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

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

Om det efter en avstämning finns ett överskott på skattekontot får detta i vissa fall inte återbetalas. Detta gäller bl.a. när beloppet understiger 100 kronor eller när beloppet behövs för betalning av beslutad men ännu inte förfallen skatt (med vissa undantag).

Detsamma gäller om ett belopp kan antas komma att behövas för betalning av sådan skatt (med vissa undantag) som ännu inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas eller när skattskyldig meddelat att ett överskott ska stå kvar på skattkontot för betalning av framtida skatteskulder, s. k. utbetalningsspärr.

## **19.1 Allmänt**

### **Avstämning**

En återbetalning förutsätter att skattekontot dessförinnan stämts av. Avstämning görs dels månatligen (om annat belopp än ränta har tillgodoförts eller påförts), dels årligen sedan den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen bestämts. Därutöver gör SKV en extra avstämning omedelbart efter det att myndigheten godkänt i SKD redovisad överskjutande ingående moms. En extra avstämning kan dessutom göras på den skattskyldiges egen begäran.

### **Överskott**

Ett överskott på skattekontot ska som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. En återbetalning ska dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen skattefordran.

Kontohavaren ska kunna disponera över medlen så snart det – efter nödvändig utredning – konstaterats att det finns ett överskott på kontot.

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel ska beloppet betalas tillbaka om den skattskyldige begär det (18 kap. 2 § SBL).

### **Utbetalningssätt**

En återbetalning ska normalt ske till den skattskyldige genom insättning på ett av den skattskyldige till bank anmält mottagarkonto eller genom ett, till den skattskyldige ställt, utbetalningskort. En begäran om återbetalning på annat sätt eller till annan än den skattskyldige bör normalt inte efterkommas. Se dock avsnitt 19.3.10.

### **Återbetalning**

Återbetalning av överskott ska ske utan ansökan endast om överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående moms, beslut om punktskatt, nedsättning av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt (se nedan under 19.2). I övriga situationer ska återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige. I normalfallet bör sådan begäran vara skriftlig.

Systemet med återbetalningar från skattekontot har utformats så att SKV inte behöver fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Utbetalningarna utformas som automatiska maskinella beslut. Ett beslut att inte återbetala hela eller en del av överskottet kan omprövas/överklagas.

## 19.2 Återbetalning av överskott utan begäran

### 19.2.1 Överskjutande belopp efter grundläggande beslut om slutlig skatt

---

18 kap. 1 § SBL

---

#### **Årlig avstämning**

Med årlig avstämning avses den första månadsavstämning som görs sedan slutlig skatt enligt den årliga taxeringen bestämts.

#### **Slutskattebesked**

Vid den årliga avstämningen skickar SKV ut ett besked om den slutliga skatten (slutskattebesked). Sedan den slutliga skatten bokförts på skattekontot skickar SKV ut ett kontoutdrag. Visar den årliga avstämningen av skattekontot att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som ska betalas, ska det överskjutande beloppet (överskottet) betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte hinder mot återbetalning föreligger. Detta innebär att skattekontot normalt är nollställt efter det att en återbetalning har skett.

#### **Automatisk återbetalning**

För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar görs dock ingen automatisk återbetalning av den del av överskottet som beror på en egen inbetalning. Det är nämligen särskilt svårt avseende denna grupp av skattskyldiga att avgöra vad den egna inbetalningen avser att möta för debitering på skattekontot. Endast överskott som beror på skillnaden mellan debiterad slutlig skatt och inbetald preliminär skatt betalas ut med automatik. Därmed undviker man att återbetalning sker av ett belopp som är avsett att möta en kommande debitering av exempelvis preliminärskatt. Intäktsränta betalas inte heller ut utan står kvar på skattekontot. Den skattskyldige har dock alltid möjlighet att – i normalfallet skriftligen – begära återbetalning av ett överskott på skattekontot.

Om den skattskyldige önskar att någon del av överskottet som normalt återbetalas med automatik ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder måste han meddela SKV detta (se avsnitt 19.8).

Sådant överskott som ska återbetalas vid den årliga avstämningen ska återbetalas senast den dag som besked om den slutliga skatten ska översändas till den skattskyldige (47 § SBF).

SKV lämnar automatiskt KFM uppgift om sådant överskott som avses i 18 kap. 1 § SBL för en skattskyldig med en skuld som ska drivas in av KFM (52 § SBF).

**19.2.2 Överskjutande belopp i övriga fall**

18 kap. 2 § SBL

**Återbetalning på begäran**

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel ska beloppet betalas tillbaka om den skattskyldige begär det. Även om den skattskyldige inte har begärt det ska återbetalning ske om det överskjutande beloppet grundas på ett beslut om överskjutande ingående moms eller beslut om punktskatt (se dock avsnitt 19.5) eller det överskjutande beloppet grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, om inte hinder mot återbetalning föreligger.

*Exempel*

Avstämning 2004-05-03

Ingående saldo	+40 000
Arbetsgivaravgift	- 5 000
Avdragen skatt-	5 000
Moms	- 5 000
F-skatt	- 10 000
Omprövning 23/4	<u>+15 000</u>
(nedsättningsbeslut)	
Överskott	+20 000
Utbetalning	- 15 000
Utgående saldo	+5 000

**Kommentar:** Det återbetalade beloppet grundas på omprövningsbeslutet och återbetalning sker med högst det belopp nedsättningsbeslutet avser, dvs. 15 000 kr.

**Återbetalning först efter avstämning**

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

Redovisning av såväl arbetsgivaravgifter som avdragen skatt och moms i SKD registreras på skattekontot på förfallodagen med respektive belopp. Detta får till följd att om en SKD innehåller överskjutande ingående moms så kvittas inte arbetsgivaravgifter och avdragen skatt förrän i samband med avstämningen. Kvittning sker alltså inte inom ramen för SKD:n.

Först vid den extra avstämning som görs omedelbart efter det att SKV godkänt redovisad överskjutande ingående moms görs kvittningen av de andra i SKD:n redovisade beloppen. Därefter betalas eventuellt överskott ut, dock högst med ett belopp som



motsvarar den redovisade överskjutande ingående moms.

I exemplet nedan visas uppgifter på skattekontot efter den avstämning som SKV gjort sedan den överskjutande ingående moms godkänts. En SKD med redovisningsdag den 12 maj 2004 inkommer till SKV. En extra avstämning görs den 19 maj 2004 varefter återbetalning sker.

Skattedeklaration 2004-05-12

Ingående saldo		0
Arbetsgivaravgift	-	50 000
Avdragen skatt	-	40 000
Ö-moms	+	110 000
F-skatt	-	10 000
Överskott	+	10 000
Utbetalning	-	10 000
Saldo		0

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

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

Ingående överskott	+	10 000
Arbetsgivaravgift	-	50 000
Avdragen skatt	-	40 000
Ö-moms	+	110 000
F-skatt	-	10 000
Överskott	+	20 000
Utbetalning	-	20 000
Saldo		0

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

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

Ingående överskott	+	110 000
Arbetsgivaravgift	-	50 000
Avdragen skatt	-	40 000
Ö-moms	+	110 000

F-skatt	- 10 000
Överskott	+ 120 000
Utbetalning	- 110 000
Saldo	+ 10 000

**Kommentar:** Den skattskyldiges avsikt i detta fall var att ingående överskott på 110 000 kr skulle täcka ett beräknat underskott i samband med den årliga avstämningen. Den slutliga skatten har dock ännu inte beslutats varför beloppet inte spärras i skattekontot. Skattekontosystemet känner i stället av att det för avstämningsperioden finns en transaktion som genererar en automatisk utbetalning. Utbetalning görs därför med ett ”överskjutande belopp som grundas på ett beslut”, 18 kap. 2 § 1 st. 1., dock maximalt 110 000 kr motsvarande överskjutande moms. För att förhindra återbetalningen hade den skattskyldige kunnat begära en utbetalningsspärr på 110 000 kr (18 kap. 7 § 1 st. 6 SBL).

### **Maskinell utbetalningsspärr**

En grundtanke i skattekontosystemet är att ett överskott på skattekontot ska kunna återbetalas så snart som möjligt. Denna utgångspunkt får naturligtvis inte innebära att regeringens strategi för bekämpning av ekonomisk brottslighet åsidosätts (prop. 1996/97:100 s. 323). Skattekontosystemet fungerar därför på så sätt att när en SKD, som innehåller en redovisning av överskjutande ingående moms, registreras, sätts i samband med registreringen en maskinell utbetalningsspärr på det överskjutande momsbeloppet. Detta görs för att förhindra att en utbetalning sker innan momsredovisningen har kontrollerats. När kontrollen är klar hävs spärren och eventuellt överskottsbelopp återbetalas automatiskt efter avstämning.

Ett belopp som avser överskjutande ingående moms ska återbetalas senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då den skattskyldige senast ska lämna SKD för den redovisningsperiod som skatten avser. Om SKD:n lämnas senare ska återbetalningen göras senast vid utgången av kalendermånaden efter den då deklARATIONEN lämnades. En återbetalning som görs före utgången av den tid som angetts får avse del av skatten (49 § SBF).

#### *Exempel*

Redovisningsdag	2004-03-12
Ö-moms utbetald senast	2004-04-30

### **Beslut om att skjuta upp återbetalning**

Återbetalning av belopp som avser överskjutande ingående moms ska inte göras om SKV före utgången av den tid som anges i 49 § SBF beslutar att återbetalningen av hela eller del av skatten ska skjutas upp. Ett sådant beslut ska meddelas om det behövs för

kontroll av den ingivna SKD:n. Beslutet får överklagas av den skattskyldige. Beslutet förfaller om SKV inte inom en månad från dagen för beslutet har påbörjat kontrollåtgärder (50 § SBF). Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 avsnitt 13.3.

## **19.3 Förtidsåterbetalning**

---

18 kap. 3 § SBL

---

### **19.3.1 Inledning**

Med förtidsåterbetalning enligt SBL menas återbetalning av för mycket avdragen preliminär skatt, dvs. skillnaden mellan avdragen skatt som ska krediteras och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad vid den årliga avstämningen.

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

#### **Bevakningspost skapas**

Ett beslut om förtidsåterbetalning medför att en bevakningspost motsvarande utbetalt belopp skapas. I samband med avstämningen av skattekontot som görs sedan den slutliga skatten bestämts läggs det återbetalade beloppet till den slutliga skatten. Beloppet redovisas som en separat post på kontoutdraget.

Innan återbetalning görs sker en avstämning av skattekontot vilket innebär att eventuella hinder mot återbetalningen beaktas (se avsnitt 19.6).

### **19.3.2 Allmänt**

#### **Skattskyldiges begäran**

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

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

Ett överskott på skattekontot som beror på annat än avdragen skatt, t.ex. en egen inbetalning, bör inte beaktas vid bedömningen av om den skattskyldige uppfyller beloppsrekvisitet för att få förtidsåterbetalning (se avsnitt 19.3.3). Däremot kan en skattskyldig när som helst begära återbetalning av ett överskott på skattekontot.

Ett överskott återbetalas i vissa situationer automatiskt t.ex. i samband med ett omprövningsbeslut som innebär nedsättning av debiterad skatt.

### **19.3.3 Förtidsåterbetalning under inkomståret**

Vid förtidsåterbetalning gäller olika bestämmelser beroende på om återbetalningen ska göras till en juridisk eller en fysisk person.

#### **Juridisk person**

Till en juridisk person får förtidsåterbetalning under inkomståret göras oavsett beloppets storlek. Vid beräkningen av återbetalningsbeloppet får dock hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare (8 kap. 12 § SBL). Begreppet lön torde i detta sammanhang inte inkludera arbetsgivaravgifter eller motsvarande. När det gäller handelsbolag får återbetalning till ett sådant, efter särskild ansökan från bolaget, göras till delägarers skattekonto. Återbetalning till handelsbolag direkt får göras endast om det finns särskilda skäl (18 kap. 3 § 3 st. SBL). Med särskilda skäl avses t.ex. att en uppdragsgivare i slutet av inkomståret gjort ett förhållandevis stort skatteavdrag och att det av omständigheterna i det aktuella fallet kan antas att det avdragna beloppet inte kommer att behövas för att täcka bolagets kommande debiteringar på skattekontot eller för att täcka ett befintligt underskott.

#### **Fysisk person**

Till en fysisk person får förtidsåterbetalning göras endast om det gäller ett belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns särskilda skäl (18 kap. 3 § 2 st. SBL).

Vad som avses med ”belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden” är enligt prop. 1996/97:100 (s. 617) detsamma som i 8 kap. 29 § SBL, ändrad beräkning av skatteavdrag. Några beloppsmässiga gränser anges inte i lagtexten. Av förarbetena framgår att som riktlinje bör ett återbetalningsbelopp motsvara 0,2 prisbasbelopp dock lägst 30 % av den preliminära skatten (prop. 1996/97:100 s. 562).

#### **Beloppsgräns**

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

SKV är av den uppfattningen att en 30 %-gräns inte bör tillämpas. En sådan beloppsgräns skulle enligt SKV:s uppfattning få orimliga konsekvenser för många skattskyldiga. Exempelvis skulle en person med en preliminär skatt på 100 000 kr och som beräknar få en slutlig skatt på 75 000 kr (motsvarar ca 20 000 kr i månadslön) enligt propositionen inte kunna få ändrad beräkning eller återbetalning.

**Särskilda skäl**

Som ett exempel på särskilda skäl anger förarbetena att den skattskyldige har behov av medlen för ett angeläget köp. Vad som ska anses som särskilda skäl beror på omständigheterna i det enskilda fallet och får avgöras av kommande domstolspraxis.

**19.3.4 Förtidsåterbetalning efter inkomståret**

**Inkomst av näringsverksamhet eller synnerliga skäl**

Efter inkomstarets utgång får återbetalning göras endast om den skattskyldige har inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet eller är begränsat skattskyldig eller om det finns synnerliga skäl.

Med inkomst av näringsverksamhet menas att den skattskyldige bedriver näringsverksamhet (prop. 2001/02:25 s. 214). Av 13 kap. 1 § IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. SKV anser därmed att förtidsåterbetalning kan komma ifråga även om den skattskyldige redovisar ett underskott av näringsverksamhet och detta även om underskottet enbart består av utgifter och inga inkomster.

För en juridisk person gäller den begränsningen att vid beräkningen av återbetalningsbeloppet får hänsyn inte tas till kostnader för lön till delägare, se ovan avsnitt 19.3.3.

Om den skattskyldige är en fysisk person som är berättigad till förtidsåterbetalning så gäller samma beloppsmässiga förutsättningar som vid förtidsåterbetalning under inkomståret. Återbetalningsbeloppet måste således vara betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om så inte är fallet att det finns andra särskilda skäl, se ovan avsnitt 19.3.3.

**Restriktivitet**

Om den skattskyldige inte har inkomst av näringsverksamhet eller inte är begränsat skattskyldig krävs det att det föreligger synnerliga skäl för att förtidsåterbetalning ska medges.

**Behov på grund av restföring**

Bestämmelsen om återbetalning efter inkomstarets utgång har fått en restriktiv utformning och omfattar endast sådana situationer där det framstår som synnerligen obilligt att inte kunna få en återbetalning av beräknat överskott på skattekontot vid debiteringen av slutlig skatt i förtid. Exempel på sådana situationer kan, enligt förarbetena, vara ianspråktagande av överskjutande

belopp för betalning av redan restförda skatter hos KFM eller felaktig handläggning hos SKV.

**Väsentligt belopp**

Synnerliga skäl innebär normalt också att det bör vara fråga om väsentliga belopp. Som riktlinje för vad som kan vara ett väsentligt belopp bör det återbetalade beloppet uppgå till 0,2 prisbasbelopp, dvs. ca 7 900 kr, se avsnitt 19.3.3. Det är dock viktigt att påpeka att SKV:s prövning måste avse samtliga omständigheter som den skattskyldige åberopar och en ansökan får inte avslås enbart av det skälet att det inte är fråga om ett väsentligt belopp. Vid en samlad bedömning kan ett lägre belopp tillsammans med andra omständigheter i ärendet innebära att synnerliga skäl föreligger.

Som tidigare nämnts är det alltid omständigheterna i det enskilda fallet som avgör om förtidsåterbetalning ska medges.

Vad som ska anses som synnerliga skäl beror alltid på omständigheterna i det enskilda fallet och får avgöras av kommande domstolspraxis.

**19.3.5 Konkurs/Utmätning**

Om det uppstår ett överskott av preliminär skatt som har sin grund i ett beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt i samband med konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 eller 28 §§ SBL ska överskottet registreras på den skattskyldiges skattekonto. Om detta i sin tur leder till att det uppstår ett överskott på skattekontot ska överskottet, till den del det beror på ett överuttag av preliminär skatt, betalas ut till konkursboet respektive KFM, 18 kap. 3 § 4 st. SBL.

**19.3.6 Överskjutande ingående moms/ expansionsfondsskatt**

**Slutlig skatt kan bli negativ**

Definitionen av slutlig skatt har ändrats i och med SBL. Detta innebär att slutlig skatt fr.o.m. taxeringsår 1999 kan bli negativ och detta beror antingen på överskjutande ingående moms eller på att erlagd expansionsfondsskatt återfås (se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 2, kapitel 22). Detta innebär att man vid handläggning av förtidsåterbetalning, precis som med moms som redovisas i inkomstdeklaration, ska ta hänsyn till expansionsfondsskatt vid en beräkning av den slutliga skatten.

Visar skatteuträkningen att den slutliga skatten blir negativ beroende på överskjutande ingående moms eller expansionsfondsskatt, kan all avdragen skatt förtidsåterbetalas, se avsnitt

19.3.7. Resterande del återbetalas i samband med att den slutliga (negativa) skatten registreras på skattekontot.

*Exempel*

Näringsidkare A beräknar att den slutliga skatten kommer att bli negativ till följd av deklarerad överskjutande ingående moms. A begär förtidsåterbetalning. SKV medger återbetalning med all avdragen preliminär skatt (jfr avsnitt 19.3.7). Den del av den överskjutande ingående momsen som inte motsvaras av någon slutlig skatt återbetalas först i samband med att den slutliga (negativa) skatten registreras på skattekontot.

Om den skattskyldige begär det ska SKV besluta att moms ska redovisas i en skattedeklaration (10 kap. 11 § 1 st. 1 SBL).

### 19.3.7 Skattskyldiga med debiterad preliminär skatt

I 14 § SBF anges att om F-skatt eller särskild A-skatt har debiterats någon för vilken preliminär skatt också ska betalas genom skatteavdrag, ska en ändrad beräkning av den preliminära skatt som leder till en lägre skatt i första hand avse den debiterade skatten. För skattskyldiga som har debiterad preliminär skatt och som begär förtidsåterbetalning bör följande gälla:

**Först nedsättning av debiterad skatt**

För att förtidsåterbetalning av avdragen skatt ska kunna ske krävs att debiterad skatt satts ned till 0 kr för inkomståret. Således ska först ett beslut om ändrad beräkning fattas avseende den debiterade skatten. Detta nedsättningsbeslut medför en automatisk återbetalning av ett uppkommet överskott motsvarande högst nedsättningsbeslutet. Därefter kan ett beslut om förtidsåterbetalning av avdragen skatt fattas.

**Ett enda beslut**

Vid en begäran om återbetalning som innebär såväl ett nedsättningsbeslut av debiterad skatt (med eventuell återbetalning) som ett beslut om förtidsåterbetalning bör, vid bedömningen av om beloppet är betydande med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden, dessa båda beslut ses som ett enda beslut.

*Exempel*

Skattskyldig har en debiterad och betald preliminär skatt på 5 000 kr och ett förväntat överskott av avdragen skatt på 5 000 kr. Den slutliga skatten förväntas bli 0 kronor varför totalt beräknat överskott att betala ut är 10 000 kr. Återbetalning bör medges trots att beloppen vart och ett för sig inte överstiger riktlinjen ca 7 900 kr.

### **19.3.8 Ansökan/Handläggningstider**

Någon sista ansökningsdag finns inte angiven i SBL. En förtida återbetalning av avdragen skatt kan ske fram till dess att den slutliga skatten beslutats och registrerats på skattekontot. Av administrativa skäl kan ett beslut om förtidsåterbetalning inte registreras senare än vid månadsskiftet oktober/november under taxeringsåret med hänsyn till debiteringen av slutlig skatt.

Enligt 48 § SBF ska återbetalning av skatt enligt 18 kap. 2 eller 3 § SBL göras skyndsamt.

En ansökan om förtidsåterbetalning bör normalt behandlas inom 14 dagar. Om ansökan är ofullständig i något avseende eller om ärendet kräver att utredning sker bör handläggningstiden ändå inte överstiga sex veckor.

### **19.3.9 Ränta**

Intäktsränta ska beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret till den dag utbetalning sker för skatt som ska betalas tillbaka genom förtidsåterbetalning, 19 kap. 13 § 1 st. 2 SBL.

På en förtidsåterbetalning som sker före den 13 februari taxeringsåret beräknas inte intäktsränta.

### **19.3.10 Överföring av skatt i samband med förtidsåterbetalning**

**Från make till  
make eller från  
moder- till dotter-  
bolag**

En återbetalning ska normalt ske till den skattskyldige genom insättning på ett av den skattskyldige till bank anmält mottagar-konto eller genom ett, till den skattskyldige ställt, utbetalningskort. Det förekommer dock att skattskyldiga, i samband med förtidsåterbetalning, begär att beräknat förtidsåterbetalningsbelopp ska överföras t.ex. från ena maken till andra maken eller från moderbolag till dotterbolag.

En skriftlig begäran från skattskyldig om överföring av ett återbetalningsbart belopp i samband med ett ärende om förtidsåterbetalning för att täcka annan egen skatt eller annans skatt bör, efter utredning, kunna tillmötesgå av SKV.

Utredningen ska bl.a. visa att överföringen avser att täcka den andra personens skatt. Det får inte finnas några restförda skatter m.m., som kvittning eller utmätning kan komma ifråga för, för den som begär återbetalning.

**Ränta vid  
omföring**

Med hänsyn till att ränta numera betalas på förtidsåterbetalade belopp i SBL har behovet av överföring av skatt i skattekonto-



systemet i princip försvunnit (19 kap. 13 § 1 st. 2). En överföring bör ses som en utbetalning och en inbetalning av skatt.

*Exempel*

Sökanden vill att överföring, i samband med förtidsåterbetalning, ska ske till makans skattekonto. Utbetalning/överföring den 15 april taxeringsåret innebär att beloppet kommer att bokföras på makans skattekonto samma datum med påföljd att ränteberäkningsdag blir den 16 april. Annan ränteberäkningsdag bör inte komma ifråga.

## **19.4 Återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag**

---

18 kap. 4 § SBL

---

En återbetalning som har sin grund i överskjutande ingående moms får göras före den förfallodag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång först efter det att redovisning enligt 10 kap. 20 § SBL skett och denna skatt räknats av.

En återbetalning får ske före förfallodagen. Det är tillräckligt att den skattskyldige har redovisat de skatter och arbetsgivaravgifter som ska betalas senast vid den aktuella förfallodagen.

*Exempel*

Redovisning av överskjutande ingående moms för februari med ordinarie redovisningsdag i april kommer in i början av mars. Återbetalning av momsen kan ske först sedan den skattskyldige redovisat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för februari med ordinarie redovisningsdag i mars och efter det att avräkning skett mot dessa. Redovisning sker i två olika skattedeclarationer eftersom olika ordinarie redovisningsdagar föreligger.

## **19.5 Återbetalning av punktskatt i vissa fall**

Återbetalning av punktskatt sker normalt med stöd av bestämmelserna i 18 kap. SBL. Den som har rätt till återbetalning av punktskatt jämställs i vissa all med skattskyldig och besluten om återbetalning är beskattningsbeslut.

Återbetalningsberättigade för vissa punktskatter ska dock inte lämna någon deklARATION utan ska i likhet med vad som gällt tidigare ge in en ansökan till SKV om återbetalning (prop. 2001/02:127 s. 139).

När det gäller skatterna på tobak, alkohol och energi kan det förekomma att den som ansöker om återbetalning inte har ett skattekonto, exempelvis en utländsk företagare. Detta är dock mycket sällsynt och sådana återbetalningar bör därför kunna hanteras genom vanliga utbetalningar, dvs. utanför skattekontot (prop. 2001/02:127 s. 139).

## **19.6 Återbetalning i samband med en överenskommelse om betalningsskyldighet**

---

18 kap. 4 a § SBL

---

I en ny paragraf regleras vad som ska ske med inbetalda belopp om en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör att gälla. Enligt bestämmelsen ska inbetalt belopp överföras till företrädarens eget skattekonto. Om företrädaren därigenom får ett överskott på skattekontot kan han ha möjlighet att genom återbetalning återfå inbetalade medel. En återbetalning blir dock endast aktuell om inte hinder mot återbetalning föreligger enligt 18 kap. 7 § SBL. Det kan t.ex. vara fråga om att medlen kan behövas för betalning av ett ansvarsbelopp som med fog kan antas komma att beslutas av domstol efter det att talan om företrädaransvar har väckts (prop. 2002/03:128 s. 58).

## **19.7 Överföring av skatt till en annan stat**

---

18 kap. 5–6 §§ SBL

---

SKV får besluta att preliminär skatt, som betalats i Sverige för inkomst som ska beskattas i en annan stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt, ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Vid tillämpningen är det den preliminära skatten som betalats genom skatteavdrag här i landet som ska föras över till den andra staten. Detta innebär att en överföring kan ske även om den skattskyldiges skattekonto uppvisar ett underskott.

Om en inkomst eller förmögenhet har beskattats såväl här i landet som i en stat med vilken Sverige har träffat avtal för undvikande av dubbelbeskattning, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att skatt som har betalats in för beskattningsåret ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där. En sådan överföring får göras endast till den del som den svenska skatten sätts ned genom

---

avräkning av den utländska skatten eller genom att inkomsten eller förmögenheten undantas från beskattning. Överföringen får dock inte avse ett belopp som behövs för betalning av svensk skatt för beskattningsåret. Enligt 54 § SBF är det SKV som får meddela beslut som avses i 18 kap. 5 § 2 st. SBL om överföring av skatt till främmande stat.

Förfarandet med överföring av skatt innebär inte någon tillämpning av SBL:s bestämmelser om återbetalning. Överföringen ska ses som ett särskilt uppördstekniskt institut för att möjliggöra en reglering enligt avtal med främmande stat (prop. 1983/84:58 s. 32).

Om skatt förs över enligt 18 kap. 5 § SBL ska intäktsränta enligt 19 kap. SBL inte beräknas. Den skattskyldige får inte överlåta en fordran på skatt som ska föras över.

## **19.8 Hinder mot återbetalning**

---

18 kap. 7–7 a §§ SBL

---

En återbetalning av ett överskott på skattekontot sker antingen automatiskt eller efter skattskyldigs begäran. En återbetalning kan begränsas med stöd av bestämmelserna i 7 och 7 a §§. Dessa hinder mot återbetalning är normalt inbyggda i skattekontosystemet. I en återbetalningssituation spärrar skattekontot automatiskt hela eller del av överskottet och den skattskyldige får information om spärrorsaken i det följande kontoutdraget.

Nedan följer en redogörelse för bestämmelserna i 7 och 7 a §§.

### **Beloppsgräns**

En återbetalning ska inte göras av belopp som understiger 100 kr såvida det inte finns särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kan, enligt förarbetena, vara att den skattskyldige ska flytta ut från Sverige eller har avlidit. I det sistnämnda fallet ska beloppet betalas ut till dödsboet. Det kan också vara fråga om en juridisk person som ska upplösas. Bedömningen av om särskilda skäl föreligger ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Belopp som understiger 100 kr står kvar på skattekontot och intäktsränta beräknas.

### **Överföring till annan stat**

En återbetalning ska inte göras av belopp som kan antas komma att föras över till annan stat med stöd av 18 kap. 5 § SBL. Bestämmelsen ger SKV möjlighet att innehålla skatt i avvaktan på en framställning från den andra staten om överföring av skatten.

### **Skatteskuld efter beslut om ackord**

Vidare ska en återbetalning inte göras av belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter ett beslut om ackord. I sådana fall får återbetalning ske endast till den del överskottet överstiger

den del av skattefordran som efter ackordet står kvar som obetalt. Detta gäller under förutsättning att ackordsbeslutet innehållit en s. k. restitutionsspärr.

**Ej förfallen skatt**

Ett belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte ska ha betalats får inte återbetalas. Ett beskattningsbeslut ska registreras på skattekontot och påverkar därmed saldot. Ett beslut som innebär ytterligare skatt att betala ska registreras på skattekontot på förfallodagen. Denna bestämmelse innebär att SKM sätter en automatisk spärr i skattekontot när beslutet har fattats oavsett vilken betalningsfrist som gäller. Ett eventuellt överskott spärras alltså redan före det att förfallodagen har infallit.

**Ej beslutad skatt**

En återbetalning får inte heller göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas. Uttrycket ”kan komma att behövas för betalning” får anses innebära en möjlighet för SKM att i samband med utredning/kontroll bedöma om den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras till följd av utredningen. Finns ett överskott på skattekontot kan detta spärras med stöd av punkten 5 för att förhindra en återbetalning som sedan följs av ett krav på ytterligare betalning. Är det uppenbart att den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras bör SKM inte spärra ett överskott.

Lokutionen ”med fog kan antas komma att beslutas” har inte definierats av lagstiftaren. Ett exempel på när bestämmelsen kan komma ifråga kan vara att SKV under pågående revision funnit underlag som innebär att en höjning med stor sannolikhet kommer att ske men att det övriga revisionsarbetet kommer att ta ytterligare tid. Som ytterligare exempel kan nämnas de fall när SKV i ett meddelande till den skattskyldige övervägt att påföra ytterligare skatt att betala.

**”Tveksamhetsrekvisitet”**

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

**Skattskyldiges önskemål**

En återbetalning ska inte heller göras om den skattskyldige har meddelat SKV att beloppet ska användas för betalning av framtida

	skatteskulder. Detta meddelande bör i normalfallet vara skriftligt.
<b>Särskilda bestämmelser</b>	Bestämmelser som förhindrar återbetalning finns också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.
<b>Ö-moms hos gruppchef</b>	En återbetalning av ett belopp som utgör överskjutande ingående moms hos en gruppchef ska inte göras till den del beloppet kan täcka underskott på ett annat skattekonto hos gruppchefen eller på en annan gruppmedlems skattekonto. Om underskotten inte kan täckas helt ska de täckas i den ordning som gruppchefen bestämmer.
<b>Framtida uppkommande överskott</b>	<p>När det gäller en mervärdesskattegrupp är det gruppen som är skatteobjekt i ML:s mening men det är gruppchefen som ska svara för redovisning och betalning av momsen. Han likställs därför med en skattskyldig i SBL:s mening (1 kap. 4 § 3 st. 5 SBL). Det är också gruppchefen som ska registreras till moms (3 kap. 1 § 1 st. 3 SBL). Gruppchefen ska dessutom deklarerat sin egen inkomstskatt i inkomstdeklaration och sina egna arbetsgivaravgifter i en annan skattedeklaration än den som ska lämnas för mervärdesskattegruppen (prop. 1997/98:148 s. 50–52).</p> <p>SKV har även möjlighet att förhindra återbetalning av framtida uppkommande överskott. Genom att SKV registrerar en spärr i skattekontot förhindras återbetalningar av eventuellt framtida överskott, helt eller delvis. Eftersom det är oklart i vad mån SKV:s åtgärd kan jämföras med ett överklagbart beslut är det viktigt att en skattskyldig alltid meddelas att en spärr registrerats och skälet därtill. Det är först i samband med att ett faktiskt överskott finns på skattekontot, som inte återbetalas, som spärren får avsedd effekt. Eftersom en skattskyldig kan, av olika skäl, förvänta sig en återbetalning efter tidpunkten för spärregisteringen och får då, utan ett meddelande, vetskap om SKV:s åtgärd först i samband med att ett kontoutdrag skickas ut med information om att överskottet inte betalas ut. Ett beslut om att inte återbetala ett faktiskt överskott kan överklagas.</p> <p>Här finns det skäl till att starkare trycka på att den skattskyldige ska meddelas att ett belopp spärrats exempelvis i samband med felregistrering av slutlig skatt.</p> <p>Vid återbetalning av skatter och avgifter enligt 18 kap. 1–3 §§ SBL gäller bestämmelserna om avräkning i avräkningslagen. Avräkning innebär att staten har möjlighet att kvitta återbetalningsbart belopp mot restförda skatter och avgifter. Avräkning innebär således att den skattskyldige bara har rätt att få ut vad som återstår efter betalning av samtliga skulder hänförliga till allmänna mål.</p>

Ett återbetalningsbart överskott på skattekontot ska i första hand användas till att täcka ännu ej restförda belopp enligt 18 kap. 7 § p. 1–6 och 7 a § SBL (se avsnitt 19.8). Att dessa poster avräknas först sker med stöd av 15 § avräkningslagen. Eventuellt överskottet avräknas mot restförda skattekontounderskott. Detta sker med stöd av 16 kap. 9 § SBL. Därefter ska överskottet avräknas mot skatteskulder enligt äldre lagstiftning och i sista hand mot övriga allmänna mål. KFM underrättas automatiskt om avräkningarna via de tekniska systemen.

## **19.9 Förbud mot överlåtelse**

---

18 kap. 8 § SBL

---

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

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

## **19.10 Utmätning**

---

18 kap. 9 § SBL

---

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

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

avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

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

### **19.11 Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd**

---

18 kap. 10 § SBL

---

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

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

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

### **19.12 Misstagsinbetalning**

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

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

Om en inbetalning sker till SKV någon dag efter den avstämning då skattebeloppet överlämnas till KFM för indrivning men före den dag då den skattskyldige får betalningsanmaning från KFM är detta, enligt SKV:s uppfattning, inte en misstagsinbetalning. Den

**Återbetalning  
endast från över-  
skott**

**Vad är inte miss-  
tagsinbetalning**

skattskyldige har av SKV uppmanats att betala in beloppet till SKV. Inbetalningen har skett med inbetalningskort från SKV men för sent. Vid denna tidpunkt har den skattskyldige inte haft uppgift om vare sig betalningsanmaningen från KFM eller uppgift om KFM:s postgirokonto.

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

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

### **19.13 Felinbetalning**

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

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

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

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

En inbetalning gottskrivs således det skattekonto vars person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer inbetalaren angett eller som finns på inbetalningskortet. Den som betalar in



ett belopp till ett skattekonto ansvarar för att han anger rätt referensnummer eller använder inbetalningskort som avser rätt mottagare av beloppet.

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

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

#### **19.14 Kvittning, övergångsbestämmelser**

Av punkten 4, 2 st. i övergångsbestämmelserna till SBL framgår att en skattskyldig som för tidigare år eller redovisningsperioder står i skuld för skatt eller avgift som uppbärs enligt UBL, USAL eller ML, vid återbetalning enligt 18 kap. 1–4 §§ SBL, har rätt att få tillbaka bara vad som överstiger skulden samt ränta och avgift som är hänförlig till skulden.

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

Andra meningen i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SBL lyder.

”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 68 § 5 mom. uppbördslagen och 25 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall hänsyn tas också till skyldighet att betala skatt enligt den nya lagen.”

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

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

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

## 20 Ränta

---

19 kap. SBL

20 kap. 6 § SBL

23 kap. 1 § SBL

56 § skattebetalningsförfordningen

Prop. 1996/97:100 (om ett nytt system för skattebetalningar, m.m.)

Prop. 1997/98:33 (om utfärdande av F-skattsedel, m.m.)

Prop. 1997/98:134 (om kontrolluppgiftsskyldighet vid options- och terminsaffärer, m.m.)

Prop. 2000/01:117 (om arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet, m.m.)

---

### Sammanfattning

I kapitlet behandlas bestämmelserna om ränta i 19 kap. SBL.

Bestämmelserna om ränta enligt SBL ersätter bestämmelserna om dröjsmålsavgift, anståndsrenta, respitränta, kvarskatteavgift, restitutionsränta och ö-skattevänta enligt UBL, USAL och ML (se avsnitt 20.5).

I skattekontosystemet beräknas intäktsränta och kostnadsränta. Intäktsränta beräknas för varje dag det finns ett överskott på skattekontot och kostnadsränta beräknas för varje dag skattekontot visar på ett underskott. Intäktsräntan är inte skattepliktig. Kostnadsräntan är inte avdragsgill.

Intäktsräntan ska ge kontohavaren kompensation för tillgodohavanden på kontot. Intäktsräntan beräknas efter en räntesats av basräntan. Kostnadsräntan, som beräknas efter tre nivåer, ska fungera dels som ett påtryckningsmedel så att skatter och avgifter betalas i rätt tid, dels täcka statens kreditkostnader.

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta. SKV fastställer basräntan (se avsnitt 20.2).

Räntan beräknas dagligen på skattekontots saldo (räntesaldo). Intäktsräntan och kostnadsräntan tillgodoförs respektive påförs en gång i månaden i samband med avstämningen av skattekontot. Räntan läggs sedan till saldot vilket innebär en beräkning av ränta

på ränta (kapitalisering).

En inbetalning kan inte styras till att avse en betalning av en viss skuld utan räknas av mot samtliga debiteringar på skattekontot. Underskottet eller överskottet på kontot påverkas av inbetalningen från och med dagen efter den då beloppet bokförts på SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar (post- eller bankgiro).

SKV får befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. RSV har meddelat rekommendationer m.m. (RSV S 2000:9) om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta.

## 20.1 Grunder för ränteberäkning m.m.,

---

19 kap. 1–2, 10, 15–16 §§ SBL

---

### Ränteberäkningen

Den skattskyldige ska betala kostnadsränta eller tillgodoföras intäktsränta enligt bestämmelserna i 19 kap. Det är inte de enskilda beskattningsbeslutsbeloppen som utgör grunden för ränteberäkningen utan den sammanlagda skatteskulden (underskott) eller skattefordran (överskott) enligt SBL som den skattskyldige har varje dag på skattekontot.

Från denna grundläggande princip finns ett undantag. För debiterade skatter, dvs. debiterad preliminärskatt och slutlig skatt som omfattas av bestämmelsen om fribeloppet på 20 000 kr, gäller att kostnadsränta inte beräknas från och med den 13 februari till och med den 3 maj taxeringsåret (se avsnitt 20.3.3 och 20.3.4).

Om ett beslut som legat till grund för en beräkning av ränta ändras, ska motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen.

## 20.2 Basränta

---

19 kap. 3 § SBL och 56 § SBF

---

### Basränta

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta som fastställs av SKV. Basräntan beräknas till genomsnittliga säljräntan på sexmånaders statsskuldväxlar under tiden från och med den 16 i en månad till och med den 15 i månaden efter. Den fastställda basräntan gäller från och med närmast följande kalendermånad.

Basräntan ska avrundas till närmast hela procenttal. Om genomsnittsräntan ligger mitt emellan två hela procenttal ska den avrundas nedåt. Basräntan ändras när genomsnittsräntan – efter avrundning – ändras med minst en procentenhet.

SKV har fastställt basräntan vid sex tillfällen (RSFS 1997:23, 1998:14, 1999:2, 1999:16, 2003:13 samt SKVFS 2004:10).

Tidsperiod	Basräntenivå
98-01-01–98-06-30	5 %
98-07-01–99-01-31	4 %
99-02-01–99-11-30	3 %
99-12-01–03-03-31	4 %
03-04-01- 04-03-31	3 %
04-04-01 -	2 %

## 20.3 Kostnadsränta

19 kap. 2, 4–11, 16 §§ SBL

### Kostnadsränta

Kostnadsränta tas ut i tre nivåer. Utgångspunkten är basräntan. Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan, mellanräntan är 125 % av basräntan och den höga kostnadsräntan är basräntan plus 15 procentenheter.

Kostnadsräntan är inte avdragsgill.

### 20.3.1 Påförande av kostnadsränta, 10 §

### Ränta på ränta

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot och påförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering. Kostnadsränta beräknas till och med den dag en betalning/kreditering bokförts på SKV:s särskilda konto för skattebetalningar för de dagar den skattskyldige har en skatteskuld (underskott) på sitt skattekonto.

Ett underskott på skattekontot för skatt, som har fastställts genom grundbeslut t.ex. i enlighet med en inlämnad skattedeclaration, uppkommer först efter ordinarie förfallodag (16 kap. 4 § SBL). Före denna tidpunkt beräknas inte kostnadsränta.

Skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutet om debitering av skattetillägg/ förseningsavgift. Därefter beräknas kostnadsränta enligt bestämmelserna om sen betalning.

Skattetillägg och förseningsavgift som påförts i samband med den årliga taxeringen med stöd av TL ska betalas senast samma dag som den slutliga skatten, dvs. på den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. På

skattetillägg och förseningsavgift beräknas kostnadsränta först efter den dag då den slutliga skatten senast ska vara betald eftersom dessa särskilda avgifter inte ingår i den slutliga skatten. Kostnadsränta beräknas då enligt bestämmelserna om sen betalning.

I skattekontosystemet är det inte möjligt att direkt avgöra vilka skatteskulder ett underskott består av eftersom det inte finns någon avräkningsordning. För att man inte ska tvingas att fördela ett underskott på olika skatter behandlas ett underskott, som inte överstiger 10 000 kr på ett och samma sätt oberoende av hur det uppkommit. På ett sådant underskott beräknas alltid den låga kostnadsräntan, dvs. lika med basräntan. Om olika räntesatser är tillämpliga ska vid betalning av en del av skatteskulden i första hand den delen anses vara betald på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats (jfr prop. 1997/98:33 s. 46).

Detta får betydelse i de fall som räntebestämmelserna medför att ränta ska beräknas efter en räntesats som är högre än basräntan. Då ska den högsta räntesatsen ersättas med en räntesats motsvarande basräntan på ett belopp upp till och med sammanlagt 10 000 kr. Om den skattskyldige betalar en del av skatteskulden, ska den delen anses vara den på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats.

Kostnadsränta beräknas inte efter den dag statens fordran på skatten har preskriberats.

### **20.3.2 Kostnadsränta vid sen betalning och vid indrivning, 8–10 §§**

#### **Räkna hos KFM**

Om en betalning inte sker i rätt tid, ska ränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter, dvs. hög kostnadsränta. Detta gäller till dess skulden betalats eller registrerats hos KFM. (Under tiden 1 januari till och med den 31 augusti 1998 ska, enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SFS 1998:232, räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan).

Till den del skatten inte överstiger 10 000 kr ska dock ränta alltid beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Kostnadsränta beräknas för skatt som har lämnats till KFM för indrivning eller för verkställighet enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan från och med dagen efter den då beslutet om skatten registrerats i utskökningsregistret.

KFM beräknar ränta för tiden efter det att skulden lämnats för indrivning enligt bestämmelserna i SBL.

### 20.3.3 Kostnadsränta på preliminär skatt, 2, 4, 10 och 16 §§

#### Preliminär skatt

SKV får i vissa fall fatta beslut om höjd debiterad preliminär skatt efter inkomstårets utgång. För debiterad preliminär skatt som ska betalas in efter den 17 januari taxeringsåret beräknas kostnadsränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast ska ske. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 % av basräntan, mellanränta.

Till den del skatten inte överstiger fribeloppet 20 000 kr, ska ränta i stället beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret och efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Till den del skatten inte överstiger 10 000 kr ska dock ränta alltid beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Om ränta ska beräknas från och med den 13 februari och den 12 februari är en lördag eller en söndag ska ränta i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. Om ränta ska beräknas från den 4 maj och den 3 maj är en lördag eller söndag ska i stället ränta beräknas från och med närmast följande tisdag.

### 20.3.4 Kostnadsränta på Slutlig skatt, 2, 5, 10 och 16 §§

#### Slutlig skatt

På den del av skatten, enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt efter vissa justeringar enligt 11 kap. 14 § SBL, som överstiger 20 000 kr beräknas kostnadsränta från den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast ska ske. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 % av basräntan.

På belopp till och med 20 000 kr beräknas kostnadsränta från och med 4 maj taxeringsåret efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Dessutom gäller, under förutsättning att den skattskyldige inte har något annat underskott på skattekontot under den tid ränta beräknas, att ränta beräknas enligt en räntesats som motsvarar basräntan på ett belopp som sammanlagt uppgår till högst 10 000 kr. För de flesta skattskyldiga, som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar, innebär detta att låg kostnadsränta beräknas på de första 30 000 kr av den skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt och för resterande del mellanränta.

#### Exempel

Slutlig skatt	100 000
Summa KU-skatt	65 000
Underskott	- 35 000

Ränteberäkningsdag	Specifikation	Belopp
040504	slutlig skatt	- 20 000
040213	slutlig skatt	- 15 000

Kostnadsränta beräknas enligt följande.

Räntetid	Räntesaldo	Räkna
040213-0503	0	Fribelopp 20 000
040213-0503	- 10 000	Låg ränta (10 § 2 st.)
040213-0503	- 5 000	Mellanränta (5 § 1 st.)
040504-1112	- 20 000	Låg ränta (5 § 2 st.)
040504-1112	- 10 000	Låg ränta (10 § 2 st.)
040504-1112	- 5 000	Mellanränta (5 § 1 st.)

Om ränta ska beräknas från och med den 13 februari och den 12 februari är en lördag eller en söndag ska ränta i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. Om ränta ska beräknas från den 4 maj och den 3 maj är en lördag eller söndag ska i stället ränta beräknas från och med närmast följande tisdag.

Räkna på slutlig skatt som fastställts genom ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, se avsnitt 20.3.6.

### 20.3.5 Kostnadsränta vid anstånd, 6 §

#### Anstånd

På skatt som omfattas av anstånd och som återstår att betala när anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast ska ske med anledning av anståndsbeslutet.

Vid anstånd med betalning av skatt på grund av totalförsvartjänstgöring (17 kap. 5 §), arvsskatt och gåvoskatt (17 kap. 6 a §) eller synnerliga skäl (17 kap. 7 §) beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den då anståndet beviljades.

Räkna beräknas efter räntesats som motsvarar basräntan.

### 20.3.6 Kostnadsränta vid omprövning/överklagande, 7–7 a §§

#### Omprövning/ överklagande

#### 20.3.6.1 Slutlig skatt

När omprövningsbeslutet gäller slutlig skatt beräknas ränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning ska ske. Under tiden 13 februari till 3 maj beräknas dock inte kostnadsränta på sammanlagd slutlig skatt på ett belopp till och med 20 000 kr.

Om ränta ska beräknas från och med den 13 februari och den 12 februari är en lördag eller en söndag ska ränta i stället beräknas



från och med närmast följande tisdag. Om ränta ska beräknas från den 4 maj och den 3 maj är en lördag eller söndag ska i stället ränta beräknas från och med närmast följande tisdag.

#### **20.3.6.2 Annan skatt än slutlig skatt, arvsskatt och gåvoskatt**

När skatt, i övrigt ska betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast ska ske enligt omprövningsbeslutet eller beslutet om vissa debiteringsåtgärder.

Kostnadsränta beräknas efter den/de räntesatser som motsvarar basräntan under räntetiden.

Om skatten ska betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av SKD beräknas kostnadsräntan från och med den ursprungliga förfallodagen till och med den dag betalning senast ska ske efter en räntesats som motsvarar den höga kostnadsräntan.

Dock ska, under förutsättning att den skattskyldige inte har något underskott på skattekontot, kostnadsränta motsvarande basränta beräknas på ett belopp upp till och med 10 000 kr.

##### *Exempel*

I avsaknad av skattedeklaration skönsbeskattar SKV, genom omprövningsbeslut, företaget med ett skattebelopp om 40 000 kr. Dessutom påförs skattetillägg och förseningsavgift med sammanlagt 9 000 kr. Det sammanlagda beloppet 49 000 kr ska vara betalt enligt huvudregeln, dvs. senast 30 dagar.

Kostnadsränta beräknas enligt följande under förutsättning att inget annat finns på skattekontot.

På de första 10 000 kr beräknas kostnadsränta motsvarande basränta från och med ursprunglig förfallodag (10 § 2 st.). På 30 000 kr beräknas hög kostnadsränta från och med ursprunglig förfallodag. På beloppet 9 000 kr beräknas kostnadsränta först efter det att förfallodagen för skattetillägget och förseningsavgiften passerats enligt bestämmelserna om sen betalning.

#### **20.3.6.3 Arvsskatt och gåvoskatt**

När det är fråga om arvsskatt eller gåvoskatt som ska betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, beräknas kostnadsränta från och med dagen efter den förfallodag

som enligt 16 kap. 7 a § SBL gällde då beslut om skatten först fattades.

Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

### **20.3.7 Befrielse från kostnadsränta, 11 §**

#### **20.3.7.1 Allmänt**

SKV får helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl.

RSV har meddelat rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt SBL (RSV S 2000:9).

Det ankommer på SKV att i varje enskilt fall pröva frågan om befrielse. Det finns inte något krav på ansökan, vare sig muntlig eller skriftlig, för att befrielse ska kunna medges. Däremot behöver SKV inte göra efterforskningar när kännedom om befrielsegrunder saknas.

I fråga om möjligheten till befrielse från kostnadsränta görs följande uttalanden i prop.1996/97:100 s. 346 och 347:

”Utrymme bör finnas att i vissa fall underlåta att påföra eller att medge befrielse från ränta. Dessa möjligheter bör, som utredningen framhållit, avse främst skattskyldiga som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar och bör i första hand grundas på omständigheter som rör den betalningsskyldiges person. Som exempel på en sådan omständighet nämner utredningen sjukdom och med sjukdom jämförbara förhållanden som medfört att betalningsskyldigheten inte kunnat fullgöras av den skattskyldige själv eller annan som den skattskyldige kunnat anlita. Det kan också vara fråga om något annat förhållande som den betalningsskyldige inte kunnat råda över. Det får då förutsättas att betalningsskyldigheten fullgörs så snart det förhållande som orsakat förseningen upphört. Av betydelse är även när i förhållande till en förfallodag som den omständighet som åberopas som grund för en försening inträffat. Trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten kan nämligen den skatt- eller avgiftsskyldige ha haft tid att ordna så att betalningen kommit till stånd på annat sätt.

- - -

Räkna bör självfallet inte tas ut om en betalning inte bokförts på skattemyndighetens konto i rätt tid på grund av något förhållande som skattemyndigheten har ansvar för.

I en befrielsesituation kan det finnas anledning att väga in hur den skatt- eller avgiftsskyldige tidigare skött sina betalningar. Det är emellertid i första hand omständigheterna i det enskilda fallet som bör avgöra om befrielse skall medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olyckshändelse.”

SKV får befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl. Möjligheten att få hel befrielse avser främst skattskyldiga som inte har löpande skattebetalningar. För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. de som har debiterad F-skatt, särskilt debiterad A-skatt och/eller som ska lämna SKD är möjligheten till befrielse begränsad.

#### 20.3.7.2 Hel befrielse

Frågan om hel befrielse kan bli aktuell på grund av förhållanden som rör den skattskyldiges person. Detta innebär att en skattskyldig med löpande skattebetalningar normalt inte kan åberopa sjukdom eller olyckshändelse som grund för hel befrielse av kostnadsränta eftersom det förutsätts att denne utan större dröjsmål kan ordna så att betalning kan ske. Delvis befrielse kan dock komma i fråga, se avsnitt 21.3.7.3.

En förutsättning för att övriga skattskyldiga ska medges hel befrielse på grund av sjukdom eller olyckshändelse bör vara att hinder för en betalning inte uppstått alltför lång tid före betalningstillfället. Som riktlinje i RSV:s rekommendationer anges att orsaken till förseningen inte bör ha inträffat tidigare än 14 dagar före förfallodagen. Det är dock alltid omständigheterna i det enskilda fallet som ska vara avgörande, vilket innebär att SKV i sin bedömning ska beakta t.ex. om det funnits någon annan som utan större olägenhet kunnat fullgöra betalningsskyldigheten.

Någon mera ingående prövning av sjukdomens art och omfattning m.m. behöver normalt inte göras. Läkarintyg eller annat intyg bör krävas in endast om det anses nödvändigt för bedömningen.

#### **Förhållanden som man inte kunnat råda över**

Frågan om hel befrielse kan vidare bli aktuell när kostnadsränta påförts på grund av förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över. Exempel på när hel befrielse från kostnadsränta kan komma i fråga är vid ett felaktigt beslut av SKV om ändrad beräkning av preliminär skatt eller när arbetsgivaren har skickat felaktig kontrolluppgift till den anställde och SKV. En felaktig kontrolluppgift från en arbetsgivare kan innebära att den skattskyldige i samband med en beräkning av den förväntade slutliga skatten inte gör en extra skatteinbetalning i februari och/eller maj

månad taxeringsåret för att undvika kostnadsränta.

En lång handläggningstid i ett omprövnings- eller anståndsärende kan medföra såväl kostnadsränta som andra olägenheter för den skattskyldige. Om ett ärende handlagts så att SKV kan ha ådragit sig skadeståndsskyldighet bör hel befrielse övervägas. Detta innebär att SKV inte behöver avvakta skadeståndsärendet utan eventuell befrielse bör medges omedelbart.

Ytterligare exempel på förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över kan vara när en inbetalning inte kunnat ske i rätt tid på grund av att ett beskattningsbeslut inte kommit denne tillhanda. Som exempel nämns i RSV:s rekommendationer att SKV, trots att den skattskyldige meddelat adressändring, har felaktig adressuppgift i skatteregistret. I dessa fall bör hel befrielse avse ränta från förfallodagen och för högst 30 dagar från det att den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om sin betalningsskyldighet. När det är fråga om ett grundläggande beslut om slutlig skatt bör befrielsen i stället avse tiden från den ordinarie förfallodagen till och med den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den senaste beslutsdagen avseende det aktuella årets taxering, om den tiden är längre.

Om den skattskyldige gör gällande att en inbetalning inte kunnat ske i tid på grund av att skattedeklaration eller inbetalningshandlingar saknats bör denna omständighet i regel inte utgöra skäl för hel befrielse från kostnadsränta.

Hel befrielse bör dock, enligt RSV:s rekommendationer, medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration och inbetalningshandlingar för sent på grund av något förhållande som helt kan hänföras till SKV. Detta kan förekomma t.ex. när en skatte- och avgiftsanmälan inte har behandlats i rimlig tid. Handläggningstiden för ärenden av detta slag bör normalt inte överstiga 14 dagar.

När det är fråga om löpande betalningar för en skattskyldig som redan är registrerad, bör den omständigheten att han inte fått förtryckta inbetalningskort inte föranleda befrielse, eftersom han kan använda vanliga inbetalningskort i stället.

En förutsättning för hel befrielse bör vara att en sådan anmälan som krävs har lämnats i tid, att den innehållit fullständiga och korrekta uppgifter och dessutom att inbetalning bokförts på SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar inom 14 dagar från det SKV sänt ut de handlingar som den skattskyldige behöver för att kunna redovisa och betala.

Andra omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över men som inte är hänförliga till SKV kan vara när en inbe-

talning försenas på grund av handhavandefel hos betalningsförmedlare.

Förfallodagens nya innebörd, dvs. att ett belopp anses ha betalats den dag då betalningen bokförts på SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar gör att inbetalaren står risken för att beloppet bokförs i rätt tid. Har betalningsförmedlaren förorsakat försening av en inbetalning ska den skattskyldige alltid vända sig till betalningsförmedlaren för att begära kompensation för påfordrad kostnadsränta. Undantagsvis kan det förhållandet att ett betalningsinstitut inte på normalt sätt kunna överföra betalningen till SKV:s konto utgöra grund för befrielse.

Följande uttalar i prop. 1996/97:100 s. 346:

”Som befrielsegrund bör vidare i vissa fall betraktas det förhållandet att det betalningsinstitut som anlitas, t.ex. på grund av ett datorhaveri eller andra jämförbara särskilda omständigheter, inte klarat att på normalt sätt överföra betalningen till skattemyndighetens konto. Befrielse bör också kunna medges i de fall som Postgirot Bank AB pekat på, dvs. förseningar som beror på ett tillfälligt handhavandefel hos betalningsförmedlaren eller inte fungerande datorkommunikation. Det måste dock vara fråga om sådana förhållanden som den skattskyldige inte har haft anledning att räkna med. För befrielse i sådana situationer där den försenade betalningen beror på förhållanden hos betalningsförmedlaren och som i regel rör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp bör krävas att betalningsförmedlaren kompenserar staten för dess räntekostnad. Dessa situationer bör regleras i de avtal om betalningsförmedling som Riksskatteverket träffar med betalningsförmedlarna och bör lämpligen hanteras under medverkan av Riksskatteverket.”

I RSV:s rekommendationer sägs att hel befrielse från kostnadsränta bör ske när förseningen beror på tillfälliga handhavandefel eller inte fungerande datorkommunikation hos betalningsförmedlare.

Om felet berör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp kan betalningsförmedlaren vända sig till SKV:s huvudkontor för att träffa avtal om kompensation för staten för räntekostnad. I dessa fall meddelar huvudkontoret vilka skattskyldiga som fått sina betalningar försenade på grund av felet, varefter SKV på eget initiativ bör befria dem från kostnadsränta.

Till den del felet beror på den skattskyldige bör ingen befrielse komma i fråga, se dock 20.3.7.5.

### 20.3.7.3 Delvis befrielse

SKV får delvis befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. Delvis befrielse kan bli aktuellt i de fall sådana omständigheter som kan utgöra skäl för hel befrielse föreligger men inte kan anses tillräckligt starka för att motivera detta.

Delvis befrielse bör ske på så sätt att kostnadsräntan sätts ner till ett belopp som motsvarar basräntan.

Sjukdom eller olyckshändelse som drabbat skattskyldig med löpande skattebetalningar eller ansvarig tjänsteman i nära anslutning till betalningstillfället kan anses utgöra skäl för delvis befrielse från kostnadsränta. En förutsättning för detta är normalt att den skattskyldige kan visa att det inte funnits någon annan som kunnat fullgöra betalningsskyldigheten i tid. Skattskyldiga med löpande redovisning och betalning torde kunna ordna så att inbetalning kan ske utan större dröjsmål även i dessa situationer. Som en ytterligare förutsättning för delvis befrielse i dessa fall bör därför krävas att inbetalning skett inom 14 dagar från förfallodagen.

Någon mera ingående prövning av sjukdomens art och omfattning m.m. behöver normalt inte göras. Läkarintyg eller annat intyg bör krävas in endast om det anses nödvändigt för bedömningen.

Kostnadsränta som påförts på grund av underuttag av preliminär skatt bör normalt inte innebära att hel befrielse medges, se dock avsnitt 20.3.7.2. Däremot kan delvis befrielse komma ifråga.

Som exempel på när detta kan vara motiverat nämns i RSV:s rekommendationer att den skattskyldige har haft grundad anledning anta att taxering skulle åsättas i enlighet med självdeklarationen. Detta kan vara fallet om en skattskyldig tidigare har fått ett visst avdrag godkänt av SKV och inte haft anledning anta att motsvarande yrkande skulle komma att vägras ett senare år. En förutsättning för delvis befrielse bör vara att den skattskyldige har lämnat korrekta uppgifter i självdeklarationen.

Vid bedömningen av om en skattskyldig kunnat råda över att kostnadsränta uppkommit bör hänsyn tas till att det som allmän princip gäller att preliminär skatt skall betalas under inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt motsvarar den slutliga skatten. Under inkomståret sker detta enklast genom att begära förhöjt skatteavdrag hos huvudarbetsgivaren eller att hos SKV begära ändrad beräkning av den preliminära skatten och efter inkomståret genom en egen skatteinbetalning.

**20.3.7.4 Ambassader**

Ambassader bör befrias från kostnadsränta utan ansökan (se RSV S 2000:9).

**20.3.7.5 Övriga omständigheter**

Om kostnadsräntan beror på ett fel som SKV har begått bör delvis befrielse kunna medges även om den skattskyldige orsakat felet, dock under förutsättning att den skattskyldiges åtgärd var ursäktlig. Allmänt sett kan därvid högre krav ställas på en skattskyldig med löpande skatte- och avgiftsbetalningar.

**20.3.7.6 Omständigheter som inte bör föranleda befrielse**

Befrielse bör inte medges på grund av bristande betalningsförmåga, bristande kunskaper om gällande bestämmelser eller om inbetalningen är försenad på grund av semester eller liknande.

**20.4 Intäktsränta**


---

12–14, 16 § SBL

---

**Huvudregel**

Huvudregeln är att intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförs på SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar, eller ett belopp annars tillgodoräknas, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka. När det är fråga om skatt som ska tillgodoräknas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas räntan från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag.

En inbetalning som avser att möta en debitering, men som bokförs före debiteringens förfallodag påverkar skattekontots saldo positivt och på ett eventuellt överskott beräknas intäktsränta fram till förfallodagen.

*Exempel*

Ränteberäk- ningsdag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
040401	Ingående saldo	0	0
040406	Inbetalning	+ 8 000	+ 8 000
040412	Deb. prel.skatt	- 8 000	0
040430	Utgående saldo	0	0

Intäktsräntan beräknas enligt följande.

Räntetid	Räntesaldo	Räkna
040401– 0405	0	
040406– 0411	+ 8 000	Intäktsränta
040412– 0430	0	

Intäktsräntan tillgodoförs vid det kommande avstämmningstillfället och läggs till saldot på skattekontot.

### Undantag

Det finns undantag från huvudregeln. På ett överskott som ska återbetalas efter det att den slutliga skatten har bestämts och justerats med posterna i 11 kap. 14 § SBL ska intäktsränta beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret. Detsamma gäller om en debiterad preliminär skatt efter vissa justeringar överstiger den slutliga skatten och därmed ska sättas ned, 11 kap. 13 § SBL. Även på skatt som ska betalas tillbaka genom en s. k. förtidsåterbetalning beräknas intäktsränta från och med den 13 februari taxeringsåret.

Om den 12 februari är en lördag eller söndag ska intäktsränta i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Eftersom preliminär skatt ska betalas genom skatteavdrag eller enligt särskild debitering, är en skatteinbetalning i andra fall inte att anse som en inbetalning av preliminär skatt. Detta innebär att en inbetalning till skattekontot alltid påverkar kontots saldo från den dag då beloppet bokförts och att intäktsränta beräknas enligt huvudregeln på överskottet.

### Egen inbetalning

I det fallet en skattskyldig har gjort en egen inbetalning till skattekontot i avsikt att täcka ett förväntat underskott i samband med den avstämmning i vilken den slutliga skatten ingår uppkommer ett överskott på skattekontot. Detta under förutsättning att övriga skatter och avgifter betalas i rätt tid. På detta överskott beräknas intäktsränta dag för dag fram till dess att den slutliga skatten bokförts på kontot. För beslutet om slutlig skatt anges som ränteberäkningsdag den 13 februari taxeringsåret. Om underskottet av den slutliga skatten täcks av den egna inbetalningen kommer inte någon kostnadsränta att beräknas men samtidigt har den skattskyldige tillgodoförts intäktsränta under perioden. Denna intäktsränta justeras genom att skattekontot gör om hela ränteberäkningen från den 13 februari taxeringsåret på det nya saldot.

För överskjutande ingående moms som har redovisats i skattedeklaration beräknas ränta från och med dagen efter den dag som skatten enligt 16 kap. 7 § SBL anses vara betald. Anledningen till



detta är att det ska vara möjligt att använda denna moms som betalning av annan, i skattedeklarationen, redovisad skatt utan att räntekonsekvenser uppkommer.

Intäktsränta bestäms med utgångspunkt i basräntan. Intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan (dvs. 0,9 % i april år 2004).

Intäktsräntan tillgodoförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering.

Intäktsräntan är inte skattepliktig.

## **20.5 Övrigt**

### **20.5.1 Avrundning**

Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort (23 kap. 1 § SBL).

Avrundningsregeln gäller inte bara skatt utan också avgifter, ränta och särskilda avgifter. Regeln innebär att SKV t.ex. på ett kontoutdrag ska redovisa belopp i heltal kronor. Vid redovisningen faller öretal bort. Skattskyldiga ska också ange belopp i hela krontal exempelvis vid redovisning i skattedeklaration.

Bestämmelsen är dock inte tillämplig för ränteberäkningen. Öretal faller alltså inte bort vid ränteberäkningen utan enbart vid SKV:s redovisning på kontoutdraget.

### **20.5.2 Avgifter och räntor enligt UBL, ML och USAL**

I RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering lämnas en redogörelse för avgifter och räntor som ersätts av räntorna enligt SBL.

#### **20.5.2.1 Dröjsmålsavgift**

Dröjsmålsavgiften behandlas i avsnitt 3.1.3 i 1998 års handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. Där finns en hänvisning till RSV:s rekommendationer m.m. (RSV Du 1993:1) om befrielse från dröjsmålsavgift enligt UBL, ML och USAL. Enligt RSV S 2000:10 ska RSV Du 1993:1 och motsvarigheten på mervärdesskatteområdet, RSV Im 1993:3, fortfarande tillämpas i fråga om dröjsmålsavgifter enligt nämnda lagar.

### 20.5.2.2 Kvarskatteavgift och ö-skatteränta

Kvarskatteavgiften behandlas i avsnitt 3.2.1 och ö-skatteräntan i avsnitt 3.2.2 i 1998 års handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. Där finns hänvisning till RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1994:32), som enligt RSV S 2000:10 fortfarande ska tillämpas i fråga om kvarskatteavgift och ö-skatteränta enligt UBL avseende 1995 t.o.m. 1998 års taxeringar.

### 20.5.2.3 Restitutionsränta, respitränta och anståndsränta

Restitutionsräntan behandlas i avsnitt 3.2.2, respitränta i avsnitt 3.3 och anståndsräntan i avsnitt 3.4 i 1998 års handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. I dessa avsnitt finns tablåer över de räntesatser som gäller för kalenderåren 1994–1998.

Räntesatserna för kalenderåren 1999–2002 är följande.

Kalenderår	%-sats	
1999	3,3 %	(75 % av SLR som gällde vid utgången av november 1998)
2000	4,2 %	(75 % av SLR som gällde vid utgången av november 1999)
2001	3,8 %	(75 % av SLR som gällde vid utgången av november 2000)
2002	3,7 %	(75 % av SLR som gällde vid utgången av november 2001)
2003	3,6 %	(75 % av SLR som gällde vid utgången av november 2002)
2004	3,5 %	(75 % av SLR som gällde vid utgången av november 2003)

Beträffande respitränta och restitutionsränta finns hänvisningar till RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1994:33 och RSV S 1994:34) om respitränta och restitutionsränta enligt UBL, ML och USAL. Enligt RSV S 2000:10 ska dessa fortfarande tillämpas i fråga om respitränta och restitutionsränta enligt nämnda lagar.

När det gäller anståndsränta finns en hänvisning till RSV:s rekommendationer m.m. (RSV Du 1993:2) om anståndsränta enligt UBL, ML och USAL. Enligt RSV S 2000:10 ska RSV Du 1993:2 och motsvarigheten på mervärdesskatteområdet, RSV Im 1993:7, fortfarande tillämpas i fråga om anståndsränta enligt nämnda lagar.

## 21 Beslutsförfarandet

---

11 kap. 20 § SBL

21 kap. SBL

Prop. 1996/97:100 s. 589, 630–635 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.

Prop.2002/03:99 Det nya Skatteverket

---

### Sammanfattning

#### Grundbeslut och omprövningsbeslut

Det finns två olika huvudtyper av beslut, nämligen vad som kan betecknas som grundbeslut och omprövningsbeslut. Omprövningsbesluten är i sin tur av tre olika slag, nämligen dels s.k. ordinära omprövningsbeslut, dels beslut om efterbeskattning, dels ock de s.k. obligatoriska omprövningsbesluten som SKV ska fatta så snart en skattskyldig överklagat dess beslut, se kapitel 22. De ordinära omprövningsbesluten indelas slutligen i två olika kategorier, nämligen omprövning på initiativ av den skattskyldige respektive omprövning på initiativ av SKV.

#### Beslut om vissa debiteringsåtgärder

Om SKV meddelat omprövningsbeslut eller beslut om taxeringsåtgärder enligt TL, eller om domstol meddelat beslut enligt SBL av betydelse för skattedebiteringen, ska SKV, i form av beslut om vissa debiteringsåtgärder, göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet.

På grund av bestämmelserna i 1 kap. 4 § 1 st. SBL gäller allt vad som sägs i detta kapitel om skatt och skattskyldig också avgift och avgiftsskyldig. Detsamma gäller i fråga om ränta, skattetillägg och förseningsavgift och den som är skyldig att betala räntan, skattetillägget eller avgifterna.

Att begreppet arbetsgivaravgift också omfattar sådan särskild löneskatt på förvärvsinkomster och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala, framgår av 1 kap. 3 § SBL.

## **21.1 Grundbeslut**

Bestämmelserna i TL om grundläggande beslut och omprövningsbeslut har i stora delar sin motsvarighet också på skattebetalningsområdet. Bortsett från stadgandet i 11 kap. 9 § 1 st. SBL, som definierar begreppet ”grundläggande beslut om slutlig skatt”, så förekommer ”grundläggande beslut” eller ”grundbeslut” i övrigt inte som begrepp i SBL. Dock sägs i 21 kap. 1 § att SKV ska ompröva beslut enligt SBL i frågor som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Härav följer att för omprövning normalt fordras att det föreligger ett grundbeslut som ska bli föremål för omprövning. Att grundbeslutet i vissa situationer fattas i den ordning och inom den tid som gäller för omprövning, framgår av nästa avsnitt.

### **21.1.1 Beslut enligt skattedeklaration**

Om en SKD har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Om en SKD 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. Dessa s.k. automatiska beslut, som regleras i 11 kap. 16 och 18 §§ SBL, utgör grundbeslut.

### **21.1.2 Beslut efter ansökan eller begäran**

#### **F-skatt**

I situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande blir SKV:s beslut i anledning av dylik ansökan också att betrakta som ett grundbeslut. Exempel härpå är SKV:s beslut att, efter ansökan av den skattskyldige, utfärda en F-skattsedel (4 kap. 7 § SBL). När detta grundbeslut väl har fattats kan det naturligtvis bli föremål för omprövning, såvida den skattskyldige inte föredrar att i stället ge in en ny ansökan, varvid i sistnämnda fallet, fråga givetvis blir om ett nytt grundbeslut. Den omständigheten att ett beslut får omprövas, utesluter nämligen inte möjligheten för den skattskyldige att i stället, om han så föredrar, komma in med en ny ansökan, om ett ansökningsförfarande är föreskrivet i lagen, antingen direkt eller indirekt.

#### **Anstånd**

En situation där lagstiftaren får anses ha förutsatt ett ansökningsförfarande utan att direkt föreskriva detta, är då anstånd med inbetalning av skatt begärs. Här torde för övrigt SKV:s möjlighet att agera ex officio vara ytterligt begränsad. Också dessa anståndsbeslut är att betrakta som grundbeslut. Anledningen till att lagstiftaren här indirekt får anses ha förutsatt ett ansökningsförfarande, som resulterar i grundbeslut, är att när den skattskyldige begär anstånd så finns inget beslut att ompröva.

Som framgår ovan anses beslut som fattats på grundval av en ansökan utgöra grundbeslut. Detsamma får anses gälla beslut som grundas på en begäran från den skattskyldige. Härav följer att SKV:s beslut om justering av förmånsvärde på begäran av arbetsgivare med stöd av 9 kap. 2 § 2 st. och 8 kap. 16 § SBL samt beslut om kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 § samma lag, också på begäran av arbetsgivaren, är att betrakta som grundbeslut.

Observera dock att vissa administrativa beslut som registrering av arbetsgivare samt överlämnande av skattefordring för indrivning inte är att betrakta som beslut i detta sammanhang.

## **21.2 Omprövningsbeslut**

SKV ska, om inte annat följer av 21 kap. 2 eller 3 § SBL, ompröva ett beslut enligt SBL i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. En förutsättning för att ett beslut ska kunna bli föremål för omprövning är således att det har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Det mycket vida begreppet ”betalning eller återbetalning av skatt” innebär att så gott som samtliga beslut som fattas enligt SBL kan komma att omprövas.

Som framgår av föregående avsnitt har en skattskyldig, som erhållit ett grundbeslut där ett ansökningsförfarande eller liknande direkt eller indirekt är föreskrivet, en valmöjlighet om han vill åstadkomma en ändring i beslutet. Han kan således antingen inge en ny ansökan som resulterar i ett nytt grundbeslut eller i stället inkomma med en omprövningsbegäran som givetvis medför ett omprövningsbeslut.

### **Exempel på omprövningsbeslut**

SKV:s beslut enligt 11 kap. 19 § och 12 kap. 1 och 2 §§ SBL om ansvar för underlåtet skatteavdrag respektive innehållen, ej redovisad, preliminär skatt, utgör omprövningsbeslut och detta alldeles oavsett om SKD ingetts för den aktuella perioden eller inte, eftersom skatten i sistnämnda fall, som framgår av ovanstående avsnitt, genom ett s.k. automatiskt beslut anses fastställd till noll kr. Detsamma gäller SKV:s beslut om betalningsansvar för arbetsgivaravgifter och moms.

För omprövning fordras normalt att det föreligger ett beslut som ska bli föremål för omprövning. Ett omprövningsbeslut behöver emellertid inte alltid direkt föregås av ett grundbeslut. Detta gäller framför allt när det beslut som ska omprövas självt är ett omprövningsbeslut. Härtill kommer att vissa ”grundbeslut” meddelas i den ordning och inom den tid som gäller för omprövning. I 21 kap. 1 § 2 st. SBL stadgas sålunda: ”Om något beslut i en

fråga enligt denna lag inte har fattats, får SKV besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.” Sistnämnda stadgande torde innebära att SKV:s beslut mot s.k. non filers, dvs skattskyldiga som inte varit registrerade till moms eller såsom arbetsgivare, får betraktas som omprövningsbeslut.

SKV:s resurser ska inriktas på det väsentliga skatteundandragandet och inte på petitessartade felaktigheter. Lagstiftaren har därför, precis som på taxeringsområdet, föreskrivit att SKV får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Detta innebär naturligtvis inte att SKV kan underlåta att, oavsett beloppets storlek, fatta sådant beslut på yrkande av skattskyldig.

För ordinär omprövning av SKV:s beslut fordras normalt inte att några beloppsrekvisit är uppfyllda. Ett undantag från den fria omprövningsrätten finns emellertid i 21 kap. 2 § SBL, som stadgar att ett beslut om preliminär skatt får ändras på grund av en ändring i den skattskyldiges inkomstförhållanden endast om ändringen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det annars finns särskilda skäl. Om den skattskyldige inte är nöjd med ett dylikt omprövningsbeslut, som avser ändrat uttag av preliminär A-skatt eller ändrad debitering av preliminär skatt, kan han emellertid begära omprövning av sistnämnda beslut enligt vanliga regler, dvs. utan hinder av beloppskravet ovan.

Bestämmelserna om omprövning gäller också i det fall ett beslut behöver ändras på grund av en felräkning eller något annat misstag.

Att SKV ska ompröva överklagade beslut framgår av nästa kapitel.

### **21.2.1 Omprövning på initiativ av den skattskyldige**

---

21 kap. 4–7 §§ SBL

---

**Begäran om omprövning ska vara skriftlig och göras inom sex år**

En begäran om omprövning ska göras skriftligt och ska enligt huvudregeln ha kommit in till SKV senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Tidsfristen har anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 9 § 1 st. en omprövningsbegäran från den skattskyldige ska ha kommit in till SKV före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Med beskattningsår förstås det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret. Detta innebär

att om SKV exempelvis under år 2000 gjort en arbetsgivare ansvarig för under år 1999 underlättna skatteavdrag, så kan denne begära omprövning intill utgången av år 2005.

Ytterligare ett exempel: En skattskyldig begär omprövning av slutlig skatt enligt 2000 års taxering. Denna slutliga skatt har debiterats under december 2000 och avser det beskattningsår som avslutas den siste december 1999. Även i denna situation går alltså tiden för omprövning ut vid utgången av år 2005.

Dock har en skattskyldig eller arbetsgivare, som gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av tidsfristen ovan, fått kännedom om ett beslut som är till hans nackdel eller ett skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som ska betalas, alltid rätt att komma in med en omprövningsbegäran inom två månader från den dag han fick sådan kännedom. I exemplen ovan innebär detta att om arbetsgivaren respektive den skattskyldige kan göra sannolikt att de inte fått kännedom om besluten förrän den 20 december 2005, så går tiden för omprövningsbegäran ut först den 20 februari 2006, dvs. efter sexårsfristen.

#### **Delgivnings- skyldighet**

Motivet för denna bestämmelse är att lagstiftaren velat säkerställa en minimitid för att begära omprövning i fall då SKV:s beslut fattas sent under sexårsfristen. För att förvissa sig om att skattskyldig verkligen tillställs sent under omprövningsperioden fattade beslut, har lagstiftaren vidare föreskrivit en delgivnings-skyldighet vad avser dessa beslut. Denna skyldighet regleras i 63 § 3 st. SBF. Enligt denna bestämmelse ska beslut enligt SBL, som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär antingen att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att SKV på eget initiativ omprövat beslut till den skattskyldiges nackdel, delges denne.

#### **Kortare frist för ompröv- ningsbegäran**

När det gäller vissa beslut som huvudsakligen avser preliminär skatt har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av omprövningsbegäran. Sålunda framgår av 21 kap. 5 § SBL att en begäran om omprövning ska ha kommit in till SKV inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering, dvs. sådan taxering som sker med ledning av en preliminär självdeklaration lämnad i syfte att korrekt beräkna debiterad preliminär skatt, dvs. F- eller SA-skatt, exempelvis i fall då näringsverksamhet påbörjas eller verkställd schablondebitering inte korrekt avspeglar den förväntade nettointäkten för inkomståret ifråga,

2. sättet att ta ut preliminär skatt, dvs. frågan huruvida skattskyldig ska vidkännas avdrag för preliminär skatt eller själv betala en honom debiterad sådan skatt eller, med andra ord, frågan om vilken skatteform, A- eller F-skatt, som ska gälla för den skattskyldige,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, eller
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 § SBL.

Ovannämnda beslut gäller huvudsakligen preliminär skatt. Att tidsfristen i dessa fall bara är två månader, beror på att en sexårig omprövningstid av praktiska skäl inte kan tillämpas i dessa situationer. Om preliminär skatt tas ut med för lågt eller för högt belopp sker nämligen reglering redan i samband med avstämningen av den slutliga skatten under taxeringsåret.

En omprövningsbegäran ska ges in till SKV. Om så ej skett får omprövningsbegäran ändå prövas, nämligen om den getts in till en allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, KR eller RR. Begäran ska då omedelbart översändas till SKV med uppgift om den dag då begäran kom in till domstolen.

#### **Undertecknande eller ej**

En begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes ombud. Är den inte det, får SKV utfärda ett föreläggande om att den ska undertecknas. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas (21 kap. 6 § SBL). En ej undertecknad omprövningsbegäran utgör således i normalfallet ett direkt prövningshinder för SKV. Skrivningen ”får skatteverket utfärda” indikerar emellertid en möjlighet för verket att i vissa situationer underlåta föreläggande. En sådan situation kan vara då annat prövningshinder föreligger. Är omprövningsbegäran exempelvis för sent ingiven (desert) eller föreligger res judicata, skulle det vara tämligen poänglöst för SKV att vid äventyr av avvísning förelägga skattskyldig att underteckna en omprövningsbegäran. Det skulle nämligen medföra att verket, om den skattskyldige läkte skadan genom ett undertecknande, likväl skulle avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder, dvs. såsom för sent ingiven respektive såsom varande res judicata. Sistnämnda begrepp förklaras närmare under avsnitt 21.2.3.1.



I nämnda fall bör SKV följaktligen underlåta föreläggande om undertecknande och i stället direkt avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder.

En annan situation då SKV kan underlåta att förelägga den skattskyldige att underteckna sin omprövningsbegäran, är då verket lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis bör bifallas. Vid sådant förhållande skulle ju SKV ändå vara skyldig att på eget initiativ fatta ett beslut som är till fördel för den skattskyldige. Beslutet kan då lika gärna fattas med utgångspunkt i en inte undertecknad omprövningsbegäran. Samma princip bör tillämpas i situationer då SKV lätt kan konstatera att yrkandet i en inte undertecknad begäran om omprövning inte till någon del kan bifallas, eftersom det ju knappast kan vara meningsfullt att pressa fram en underskrift från den skattskyldige för att därefter omedelbart avslå yrkandet.

### **Avvisning om ej undertecknad**

Som framgår av lagrummet ovan så måste SKV, för det fall verket väljer att förelägga om undertecknande, i föreläggandet ange påföljden för underlåtelserna att efterkomma detsamma, dvs. avvisning. För avvisning i denna situation krävs således ett förmligt föreläggande om undertecknande vid äventyr av avvisning och att föreläggandet inte följts inom föreskriven tid. Har SKV t.ex. bara anmodat den skattskyldige att underteckna sin begäran eller har man förelagt honom därtill, utan att samtidigt ange att påföljden vid bristande hörsamhet utgör avvisning, föreligger inte grund för avvisning. Något krav på att ett föreläggande enligt 21 kap. 6 § SBL ska delges den skattskyldige respektive ombudet uppställs dock inte.

Som framgår ovan kan SKV underlåta att förelägga om undertecknande

- i fall då andra prövningshinder redan föreligger
- i fall då SKV lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis kan bifallas, dvs. fall där SKV på eget initiativ hade kunnat pröva ärendet samt
- i fall då SKV lätt kan konstatera att yrkandet inte till någon del kan bifallas.

I övriga situationer bör SKV utfärda ett föreläggande med stöd av 21 kap. 6 §, såvida det inte är ställt utom varje rimligt tvivel att den inte undertecknade inlagan med begäran om omprövning kommer från behörig person (jfr NJA 1991 s. 595). I det rättsfallet konstaterade nämligen HD att en inte undertecknad besvärinlaga (överklagande), som enligt i det målet gällande rätt skulle vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans

ombud, likväl skulle godtas eftersom det inte rådde något tvivel om att den kom från behörig person. Besvärslagan bestod av en fotokopia av en handskriven, undertecknad besvärsskrift vartill hade fogats åtskilliga handlingar som var relevanta för prövningen av det överklagade beslutet. Därjämte förelåg vissa andra omständigheter som klart pekade på att besvärslagan härrörde från klaganden.

**Telefax**

I detta sammanhang bör också noteras att en undertecknad begäran om omprövning, som inkommer i form av ett telefax, inte kan anses egenhändigt undertecknad (jfr RÅ 1992 not. 571). Bristen kan dock avhjälpas genom att den skattskyldige i efterhand får beredas tillfälle att inkomma med en vederbörligen undertecknad omprövningsbegäran.

**Fullmakt saknas**

En person som uppger sig vara ombud för en annan person ska styrka sin behörighet med en fullmakt. Fullmakten kan avkrävas antingen det uppgivna ombudet eller den skattskyldige, huvudmannen. Härvidlag bör SKV kunna anlägga samma principiella synsätt som kommit till uttryck ovan vad avser undertecknande av omprövningsbegäran. I korthet innebär det att fullmakt bör inkrävas, såvida det inte på annat sätt klart framgår att det uppgivna ombudet har i uppdrag att föra den skattskyldiges talan, dels i sådana fall då det inte föreligger andra prövningshinder, dels i sådana fall då det krävs utredning för att avgöra beskattningsfrågan. Infordras fullmakt ska det göras i ett förmligt föreläggande varav det ska framgå att SKV inte vidtar någon omprövning om föreläggandet inte iakttas. Om så inte skett kan avvisning på grund av avsaknad av fullmakt inte komma i fråga.

Föreläggande om att inkomma med fullmakt bör i första hand riktas mot det uppgivna ombudet. Följs inte ett sådant föreläggande kan normalt ett avvisningsbeslut, med hänsyn till att omprövningsfristen uppgår till hela sex år efter inkomståret, fattas utan någon föregående kommunikation med den skattskyldige. Denne bör dock i sådana fall tillställas en kopia av avvisningsbeslutet för kännedom. Om avvisning på grund av bristande fullmakt aktualiseras mycket sent under omprövningsperioden eller efter densamma, bör dock SKV bereda den skattskyldige tillfälle att läka bristen genom att t.ex. själv ge in den efterfrågade fullmakten.

**Omprövning av skattetillägg efter sexårsfristen**

Om en skattskyldig har överklagat SKV:s beslut att göra honom betalningsansvarig för ytterligare preliminär skatt, arbetsgivaravgifter eller moms, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom så har han, så länge beslutet i huvudfrågan ännu inte fått laga kraft, möjlighet att begära omprövning av SKV:s beslut i vad det avser skattetillägg och

detta även om ordinarie sexårsfrist för omprövning har löpt ut. Detta framgår av 21 kap. 7 § SBL.

I den ovan beskrivna situationen, nämligen då skattskyldig missat att överklaga ett skattetillägg och omprövningsfristen redan löpt ut, står emellertid, vid sidan av möjligheten till omprövning av skattetillägget så länge ”huvudfrågan” inte fått laga kraft, ytterligare två rättsmedel till den skattskyldiges förfogande. Han kan nämligen välja att i stället, antingen med stöd av 22 kap. 5 § SBL överklaga beslutet om skattetillägg eller, med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket lagrum 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, i ”huvudmålet” föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i denna situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Inget hindrar följaktligen en skattskyldig från att exempelvis under åttonde året efter beskattningsåret i RR föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort huvudmålet som ju, eftersom RR är högsta instans, får laga kraft redan samma dag som dom faller eller beslut tas. Oavsett vilken av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – omprövning, överklagande eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – så gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har föranletts av den skattefråga som är föremål för domstolsprövning.

Av nästa avsnitt framgår att skattskyldig som missat sexårsfristen för omprövning respektive överklagande av skattetillägg faktiskt har ytterligare en möjlighet att få detsamma undanröjt, nämligen genom bestämmelsen i 21 kap. 8 § 2 st. SBL som stadgar att SKV efter sexårsfristen till skattskyldigs fördel får ompröva ett beskattningsbeslut som av tillgängligt material framstår som felaktigt. Av förarbetena framgår klart att denna paragraf ska kunna tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller moms.

### **21.2.2 Omprövning på initiativ av Skatteverket**

---

21 kap. 8–9 §§ SBL

---

#### **Fördelsbeslut (8 §)**

Enligt huvudregeln i 21 kap. 8 § 1 st. SBL måste SKV, om verket självmant överväger att till den skattskyldiges fördel ompröva ett beslut, meddela sitt beslut senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Den tid som SKV har på sig för att på eget initiativ meddela ett beslut till den skattskyldiges fördel är således identisk med den tid som den skattskyldige enligt 21 kap. 4 § 1 st. SBL har på sig för att begära

omprövning. Tidsfristen har också här anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju SKV enligt 4 kap. 13 § 1 st. på eget initiativ får meddela ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel före utgången av det femte året efter taxeringsåret. För SKV:s del ska ett beslut anses meddelat då beslutet fått sin slutliga avfattning, undertecknats av behörig tjänsteman och av denne överlämnats för expediering.

**”Söndagsregeln”  
vid fördelsbeslut**

Infaller den tid, då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får, enligt 2 § 1 st. lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, torde avses bl.a. meddelande av beslut. Detta innebär, eftersom sexårsfristen i 21 kap. 8 § 1 st. SBL alltid löper ut på nyårsafton, att ett av SKV den första vardagen sjunde året efter beskattningsåret till den skattskyldiges fördel meddelat omprövningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat.

**Omprövning efter  
sexårsfristen**

Även efter sexårsfristen får SKV meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel, nämligen om det av material som är tillgängligt för SKV framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt (21 kap. 8 § 2 st. SBL). Enligt prop. 1996/97:100 s. 632 blir bestämmelsen tillämplig bl.a. när

- slutlig skatt har fastställts till ett för högt belopp,
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § SBL (ej 16 § som felaktigt anges i prop.) skett med ett för lågt belopp
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked,
- det finns en felaktighet i beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt,
- belopp som har räknats in i den skattskyldiges underlag för egenavgifter har ansetts inte utgöra inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst,
- det föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig,
- ett belopp som har räknats in i underlaget för arbetsgivaravgifter har ansetts inte utgöra inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst,
- skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller moms.

Någon tidsfrist inom vilken omprövning ska ha skett i ovanstående fall finns inte. Omprövning kan därför i dessa situationer ske i princip hur sent som helst.

**Nackdelsbeslut  
(9 §)**

**Måste fattas  
senast inom två år  
efter beskatt-  
ningsåret**

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, utom i fall då fråga är om efterbeskattning, normalt inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Notera härvid att beskattningsåret vad avser arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och moms som ska redovisas i SKD, utgörs av det kalenderår för vilket skatten ska betalas (1 kap. 6 § p. d SBL) och detta alldeles oavsett om den skattskyldige har brutet räkenskapsår.

Härav följer att om SKV i maj 2004 finner att skattskyldig, vars räkenskapsår avslutas i april 2002, underlåtit att redovisa arbetsgivaravgifter och moms avseende redovisningsperioden december 2001, så ska, om oriktig uppgift föreligger, beslut tas i form av efterbeskattning, eftersom aktuellt beskattningsår är 2001, dvs. det kalenderår för vilket skatten ska betalas. Den omständigheten att ifrågavarande arbetsgivaravgifter och moms förfaller till betalning först under 2002 saknar härvid betydelse.

Enligt gällande praxis vad gäller inkomsttaxeringen, vilken praxis analogt torde vara tillämplig jämväl på uppbörds-, avgifts- och momsområdet, är SKV oförhindrat att under omprövningsperioden på oförändrat material fatta omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel. Se RÅ 1996 ref. 102, den s.k. Triljonendomen.

**”Söndagsregeln”  
vid nackdelsbeslut**

Under rubriken fördelsbeslut ovan har konstaterats att ett på SKV:s eget initiativ den första vardagen sjunde året efter inkomståret till den skattskyldiges fördel meddelat omprövningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat. Detta ställningstagande grundar sig på det faktum att det i 2 § 1 st. lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid sägs att infaller den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast skall vidtas på bl.a. nyårsafton, får åtgärden vidtas nästa vardag. Att den s.k. söndagsregeln i ovannämnda lag torde vara tillämplig också på SKV:s nackdelsbeslut följer indirekt av RÅ 1997 ref. 57 där RR slog fast att lagen var tillämplig på RSV:s överklagande av ett grundläggande beslut om årlig taxering som avsåg ändring till den skattskyldiges nackdel. Det först den 4 januari 1993 inkomna överklagandet avseende grundbeslut gällande 1991 års taxering ansågs följaktligen rättidigt ingett. Eftersom med begreppet ”åtgärd” i ovannämnda lag torde avses bl.a. såväl överklagande som meddelande av beslut, synes söndagsregeln analogivis vara tillämplig på SKV:s nackdelsbeslut enligt 21 kap 9 § 1 st. SBL, innebärande att ett sådant beslut torde kunna meddelas senast

första vardagen tredje året efter beskattningsåret. Det som talar för en dylik analogitillämpning är också det förhållandet att tidsfristen för ett sådant överklagande som var föremål för prövning i ovan åberopat rättsfall, enligt 6 kap. 8 § TL, knyts till den tidsfrist som anges i 4 kap. 14 § 1 st. TL på motsvarande sätt som tidsfristen för överklagande i 22 kap. 7 § 1 st. SBL överensstämmer med tidsfristen för omprövning i bl.a. just 21 kap. 9 § 1 st. SBL.

Oaktat söndagsregelns sannolika tillämplighet i ovanstående situation, bör SKV naturligtvis ha en sådan framförhållning vad gäller beslut enligt 21 kap. 9 § 1 st. att nu berörd problematik inte aktualiseras.

### **Undantag från tvåårsfristen**

Det finns ett undantag från bestämmelsen om att omprövning till skattskyldigs nackdel, bortsett från efterbeskattningsfallen, måste ske senast inom två år efter utgången av beskattningsåret. Detta undantag avser fall då den skattskyldige inte gett in SKD i rätt tid. I en sådan situation får således, enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL ett omprövningsbeslut till nackdel meddelas efter utgången av den tvååriga "huvudfristen", nämligen inom ett år från den dag SKD inkom till SKV, dock senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Bestämmelsen har sin motsvarighet i 4 kap. 14 § 2 st. TL, där ju stadgas att om skattskyldig inte gett in självdeklaration i rätt tid, så får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas inom ett år från den dag självdeklarationen kom in till SKV, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Eftersom omprövning i situationen ovan inte får ske senare än ett år efter den dag SKD getts in, så blir bestämmelsen i lagrummet ovan i praktiken inte tillämpligt så snart en SKD kommer in för sent, dvs. normalt efter den 12 respektive den 26 i redovisningsperioden, utan först då en SKD ges in efter första året efter beskattningsåret. Beträffande SKD som ges in dessförinnan gäller således huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. SBL dvs. omprövning senast två år efter beskattningsåret, vilket framgår av följande exempel. Antag att en skattskyldig först den 15 mars 2000 ger in en SKD avseende redovisningsperioden april 1999. Enligt 21 kap. 9 § 2 st. får SKV i denna situation meddela ett omprövningsbeslut till nackdel senast inom ett år från dagen för SKD:s ingivande, dvs. i detta fall senast den 15 mars 2001. Enligt huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. får SKV emellertid göra en sådan omprövning senast vid utgången av andra året efter beskattningsåret, dvs. i detta fall senast vid utgången av 2001. Bestämmelsen i andra stycket tillämpas således bara i fall då huvudfristen om två år i första stycket är försutten.

Bestämmelsen i 21 kap. 9 § 2 st. SBL innebär alltså att SKV, inom tid som normalt gäller bara för efterbeskattning, har precis samma möjligheter att meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel som verket har enligt 21 kap. 9 § 1 st. Fråga är här således om en direkt förlängning av den ordinarie omprövningsfristen. Skulle den skattskyldige överhuvudtaget inte ge in någon SKD gäller således de ordinära omprövningsreglerna till dess att sjätte året efter beskattningsåret löpt ut. I lagtexten anges visserligen att SKV i nu berörda situationer får meddela ”ett” omprövningsbeslut. Med ”ett” avses emellertid inte räkneordet ”ett” utan SKV kan inom ett år från det SKD kom in, dock alltid inom sexårsfristen, meddela hur många omprövningsbeslut som helst till den skattskyldiges nackdel.

Kommer en SKD in till SKV senare än året efter beskattningsåret finns ytterligare en möjlighet att åstadkomma ett korrekt beslut, nämligen i 21 kap. 11 § 3 SBL vari stadgas att efterbeskattning får ske om den skattskyldige inte lämnat en SKD eller begärd uppgift och underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats. Denna reglering medför att SKM i sådana fall då omprövningsbeslut kan fattas med stöd av 21 kap. 9 § 2 st. nästan undantagslöst kan välja att i stället med stöd av 21 kap. 11 § 3 göra en efterbeskattning, varvid naturligtvis tidsfristerna för efterbeskattning blir tillämpliga. Det är med andra ord normalt inte någon fara om SKV:s utredning med anledning av en sent ingiven SKD skulle dra ut på tiden så att ettårsfristen passeras, eftersom verket ju då i stället kan efterbeskatta med stöd av 21 kap. 11 § 3.

Med hänsyn till det i 21 kap. 13 § 1 st. SBL reglerade beloppskriteriet för efterbeskattning, har SKV emellertid inte alltid en valmöjlighet mellan de ovannämnda lagrummen. Är skillnaden liten mellan beslutad och tilltänkt skatt, föreligger det således inte formella förutsättningar för efterbeskattning, men väl för ”ordinarie” omprövning enligt 21 kap. 9 § 2 st.

Föreligger förutsättningar för tillämpning av såväl 21 kap. 9 § 2 st. som 21 kap. 11 § 3 SBL kan det förefalla likgiltigt vilket lagrum SKV tillämpar. SKV bör dock i sådana situationer tillämpa 21 kap. 9 § 2 st., inte minst av det skälet att SKV då, som framgår ovan, inom ettårsfristen formellt är oförhindrat att ompröva sitt beslut utan att några nya omständigheter tillkommit. Väljer SKV att i stället efterbeskatta får verket däremot, med hänsyn till res judicatabestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st., inte ånyo fatta beslut om efterbeskattning i samma fråga.

Det är tveksamt om SKV:s beslut enligt 12 kap. 3 § SBL, dvs. ansvar då utbetalare underlåtit att göra anmälan enligt 5 kap. 7 § samma lag är att betrakta som omprövningsbeslut. Oavsett hur det förhåller sig härmed får tidsfristen i detta speciella fall anses uttömmande reglerad i 12 kap. 4 § SBL. Av detta lagrum framgår att nu aktuella beslut inte får fattas om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid, eller statens fordran mot betalningsmottagaren har preskriberats. Härav följer att dylika beslut får fattas, inte bara efter den ordinarie tvåårsfrist som gäller för omprövningsbeslut till nackdel utan också, i förekommande fall, efter den sexårsfrist som gäller för beslut om efterbeskattning, nämligen när betalningsmottagarens skatteskulder preskriberats efter sexårsfristen, vilket är det normala när betalningsanstånd medgetts för skatteskulderna.

**Beslut efter övervägande**

I fall då SKV i ett formligt övervägande meddelat skattskyldig att verket har för avsikt att fatta någon form av nackdelsbeslut gentemot honom, exempelvis återkallelse av F-skattsedel, men sedermera ändrar sig, så måste verket skilja sig från ärendet genom ett skriftligt beslut/meddelande av innebörd att den tilltänkta åtgärden, återkallelsen, inte kommer att vidtas.

**Beslut utan tekniskt stöd**

Det förekommer att det tekniska systemet under viss tid, exempelvis vid årsskiften, inte är användbart. Under sådan tid kan SKV naturligtvis inte underlåta att meddela brådskande beslut, vilka då får handläggas manuellt. De åtgärder som SKV i ett senare skede måste vidta för att registrera beslutet i det tekniska systemet, är endast en registreringsåtgärd. Besluten anses således ha meddelats redan i samband med det manuella beslutet.

### **21.2.3 Hinder mot omprövning**

#### **21.2.3.1 Res judicata**

SKV har enligt SBL:s regler såväl befogenhet som skyldighet att ompröva sina egna beslut. Reglerna härom innebär bl.a. att SKV är oförhindrat att ompröva en viss fråga även om samma fråga tidigare varit föremål för prövning eller omprövning av SKV. En och samma fråga kan med andra ord omprövas hur många gånger som helst. SKV:s rättigheter och skyldigheter härvidlag begränsas dock bl. a. av den s.k. res judicataregeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL. Den regeln innebär att en fråga, som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol (LR, KR respektive RR), inte därefter kan bli föremål för omprövning av SKV. En sådan fråga kan för övrigt inte heller bli föremål för förnyad domstolsprövning, såvida inte



domstolens avgörande överklagas i rätt tid.

Skattedomstolsprocessen är en s.k. sakprocess. Detta innebär att en fråga som avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet avgörande inte kan prövas igen. Frågan är följaktligen rättskraftigt avgjord eller, med andra ord, *res judicata*. Sakproblematiken behandlas i RSV:s, numera SKV:s, "Handledning för taxeringsförfarandet" RSV 615 utgåva 1 s. 216 f. och kommenteras därför inte närmare i detta sammanhang. En grundläggande princip är emellertid så viktig att den förtjänar att nämnas också här, nämligen följande: Den omständigheten att en skattskyldig till stöd för sitt yrkande anför andra omständigheter i sakfrågan än de som ursprungligen angavs, innebär inte att saken därigenom förändras. En annan viktig princip i sammanhanget är den om "taxeringsårets slutenhet", som i uppbörds-, avgifts- och momshänseende har sin motsvarighet i "redovisningsperiodens slutenhet". Principen innebär kortfattat att saken individualiseras bl.a. av den redovisningsperiod till vilken den är hänförlig, medförande att skattskyldig, utan hinder av att en viss fråga avseende exempelvis redovisningsperioden maj 2000 blivit rättskraftigt avgjord i LR, kan begära omprövning av "samma" fråga rörande annan redovisningsperiod.

Har en fråga avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet avgörande mister alla omständigheter, som hade kunnat åberopas i domstolen, sin rättsliga betydelse genom domen, dvs. sådana omständigheter prekluderas genom domen. En begäran om omprövning av en fråga, som domstol tidigare prövat, ska således avvisas på grund av *res judicata*, även om den skattskyldige anför andra omständigheter eller annan bevisning för sitt yrkande än vad han gjort i domstolsprocessen. Om en skattskyldig, sedan LR avgjort en viss fråga enligt SBL där ansökningsförfarande inte föreligger, ger in en omprövningsbegäran i samma fråga till SKV, så ska yrkandet följaktligen avvisas på grund av *res judicata*. Skulle omprövningsbegäran komma in till SKV innan LR:s dom har fått laga kraft, bör SKV emellertid inte fatta ett avvisningsbeslut. Visserligen föreligger även i en sådan situation ett prövningshinder visavi SKV men så är inte fallet gentemot KR. I ett sådant läge bör därför SKV betrakta den ingivna omprövningsbegäran som ett överklagande av LR:s dom, varför SKV, innan den skattskyldiges överklagandetid löper ut, bör överlämna handlingen till LR.

I 21 kap. 3 § 2 st. SBL beskrivs ytterligare en situation då omprövning inte får ske, nämligen när fråga är om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, dvs. sådan betalningsskyldighet som grundas på en överenskommelse mellan SKV och företrädare för juridisk person och detta trots att överenskommelsen, om den

fullföljts, är att betrakta som ett omprövningsbeslut. Om överenskommelsen inte fullföljs, dvs. om aktuell betalning inte sker inom föreskriven tid, så förfaller den. Om företrädaren inte är nöjd med överenskommelsen kan ha alltså låta den förfalla och tvinga fram en domstolsprocess på så sätt.

### **21.2.3.2 Undantag från res judicata**

Det sagda innebär att SKV, så snart en omprövningsbegäran inkommer, via diarium måste förvissa sig om att aktuell fråga inte, som framgår ovan, har varit föremål för prövning i skatteminstol, eftersom det ju då föreligger ett direkt prövningshinder för verket.

Av framställningen ovan kan man få den uppfattningen att regeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL utgör ett absolut omprövningshinder för SKV. Så är emellertid inte fallet. En fråga, som har avgjorts av domstol, kan nämligen under vissa specifika förhållanden omprövas av SKV, nämligen

1. då KR eller RR meddelat resning i ett mål och därefter överlämnat handlingarna i målet till SKV för vidare handläggning,
2. då nya relevanta omständigheter inträffat efter domstolens dom, s.k. facta superveniens samt
3. då 21 kap. 3 § 2 st. SBL är tillämplig, dvs. vid ändrad RR-praxis. Se nedan under kantrubriken "Att bryta dom".

#### **Nya omständigheter (facta superveniens)**

För att facta superveniens ska föreligga är det inte tillräckligt att den nya omständigheten blivit känd för parterna först efter domen. Hittar den skattskyldige en tidigare bortglömd faktura eller företer han ett efter domen upprättat intyg som styrker att han är berättigad till ett av domstol vägrat avdrag, föreligger således inte facta superveniens. Sådana omständigheter omfattas alltså av den lagakraftvunna domens rättskraft.

#### **Att bryta dom**

Nya omständigheter som faktiskt inträffat efter en dom (facta superveniens) omfattas aldrig av domens rättskraft. Ny rättspraxis anses inte utgöra facta superveniens. För alla typer av sakprocesser gäller således generellt att en fråga som avgjorts genom en lagakraftvunnen dom inte, om vi bortser från ansökningsförfaranden, kan bli föremål för förnyad prövning även om avgörandet strider mot ett senare tillkommet prejudikat. Frågan är och förblir res judicata. Ett så strikt synsätt skulle emellertid, vad gäller bl.a. skattebetalningsprocessen, kunna leda till stötande resultat. Antag t.ex. att SKV gjort två olika arbetsgivare, under identiskt lika premisser, betalningsansvariga för underlåtna preli-

minärskatteavdrag. Den ene nöjer sig med detta medan den andre för frågan vidare. Den sistnämnde blir emellertid genom LR:s dom övertygad om att hans yrkande om att undgå arbetsgivaransvar inte är förenligt med dittillsvarande praxis, varför han underlåter att överklaga domen som följaktligen får laga kraft. Om RR något eller några år därefter ändrar sin dittillsvarande praxis och fastslår att arbetsgivaransvar inte föreligger i den aktuella situationen, skulle den av arbetsgivarna, som tidigare varit passiv i ansvarsfrågan, ha möjlighet att genom omprövning få RR:s nya avgörande beaktat medan den andre, på grund av den tidigare processen i LR, inte skulle ha motsvarande möjlighet. Den omprövningsmöjlighet som föreskrivs i 21 kap. 3 § 2 st. SBL ska ses mot denna bakgrund. Utan hinder av att res judicata föreligger får således SKV ompröva en fråga som avgjorts av LR eller KR genom beslut som fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare meddelat avgörande från RR.

Bestämmelsen i 21 kap. 3 § 2 st. är inte bara tillämplig då RR ändrar tidigare praxis utan också då RR för första gången tar ställning till hur en viss fråga ska bedömas.

Med hänsyn till hur lagrummet har utformats ligger det nära till hands att tro att SKV på eget initiativ kan tillämpa den paragrafen också till den skattskyldiges nackdel. Så är emellertid inte fallet, vilket framgår av förarbetena till motsvarande bestämmelse i TL som torde kunna ge ledning även vid tillämpning av SBL.

Den omständigheten att skattskyldig är berättigad till omprövning utan hinder av res judicata vid ny rättspraxis, innebär inte att SKV har någon skyldighet att vid sådan ny praxis gå igenom gamla ärenden för att se om det finns avgöranden som strider mot det nya prejudikatet. Det ankommer i stället i dessa fall på de skattskyldiga att inom sexårsfristen begära omprövning.

### **21.2.3.3 Litis pendens**

Att en fråga, som avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet beslut, inte ånyo kan prövas av domstol eller myndighet är en grundläggande rättsprincip. En annan sådan grundläggande rättsprincip är att en fråga som är föremål för domstolsprövning inte kan prövas av annan domstol eller av myndighet. Sistnämnda prövningshinder brukar betecknas *litis pendens*. I 21 kap. 3 § 1 st. SBL anges endast att en fråga som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte får omprövas av SKV. Trots detta utgör även den omständigheten att en fråga är under prövning i domstol ett omprövningshinder för SKV (jfr prop. 1989/90:74 s. 403).

#### **21.2.3.4 Begäran om omprövning eller ansökan**

Observera att prövningshindret i 21 kap. 3 § 1 st. SBL endast avser omprövning. Detta innebär att i fall där lagstiftaren direkt eller indirekt föreskrivit ett ansökningsförfarande så kan den skattskyldige, utan hinder av res judicata, ånyo få en fråga som redan avgjorts av skattedomstol, prövad av SKV, nämligen genom att ge in en ny ansökan eller, vad gäller justering av förmånsvärde samt kostnadsavdrag, en ny begäran.

I fall där lagstiftaren varken direkt eller indirekt har föreskrivit ett ansökningsförfarande eller liknande i stället för omprövning för att få till stånd en prövning av en viss fråga, så torde motsatsvis res judicataregeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL få full effekt. Om en skattskyldig således av LR fått avslag på sitt överklagande av SKV:s beslut att antingen vägra honom befrielse från kostnadsränta eller vägra honom ändrad beräkning av preliminär skatt, så torde han, eftersom något ansökningsförfarande inte är föreskrivet i dessa situationer, inte kunna åstadkomma ändring i respektive beslut med mindre han överklagar LR:s dom i KR. Då ansökningsmöjlighet inte finns är ju nämligen en omprövningsbegäran det enda rättsmedel som i princip står till buds för honom i dessa fall, men eftersom frågan, på grund av LR:s dom ju är res judicata, är han förhindrad också att begära omprövning.

Av det ovan sagda följer att om en skattskyldig, efter en ansökan av något slag, får ett avslagsbeslut från SKV, så har han, så länge beslutet inte överklagats, inte mindre än tre olika möjligheter att söka åstadkomma ändring i detsamma, nämligen genom att ge in antingen en ny ansökan till SKV (gällande exempelvis tilldelning av F-skatt),

1. en omprövningsbegäran till SKV eller
2. ett överklagande till LR.

Väljer han alternativ 3 och alltså överklagar beslutet till LR, så har han därefter ingen valmöjlighet hos SKV, utan hans möjlighet att få en ny prövning till stånd är begränsad till alternativ 1, dvs. en ny ansökan. En omprövningsbegäran i detta fall ska nämligen rätteligen avvisas, antingen såsom res judicata eller, så länge frågan inte har avgjorts av LR, såsom litis pendens. Sedan är det en annan sak att SKV kanske av praktiska skäl väljer att betrakta ingiven omprövningsbegäran såsom en ansökan, för att den skattskyldige skall erhålla den prövning han ju faktiskt varit berättigad till om han bara omrubricerat sin skrivelse till ”ansökan”. Om SKV agerar sålunda är det viktigt att verket inledningsvis anger att det uppfattat den skattskyldiges skrivelse, inte

som en omprövningsbegäran enligt den faktiska rubriceringen, utan såsom en ansökan.

Som exempel på situationer där lagstiftaren direkt eller indirekt får anses ha föreskrivit ett ansökningsförfarande eller motsvarande som innebär att skattskyldig, utan hinder av res judicata, kan få till stånd en förnyad prövning av viss fråga enligt SBL kan nämnas

- utfärdande av F-skattsedel enligt 4 kap. 7 §
- anstånd med inbetalning av skatt enligt 17 kap.
- justering av förmånsvärde enligt 9 kap. 2 § 2 st. och 8 kap. 16 §
- kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 §.

Rätten att få en ny ansökan prövad sedan den aktuella frågan redan blivit anhängiggjord eller avgjord i förvaltningsdomstol är inte helt självklar eller oomstridd. I artikeln ”Om litispensens i förvaltningsrätten” i Förvaltningsrättslig tidskrift 1974 s. 80 ff. sammanfattar Hans Ragnemalm saken sålunda: ”– problemet om beslutsmyndighetens möjlighet att ändra eller återkalla ett fattat beslut, sedan besvär däröver anförts, i mångt och mycket blir en lämplighets-, skälighets- eller värderingsfråga och inte en fråga om processuella principer.” Frågan huruvida förvaltningsmyndighet får eller bör ändra eller återkalla beslut i litis pendenssituationer har behandlats, förutom i Ragnemalms artikel ovan, i prop. 1985/86:80, s. 76–80; H Ragnemalm, Förvaltningsprocessrättens grunder, s. 84–91; H. Strömberg, Allmän förvaltningsrätt 18:e uppl., s. 75–76; JO 1972, s. 293–294; JO 1975, s. 305–307, 351–353; JO 1975/76, s. 291–294.

Av doktrinen ovan följer att det i en litis pendenssituation inte föreligger något hinder för förvaltningsmyndighet att pröva en förnyad ansökan. Prövningen bör emellertid begränsas till fall då det ursprungliga beslutet helt eller delvis ska undanröjas, dvs. då den nya ansökningen bifalls helt eller delvis. Dessa beslut ska tillställas LR för beaktande. Vid helt bifall avskriver domstolen således målet på grund av att klagandens yrkande ju blivit i sin helhet tillgodosett genom SKV:s beslut. Vid endast delvis bifall kommer LR:s prövning av överklagandet avseende det första beslutet att begränsas till belopp varmed klaganden inte blivit tillgodosedd genom verkets nya beslut. Det föreligger väl i och för sig inget hinder för myndighet att i ett nytt beslut upprepa sitt i det överklagade beslutet dokumenterade ställningstagande och alltså avslå också ansökan nr två. En sådan prövning där myndighet endast vidhåller sitt ursprungliga beslut blir emellertid tämligen poänglös, eftersom en samtidig prövning av två över-

klagandemål rörande samma fråga inte kan ifrågakomma. I en sådan situation ska nämligen enligt praxis det senast anhängiggjorda överklagandet avvisas såsom obehörigt. Om en fråga redan avgjorts av domstol och fått laga kraft vid tiden för ingivandet av en förnyad ansökan, dvs. i en res judicatasituation, torde en prövning kunna ske oavsett om denna mynnar ut i ett bifalls- eller avslagsbeslut, eftersom den nya ansökningen i sig torde generera ett nytt processföremål trots att saken ju till synes är densamma.

Sammanfattningsvis torde man alltså, för SKV:s vidkommande, kunna säga att en förnyad ansökan, utan hinder av litis pendens, dvs. medan målet ligger för avgörande i domstol, kan prövas i fall då verket avser att helt eller delvis bifalla densamma. Om så ej är fallet bör SKV avvisa ansökningen under återopande av sistnämnda prövningshinder. I en res judicatasituation ska förnyad prövning ske oavsett om verket avser att bifalla eller avslå ansökningen.

#### **21.2.4 Efterbeskattning**

---

21 kap. 10–13 §§ SBL

---

Den tidsfrist om två år efter beskattningsåret inom vilken SKV normalt får fatta omprövningsbeslut till nackdel för skattskyldig kan, under förutsättningar och på sätt anges i 21 kap. 10–13 §§ SBL, utsträckas i enlighet med vad som sägs i följande avsnitt. Omprövning, som i enlighet härmed sker efter ordinarie tvåårsfrist, benämns efterbeskattning och har sin motsvarighet i eftertaxeringsinstitutet på inkomstskatteområdet. En efterbeskattning innebär, eftersom det är en form av omprövning, en ändring av ett tidigare beslut och alltså inte ett tillägg till ett sådant.

#### **Oriktig uppgift**

Efterbeskattning utgör ett extraordinärt rättsmedel och för dess tillämpning fordras därför att vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda. Således får, enligt 21 kap. 11 § SBL, efterbeskattning på grund av oriktig uppgift ske i följande fyra situationer, nämligen om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige

1. i en SKD eller på annat sätt under förfarandet hos SKV lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet,
2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL,
3. inte lämnat en SKD eller begärd uppgift, eller
4. inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § 3 st.

Rekvisitet ”oriktig uppgift” i 15 kap. 1 § SBL som avser skattetillägg är identiskt med motsvarande rekvisit i 21 kap. 11 § 1 SBL som gäller efterbeskattning. Med hänsyn härtill görs i detta avsnitt inte någon särskild redovisning av detta rekvisit, utan vad som i kapitlet om ”Skattetillägg förseningsavgift och kontrollavgift”, under rubriken 16.2.2, sagts om oriktig uppgift bör kunna äga tillämplighet även vid bedömning av huruvida förutsättningar för efterbeskattning föreligger. Som framgår av sistnämnda kapitel föreligger emellertid den väsentliga skillnaden att medan det för påförande av skattetillägg fordras att den oriktiga uppgiften lämnats skriftligt eller via datamedium, så räcker det för efterbeskattning, som ju inte är en sanktion, utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma ett korrekt beskattningsbeslut, att den skattskyldige lämnat uppgiften muntligen.

Brister i redovisningen av skatteavdrag faller inom tillämpningsområdet för punkten 1 ovan. Detta innebär i sin tur att efterbeskattning får ske så snart den skattskyldige inte i SKD har redovisat den ersättning, ränta eller utdelning från vilken han är skyldig att göra skatteavdrag och inte heller det skatteavdrag han varit skyldig att göra. Det har sålunda i detta sammanhang ingen betydelse om den skattskyldige har gjort skatteavdrag eller inte.

#### **Efterbeskattning i andra fall**

Efterbeskattning får också ske enligt 21 kap. 12 § SBL, nämligen

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
2. när en ändring föranleds av SKV:s beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, eller
3. när en ändring föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag.

#### **Felräkning**

Med felräkning i ovannämnda lagrum avses räknefel som SKV gjort beträffande belopp som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Även räknefel som SKV gjort vid beräkning av skattetillägg och förseningsavgift omfattas av bestämmelsen (jfr 21 kap. 13 § 3 st.). Förhåller det sig så att SKV avvikit från en SKD i höjande riktning och därvid påfört skattetillägg på ett underlag motsvarande höjningsbeloppet torde, om det sedermera visar sig att höjningsbeloppet på grund av felräkning blivit för lågt, inte bara det felaktiga beskattningsbeslutet utan även

beslutet om skattetillägg kunna rättas med stöd av 21 kap. 12 § 1. Med andra ord får det i en sådan situation anses föreligga orsakssamband mellan räknefelet avseende beskattningsbeslutet och det för lågt påförda skattetillägget.

Ett beloppsmässigt för lågt beskattningsbeslut kan även ha sitt ursprung i en felräkning som den skattskyldige gjort. Även ett sådant felaktigt beslut kan, under förutsättning att räknefelet framgått av ingett deklarationsmaterial, rättas i efterhand med stöd av 21 kap. 13 § 1 SBL. Att felräkningen i ett sådant fall inte rättats i ordinär väg får nämligen anses ha sin grund i ett uppenbart förbiseende från SKV:s sida (jfr RÅ 1965 Fi 169). Har den skattskyldiges felräkning däremot gjorts i hans underlag till deklarationen har den inte kunnat upptäckas av SKV vid deklarationsgranskningen. I ett sådant fall kan det beloppsmässigt för låga beskattningsbeslutet således inte anses föranlett av något förbiseende från SKV:s sida. Ett beskattningsbeslut som blivit för lågt på grund av en sådan i den skattskyldiges underlag dold felräkning kan emellertid rättas med stöd av efterbeskattningsbestämmelsen i 21 kap. 11 § 1. En sådan felräkning är nämligen att anse som en oriktig uppgift.

**Felskrivning**

Till felskrivning räknas bl.a. fall då SKV räknat rätt men skrivit fel. Som exempel kan nämnas att siffror kastats om eller fallit bort.

**Uppenbart förbiseende**

Utrymmet för att efterbeskattningsvis rätta ett beskattningsbeslut som blivit beloppsmässigt för lågt bestämt på grund av uppenbart förbiseende från SKV:s sida torde, med hänsyn till SKD:s mycket formaliserade utformning, vara ytterst begränsat. I normalfallet aktualiseras denna efterbeskattningsmöjlighet inte med mindre den skattskyldige till sin SKD fogar någon form av missivskrivelse. Härvid är att märka att om det av anteckning på missivet eller på annat sätt framgår att SKV vid granskningen gjort någon form av bedömning så kan i normalfallet ett förbiseende inte anses föreligga, i vart fall inte ett uppenbart sådant.

**Följdändringsfall**

I 21 kap. 12 § 2 SBL regleras bestämmelserna om efterbeskattning i de s.k. följdändringsfallen. Lagrummet fordrar för sin tillämpning att SKV, som en direkt mekanisk följd av att ett s.k. huvudbeslut ändras, vidtar en s.k. följdändring avseende annan redovisningsperiod eller annan person. Att följdändringen ska vara en direkt konsekvens av det ändrade huvudbeslutet innebär att det i princip inte finns utrymme för några bedömningar i ett följdändringsärende. Härav följer att för tillämpning av följdändringsinstitutet, SKV:s respektive förvaltningsdomstols beslut måste vara så utformade att därav klart framgår att betalningsskyldigheten vad gäller skatt avseende en viss redovisningsperiod



undanröjs därför att denna skyldighet i stället rätteligen avser en annan redovisningsperiod (års/periodfall) eller att betalningsskyldigheten avseende en viss skattskyldig undanröjs därför att denna skyldighet i stället avser en annan skattskyldig (personfall).

Ett exempel på personfall är då SKV, sedan verket med stöd av 13 kap. 1 § SBL befriat utbetalare från betalningsskyldighet för arbetsgivaravgifter, med stöd av 12 kap. 5 § samma lag gör betalningsmottagaren, A-skattsedelsinnehavaren, ansvarig för arbetsgivaravgifterna ifråga.

Observera emellertid att följdändringsreglerna inte omfattar skattetillägg. Detta innebär att om SKV exempelvis undanröjt betalningsskyldigheten för arbetsgivaravgifter varvid påfört skattetillägg automatiskt bortfallit för en skattskyldig avseende redovisningsperioden januari 2001 därför att ifrågavarande skyldighet i stället rätteligen avser perioden maj 1998, så kan verket efterbeskattningsvis med stöd av 21 kap 12 § 2 SBL till sistnämnda period överföra betalningsskyldigheten för skatten men inte för skattetillägget. Om den skattskyldige genom att inte redovisa aktuell skatt i SKD för maj 1998 har lämnat en oriktig uppgift i den deklARATIONEN, så kan SKV emellertid likväl påföra skattetillägg, nämligen om verket till stöd för efterbeskattningen åberopar, inte sistnämnda lagrum utan 21 kap 11 § 1, vilket ju är fullt möjligt eftersom oriktig uppgift lämnats. Detta tillvägagångssätt förutsätter emellertid att den ordinarie efterbeskattningsfristen om sex år inte är försutten vid tiden för SKV:s beslut. Om så skulle vara fallet är SKV i stället hänvisat till efterbeskattning i form av följdändring som ju, utan hinder av sexårsfristen, kan ske senast sex månader efter huvudbeslutet, varvid skattetillägg dock inte kan påföras.

### **Belopp av någon betydelse**

Efterbeskattning enligt 21 kap. 12 § 2 SBL ovan, dvs. i följdändringsfallen, får ske oavsett beloppets storlek. Efterbeskattning i övriga fall, dvs. enligt 21 kap. 11 § 1–3 samt 12 § 1, får emellertid ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Begreppet ”belopp av någon betydelse” är oklart. I prop. 1990/91:46 s. 64 sägs att vad som skall anses som belopp av någon betydelse bör avgöras med ledning av vad som gäller vid eftertaxering. I prop. 1989/90:74 uttalar föredragande statsråd att som riktmärke vid eftertaxering för inkomst ett belopp om ca 5 000 kr taxerad inkomst normalt torde kunna anses vara av någon betydelse. En inkomst på 5 000 kr i skiktet över brytpunkten genererar en skatt om cirka 2 500 kr, varför efterbeskattning bör avse högre belopp vad gäller skatteavdrag, arbetsgivaravgifter respektive moms.

Förekommer flera olika oriktiga uppgifter avseende en och samma redovisningsperiod, ska dessa läggas samman när det gäller att avgöra huruvida beloppskriteriet är uppfyllt, dock att sammanläggning sannolikt inte ska ske mellan de tre olika ”skatteslagen” i SKD. Detta innebär att en arbetsgivare som i en SKD lämnat tre olika oriktiga uppgifter på vardera 1 000 kr beträffande exempelvis skatteavdrag, kan efterbeskattas för 3 000 kr, medan arbetsgivare som lämnat tre olika oriktiga uppgifter om vardera 1 000 kr beträffande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter respektive moms, sannolikt inte kan efterbeskattas, eftersom beloppet inom varje ”storhet/skatteslag” här inte utgör belopp av någon betydelse, dvs. mer än 2 500 kr.

Om en arbetsgivare exempelvis under en följd av redovisningsperioder brustit i sin skyldighet att verkställa skatteavdrag torde, enligt uttalande i förarbetena till TL vilket analogt borde vara tillämpligt också på uppbörds-, avgifts- och momsområdena, efterbeskattning kunna ske även om beloppen avseende varje enskild period inte uppgår till sådana belopp att efterbeskattning för en enstaka period skulle ha varit möjlig.

Överstiger det totala skattebelopp som den skattskyldige underlåtit att innehålla för de aktuella perioderna i inte obetydlig grad den beloppsgräns som gäller för efterbeskattning för en enstaka period, bör beloppsrekvisitet följaktligen inte utgöra hinder för efterbeskattning för någon av perioderna. Har t.ex. en arbetsgivare under fyra perioder i rad lämnat oriktiga uppgifter beträffande skatteavdrag med 2 000 kr per period, bör efterbeskattning således kunna ske för alla fyra perioderna.

**Uppenbart  
oskäligt**

Efterbeskattning får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. Efterbeskattningsinstitutet såvitt avser 21 kap. 12 § 1 SBL ovan torde kunna definieras som en möjlighet för det allmänna att i efterhand få till stånd en rättelse av en felräkning, felskrivning eller ett annat uppenbart förbiseende. Det ligger i sakens natur att det ska mycket till innan man kan påstå att ett vidtagande av dessa åtgärder ska anses vara oskäligt. Än svårare är det naturligtvis att tänka sig att det kan framstå som uppenbart oskäligt att vidta dem.

När det gäller tillämpningen av oskälighetsrekvisitet i de s.k. följdändringsfallen i 21 kap. 12 § 2 SBL ovan, så framgår av förarbetena till motsvarande lagstiftning på eftertaxeringsområdet (4 kap. 18 § 2 st. TL – prop. 1989/90:74), att några särskilda begränsningar vad gäller följdändringar i de s.k. årsfallen, dvs. beslut avseende samma skattskyldig, inte är motiverade, eftersom det, som föredragande statsrådet uttrycker saken, i sådana fall

endast är ”fråga om en omdisponering av den skattskyldiges totala beskattning över tiden”.

Vad däremot gäller följdändringar i taxeringsbeslut avseende annan skattskyldig, de s.k. personfallen, anser statsrådet emellertid i ovannämnda förarbeten att det bör vara möjligt att i vissa undantagsfall underlåta att följdändra. Som förutsättning för dylik underlåtenhet bör dock gälla dels att det inte föreligger intressegemenskap mellan de skattskyldiga, dels att det tilltänkta följdändringsbeslutet tidsmässigt ligger långt efter ettårsperiodens utgång. Överfört på SBL:s regler torde nämnda uttalande innebära att följdändringsefterbeskattning kan underlåtas under förutsättning

- att efterbeskattningen aktualiseras efter utgången av den i 21 kap. 14 § SBL angivna sexårsfristen, dvs. när efterbeskattningen ska ske med stöd av den tidsmässigt utvidgande undantagsregeln i 21 kap. 15 §,
- att följdändringsbeslutet avser en annan skattskyldig än den som huvudbeslutet avser samt
- att någon intressegemenskap inte föreligger mellan de skattskyldiga.

Observera att samtliga tre rekvisit ovan måste vara uppfyllda för att följdändringsefterbeskattning ska kunna underlåtas.

Det ovan sagda innebär att utrymmet för tillämpning av oskälighetsrekvisitet, med några få undantag, är begränsat till efterbeskattningsbeslut på grund av oriktig uppgift enligt 21 kap. 11 §.

Som framhållits ovan finns på eftertaxeringsområdet samma uppenbara oskälighetsrekvisit som på efterbeskattningsområdet. Som en vägledning till hur detta rekvisit skall tillämpas i fall där oriktig uppgift föreligger, hänvisas till följande uttalande av föredragande statsråd i prop. 1991/92:43 s. 91 och 92 avseende eftertaxeringsområdet:

”Det är en självklarhet att det för att det i ett enskilt fall skall kunna anses vara uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut måste föreligga exceptionella omständigheter. Regeln bör förstås som en ”ventil” för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten skall bli så likformiga och riktiga som möjligt. Den restriktiva tillämpning som är avsedd kommer till uttryck genom att oskäligheten skall vara ”uppenbar” för att eftertaxering skall kunna underlåtas.

Det är inte möjligt att entydigt bestämma de omständigheter som kan medföra att ett eftertaxeringsbeslut skulle te sig uppenbart oskäligt. Till ledning för bedömningen vill jag emellertid anföra följande.

Vid bedömandet av om ett eftertaxeringsbeslut skulle framstå som oskäligt spelar tidsaspekten en väsentlig roll. En eftertaxering är naturligtvis inte oskälig enbart därför att beslut meddelas sent under det femte året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige på goda grunder trots sig ha lämnat tillräckliga uppgifter, haft anledning att tro att skattemyndighetens beslut varit riktigt och kanske vidtagit andra dispositioner i anledning av beslutet kan ett eftertaxeringsbeslut sent under eftertaxeringsperioden emellertid te sig oskäligt i vissa situationer. I de fall den skattskyldige lämnat direkt osanna uppgifter får en tillämpning av bestämmelsen dock anses vara utesluten.”

Som exempel på när bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig kan nämnas det fallet att SKV en viss redovisningsperiod aktivt, dvs. utan yrkande från arbetsgivaren, sänkt det av honom i SKD redovisade underlaget för arbetsgivaravgifter med hänvisning till att ersättningen ifråga inte är avgiftsgrundande. Om nu arbetsgivaren utbetalt motsvarande ersättning också följande period men, i enlighet med beskedet från SKV, underlåtit att redovisa densamma som avgiftsunderlag och det sedermera, efter tvåårsfristen, genom exempelvis avgörande i RR rörande annan arbetsgivare klargörs att den aktuella ersättningen i själva verket ska ingå i avgiftsunderlaget, så kan det vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta arbetsgivaren för den oriktiga uppgiften som ju grundats helt och hållet på det besked som erhållits från SKV.

En ytterligare förutsättning för att underlåta efterbeskattning i denna situation är emellertid att efterbeskattningen aktualiseras sent under sexårsperioden, dvs. knappast tidigare än under år fem eller sex efter beskattningsåret. För att SKV ex officio ska kunna reducera ett av den skattskyldige redovisat avgiftsunderlag på ovan angett sätt fordras emellertid att verket får något incitament härför, dvs. i praktiken torde detta inte bli aktuellt med mindre den skattskyldige till sin SKD fogat någon form av missivskrivelse. Eftersom detta är mycket ovanligt förekommande torde utrymmet för tillämpning av oskälighetsbestämmelsen i realiteten vara synnerligen begränsat också i de fall efterbeskattningen avser oriktig uppgift enligt 21 kap. 11 § SBL.

### **Ej efterbeskattning två gånger**

SKV är normalt oförhindrad att fatta flera omprövningsbeslut i samma fråga. Se ovan under avsnitt 21.2.1 ”Hinder mot ompröv-

**avseende samma fråga**

ning”. Beträffande beslut om efterbeskattning gäller dock ett undantag. Enligt 21 kap. 13 § 2 st. SBL får nämligen efterbeskattning inte ske om SKV tidigare fattat beslut om efterbeskattning avseende samma fråga. Bestämmelsen, som är helt följdriktig i ett sakförfarande, har sin motsvarighet i TL, nämligen i dess 4 kap. 18 §, vari stadgas att eftertaxering inte får ske om SKV tidigare fattat beslut om eftertaxering avseende samma fråga.

Av 21 kap. 10 § SBL framgår att ett omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel, som meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, definitionsmässigt är ett efterbeskattningsbeslut. Som nyss nämnts gäller enligt 21 kap. 13 § 2 st. som förutsättning för att res judicata ska utgöra hinder för efterbeskattning av en viss fråga att SKV ”tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga”. Av 21 kap. 10 § jämförd med 21 kap. 13 § 2 st. följer således att hinder för efterbeskattning avseende en viss fråga föreligger när SKV i ett tidigare efterbeskattningsärende meddelat ett beslut till den skattskyldiges nackdel avseende den frågan, dvs. på eget initiativ efterbeskattningsvis beslutat om betalnings-skyldighet för ytterligare skatt. Fråga är emellertid om det med beslut om efterbeskattning i 21 kap. 13 § 2 st. endast avses beslut som är till nackdel för den skattskyldige eller om därmed även avses beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts.

Viss ledning för svaret på frågan kan hämtas i specialmotiveringen till 6 kap. 8 § TL (prop. 1989/90:74 s. 415). Föredragande statsrådet anför nämligen där att det bör noteras att, om revision eller annan undersökning företagits som skulle kunna leda till ett beslut om eftertaxering och SKV därefter beslutar att inte eftertaxera, en skyldighet föreligger enligt 21 § FL att under-rätta den skattskyldige om detta beslut. Grunden för underrättelse-skyldigheten är att ett sådant beslut innefattar myndighets-utövning mot den enskilde. Dessutom är ett beslut att inte efter-taxera den skattskyldige överklagbart i samma utsträckning som ett beslut att åsätta en skattskyldig eftertaxering. Samma förhållande gäller givetvis beträffande efterbeskattning enligt SBL. Således kan det allmänna ombudet hos Skatteverket över-klaga ett beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts den skattskyldige. Tiden för överklagande löper därvid från dagen för beslutets meddelande. Mot bakgrund härav måste det rimligtvis ha varit lagstiftarens avsikt att ett beslut av SKV att inte vidta efterbeskattning av en skattskyldig tar åt sig rättskraft i samma utsträckning som ett beslut att åsätta efterbeskattning. Lagstiftaren får därför med beslut om efterbeskattning i 21 kap. 10 § SBL antas ha avsett inte bara beslut som är till nackdel för skattskyldig

utan även beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts den skattskyldige. I konsekvens härmed kan vad som sägs i sistnämnda lagrum inte anses utgöra en uttömmande beskrivning av begreppet efterbeskattningsbeslut.

**Skyldighet att  
fatta ”nollbeslut”**

Det ovan gjorda ställningstagandet ger upphov till frågan om i vilken utsträckning det föreligger en skyldighet för SKV att fatta förmliga beslut av innebörd att verket inte vidtar någon efterbeskattning. Så mycket torde vara klart som att en första förutsättning för att en ”beslutsskyldighet” ska uppkomma för SKV är att den skattskyldige har kännedom om att en utredning beträffande hans eventuella betalningsansvar har företagits, dvs. att han har anledning att förvänta sig ett besked av SKV. Den omständigheten att den skattskyldige har sådan kännedom torde emellertid inte automatiskt utlösa en ”beslutsskyldighet” för SKV. Man får rimligtvis skilja mellan det fallet att utredningen leder fram till att den skattskyldige tillställs ett övervägande om efterbeskattning, i form av en revisionspromemoria eller på annat sätt, och det fallet att utredningen läggs ned på ett tidigare stadium.

I det förstnämnda fallet torde SKV, om verket t.ex. på grund av den skattskyldiges yttrande över övervägandet om efterbeskattning kommer fram till att någon sådan inte skall ske, vara skyldigt att fatta ett förmligt beslut om att efterbeskattning inte vidtas vad avser den skattskyldige. Om SKV i revisionspromemoria övervägt att vidta efterbeskattning beträffande tre olika frågor men, efter invändningar från den skattskyldige, finner grund för efterbeskattning föreligga bara beträffande två av dessa, så är SKV följaktligen skyldigt att likväl besluta i alla tre frågorna, som samtliga därefter är res judicata i den bemärkelsen att verket inte senare kan fatta beslut om efterbeskattning beträffande någon av dem.

I det fallet att en utredning läggs ned innan något övervägande om efterbeskattning sänts ut till den skattskyldige, torde det däremot inte föreligga någon skyldighet för SKV att fatta ett förmligt beslut av innebörd att efterbeskattning inte vidtas beträffande honom. Det bör i ett sådant fall vara tillräckligt att SKV upplyser den skattskyldige om att utredningen lagts ned. Eftersom en sådan upplysning inte kan anses utgöra ett ”beslut om efterbeskattning” i den mening som avses i 21 kap. 13 § 2 st. SBL, kan en tillämpning av res judicatabestämmelsen i detta lagrum inte aktualiseras om SKV i ett senare skede kommer fram till att man vill vidta efterbeskattning beträffande den skattskyldige avseende de frågor som utredningen omfattade.

Bestämmelsen om res judicata i 21 kap. 13 § 2 st. innebär naturligtvis inte något hinder för SKV att till den skattskyldiges fördel

ompröva ett efterbeskattningsbeslut. Ett sådant omprövningsbeslut är nämligen inte något beslut om efterbeskattning. SKV kan följaktligen inom gällande tidsfrister meddela ett omprövningsbeslut som innebär att en av verket vidtagen efterbeskattning sätts ned eller undanröjs. Så kan däremot inte ske om efterbeskattningsfrågan prövats av domstol. Efterbeskattningsfrågan är nämligen då i sin helhet res judicata (21 kap. 3 § 1 st.).

**Ny efterbeskattning efter återförvisning**

Bestämmelsen om res judicata innebär inte något absolut hinder för SKV att meddela ett nytt beslut om efterbeskattning avseende en fråga beträffande vilken verket redan meddelat ett efterbeskattningsbeslut. Bestämmelsen sätts nämligen ur spel om t.ex. LR undanröjer ett beslut om efterbeskattning avseende viss fråga och återförvisar ärendet till SKV för ny handläggning. Ett efterbeskattningsbeslut kan även undanröjas genom att KR eller RR beviljar resning beträffande beslutet. Om KR eller RR i samband med undanröjandet överlämnar ärendet till SKV för vidare handläggning kan verket givetvis, utan hinder av res judicata och inom de ramar som ges i resningsbeslutet, meddela ett nytt efterbeskattningsbeslut i den aktuella frågan. En dylik efterbeskattning torde enligt gällande praxis (RÅ 1999 ref. 52) dock inte kunna åstadkommas med mindre återförvisningen sker och beslut fattas inom sexårsfristen.

Om en arbetsgivare genom efterbeskattning gjorts ansvarig för i mars 1998 underlåtet skatteavdrag avseende en viss arbetstagare, så kan SKM, utan hinder av res judicatabestämmelsen, därefter besluta om ny efterbeskattning beträffande underlåtet skatteavdrag avseende samma arbetstagare och samma beskattningsår, bara månaden är en annan. Härigenom kommer nämligen efterbeskattning nr två att avse en annan fråga än den som var föremål för prövning första gången. Man kan här således med fog tala om att begreppet "taxeringsårets slutenhet" har sin uppbörds-, avgifts- och momsrättsliga motsvarighet i "redovisningsperiodens slutenhet".

Faktum är att SKV i exemplet ovan är oförhindrat att fatta nytt efterbeskattningsbeslut även om fråga skulle vara inte bara om samma arbetstagare och samma beskattningsår utan också om samma redovisningsperiod, nämligen om grunden för det nya arbetsgivaransvaret var en annan faktura utan F-skatt än den som låg till grund för det första efterbeskattningsbeslutet. De båda fakturorna torde här nämligen utgöra två olika saker.

**Ej efterbeskattning av enbart skattetillägg och förseningsavgift**

Av 21 kap. 13 § 3 st. SBL framgår att efterbeskattning inte får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Detta innebär att den möjlighet som tidigare fanns att i en viss situation besluta om efterbeskattning avseende enbart skattetillägg och försenings-

avgift, nämligen när sådana avgifter blivit oriktiga på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, numera, dvs fr.o.m. år 2004, har slopats. Anledningen härtill är att en sådan åtgärd till den skattskyldiges nackdel som efterbeskattning innebär, framstår som betänklig med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som en straffliknande påföljd.

#### **21.2.4.1 Tidsfrist för efterbeskattning**

---

21 kap. 14–20 §§ SBL

---

##### **Normal tidsfrist**

SKV:s beslut om efterbeskattning ska i normalfallet meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 14 §). Tidsfristen har anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 19 § SKV:s beslut om eftertaxering i normalfallet ska meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret.

##### **Förlängd tidsfrist vid följdändring**

Beslut om efterbeskattning i form av följdändring enligt 21 kap. 12 § 2 eller 3 SBL får meddelas även efter ovannämnda sexårsfrist men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. Har t.ex. ett huvudbeslut, som ska föranleda en följdändring efterbeskattningsvis av arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 1998, meddelats den 25 september 2004 har SKV således tid på sig till och med den 25 mars 2005 att meddela följdändringsbeslutet. Om exemplet ändras på så sätt att huvudbeslutet i stället meddelats den 30 januari 2004 leder sexmånadersregeln i 21 kap. 15 § 1 st. däremot inte till någon utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln, varför SKV enligt 21 kap. 14 § har att meddela följdändringsbeslutet före utgången av 2004.

Enligt 21 kap. 13 § 2 st. får efterbeskattning inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. I förra avsnittet har konstaterats att en tillämpning av denna bestämmelse kan aktualiseras när beslut om efterbeskattning enligt 21 kap. 12 § 2 ska meddelas först efter sexårsfristens utgång. Som där angetts torde emellertid en tillämpning av oskälighetsbestämmelsen i princip endast bli aktuell när följdändringsbeslutet avser en annan skattskyldig än den som huvudbeslutet avser och någon intressegemenskap inte föreligger dem emellan.

I sammanhanget bör noteras att den tidsmässigt inskränkande dödsfallsregeln i 21 kap. 17 § SBL är tillämplig på följdändringsbeslut enligt 21 kap. 12 § 2. Mer om denna regel nedan.



Ett annat undantag från bestämmelsen att efterbeskattning måste ske senast inom sex år efter beskattningsåret, avser det fallet att någon beviljats anstånd med betalning av skatt i avvaktan på kammarrättens eller Regeringsrättens beslut med anledning av överklagande. Efterbeskattning i fråga om skatteavdrag får nämligen i denna situation, utan hinder av sexårsfristen ovan, alltid ske inom en tid av två år, räknat från utgången av det kalenderår, då domstolens beslut meddelades (21 kap. 15 § 2 st.).

**Förlängd tidsfrist  
vid oriktig uppgift  
i omprövnings-  
ärenden etc.**

I 21 kap. 16 § SBL finns ytterligare en tidsmässigt utvidgande undantagsregel. Enligt denna regel får nämligen beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL meddelas efter sexårsfristens utgång, dock inte senare än ett år från utgången av den månad då SKV:s eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft. Med laga kraft förstås att ett beslut inte längre är angripbart för part, dvs. att tiden för dess överklagande löpt ut eller att målet avgjorts i högsta instans varvid laga kraft erhålls omedelbart. Reglerna om överklagande behandlas längre fram, i kap. 22, men redan här kan nämnas att SKV:s beslut gentemot den skattskyldige normalt får laga kraft vid utgången av sjätte året efter beskattningsåret. Genom att ettårsfristen i 21 kap. 16 § börjar löpa först sedan beslutet i det omprövningsärende där den oriktiga uppgiften lämnats har fått laga kraft, har SKV normalt tid på sig till utgången av sjunde året efter beskattningsåret för att meddela beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende. Vad gäller beslut av LR eller KR så får dessa laga kraft gentemot den skattskyldige två månader efter delgivning av beslutet samt gentemot det allmänna två månader efter beslutets meddelande.

Antag att en arbetsgivare överklagat SKV:s beslut att för beskattningsåret 1998 vägra kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 § SBL. SKV vidhåller sin uppfattning i det obligatoriska omprövningsbeslutet medan LR, sedan arbetsgivaren gett in ytterligare bevismaterial till styrkande av sin talan, delvis bifaller överklagandet i dom 2001-03-14 som delges arbetsgivaren 2001-03-20. Varken arbetsgivaren eller SKV överklagar domen varför den får laga kraft 2001-05-20, dvs. två månader från den dag då arbetsgivaren fick del av den.

Sedan domen fått laga kraft framkommer det att åtskilliga av de kostnader som arbetsgivaren processat om saknat verklighetsunderlag. Då SKV vid sin omprövning inte till någon del bifallit arbetsgivarens yrkande och därför överlämnat överklagandet till LR för prövning, anses den oriktiga uppgiften beträffande kostnadsavdraget i sin helhet lämnad i mål om arbetsgivaravgifter. Vid

tillämpning av undantagsregeln i 21 kap. 16 § ska således ettårsregeln räknas från utgången av den månad då LR:s beslut fick laga kraft, dvs. från utgången av maj 2001. I förevarande fall aktualiseras emellertid inte någon tillämpning av nämnda undantagsregel, eftersom ettårsfristen löper ut redan 2002-05-31 medan SKV, enligt huvudregeln i 21 kap. 14 §, har tid på sig till utgången av 2004 (1998+6) att meddela beslut om efterbeskattning på grund av arbetsgivarens oriktiga uppgift i mål om arbetsgivaravgifter.

Om förutsättningarna i exemplet ändras på så sätt att LR:s dom i stället meddelas 2004-05-11, delges arbetsgivaren 2004-05-18 och därvid får laga kraft 2004-07-18, leder en tillämpning av ettårsregeln däremot till en utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln. Ettårsregeln medför nämligen i detta fall att SKV har tid på sig till och med 2005-07-31 att besluta om efterbeskattning.

Observera att den s.k. söndagsregeln i lagen om beräkning av lagstadgad tid torde vara tillämplig på SKV:s beslut om efterbeskattning. Detta innebär att, eftersom sexårsfristen i 21 kap. 14 § alltid löper ut på nyårsafton, ett av SKV den första vardagen sjunde året efter beskattningsåret meddelat efterbeskattningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat.

#### **Förkortad tidsfrist vid dödsfall**

Om den skattskyldige har avlidit får beslut om efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter honom gavs in för registrering. Skulle en tilläggsbouppteckning komma att upprättas torde tidsfristen få räknas från det år då denna gavs in för registrering. Var den avlidne vid tiden för dödsfallet medellös, behöver bouppteckning inte förrättas, om dödsboanmälan görs till tingsrätten av socialnämnden (20 kap. 8 a § ärvdabalken). I denna situation torde den tvååriga fatalietiden i stället få räknas från utgången av det kalenderår under vilket dylik anmälan gavs in till rätten. En efterbeskattning som sker efter det att en skattskyldig avlidit skall avse den avlidne och inte dödsboet. Detta beror på att en efterbeskattning endast innebär en ändring av ett tidigare beslut och inte ett tillägg till detsamma. Även om det således är den avlidne som skall bli föremål för efterbeskattning så ska beslutet naturligtvis adresseras till hans dödsbo.

Antag att en arbetsgivare, som underlåtit att verkställa skatteavdrag under 1998, dör 2003 samt att bouppteckning ges in för registrering samma år. En tillämpning av dödsfallsregeln skulle i detta fall innebära att efterbeskattning fick beslutas senast vid utgången av år 2005. Dödsfallsregeln i 21 kap. 17 § SBL är emellertid uteslutande av inskränkande natur, dvs. den ordinarie

efterbeskattningsfristen vid dödsfall kan förkortas men aldrig förlängas. I exemplet ovan kan efterbeskattningsfristen därför inte beslutas efter huvudfristens utgång år 2004 (1998+6). Dödsfallsregeln får således ingen effekt i denna situation. Om vi ändrar exemplet så tillvida att dödsfallet i stället inträffar redan 2000 då bouppteckning också inges, så kan efterbeskattningsfristen inte ske efter utgången av år 2002. Här har dödsfallsregeln alltså förkortat huvudfristen med två år.

#### **Förlängd tidsfrist vid skattebrott**

I 21 kap. 18 § 1 st. SBL sägs att om den skattskyldige delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt SBL eller har åtal väckts mot honom för sådant brott, får beslut om efterbeskattningsfristen för den redovisningsperiod som brottet avser meddelas av SKV även efter utgången av sexårsfristen. Enligt nämnda lagrum kan SKV:s efterbeskattningsfrist utsträckas också i sådana fall då allmän domstol förlängt preskriptionstiden för brottet. Efterbeskattningsfristen utsträcks i dessa situationer till utgången av kalenderåret efter det år då någon av de ovan angivna åtgärderna först vidtogs. Delges t.ex. en arbetsgivare den 19 mars 2004 misstanke om brott som avser arbetsgivaravgifter, som har sin grund i att han lämnat en oriktig uppgift i en SKD hänförlig till redovisningsperioden augusti beskattningsåret 1998, innebär dessa regler att SKV har tid på sig till utgången av 2005 att meddela beslut om efterbeskattningsfristen avseende oriktigheten i SKD från 1998. Efterbeskattningsfristen förlängs således i exemplet med ett år i förhållande till den sexåriga normalfristen. Om exemplet ändras på så sätt att arbetsgivaren i stället delgetts misstanke om brottet den 19 mars 2003, så leder bestämmelserna i 21 kap. 18 § däremot inte till någon utvidgning i förhållande till normalfristen, varför SKV i detta fall har att meddela efterbeskattningsbeslutet före utgången av 2004, dvs. inom sexårsfristen.

#### **Frivilligt tillbakaträdande från skattebrott**

En speciell situation uppkommer när arbetsgivaren frivilligt tillbakaträder från brottet. I 12 § skattebrottslagen sägs nämligen att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte skall dömas till ansvar för skattebrott. För att denna paragraf ska vara tillämplig krävs att det verkligen varit fråga om en helt frivillig rättelse. Sådana rättelser som exempelvis skett efter det att arbetsgivaren fått kännedom om att SKV avser att göra en avgiftsrevision hos honom kan således inte anses ha gjorts frivilligt. En frivillig rättelse påverkar naturligtvis inte möjligheterna till efterbeskattningsfristen under den normala efterbeskattningsfristen. Enligt 21 kap. 18 § 2 st. SBL får emellertid vid frivillig rättelse beslut om efterbeskattningsfristen meddelas även efter sexårsfristens utgång. Enligt 21 kap. 19 § 1 st. ska beslutet meddelas före utgången av kalenderåret efter det år

under vilket den frivilliga rättelsen gjorts. Det ligger i sakens natur att det, för att sexårsfristen skall kunna utsträckas i fall av frivillig rättelse, måste ha förelegat förutsättningar för att döma arbetsgivaren för skattebrott, om frivillig rättelse inte hade skett. Notera att SKV i dessa situationer får göra bedömningar som normalt åvilar åklagare respektive allmän domstol.

De angivna utsträckta efterbeskattningsfristerna vid skattebrott respektive frivilligt tillbakaträdande från sådant brott kan begränsas om arbetsgivaren avlider. I sådant fall måste nämligen enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL beslut om efterbeskattningsfristen meddelas inom sex månader från dödsfallet. Nämda begränsning synes i den förstnämnda situationen få betydelse endast i de fall då arbetsgivaren fällt till ansvar i brottmålet och därefter avlidit. Avlider arbetsgivaren innan dom fallit i brottmålet läggs åtalet nämligen ned.

Om SKV beslutat om efterbeskattningsfristen med stöd av 21 kap. 18 § 1 st. SBL och åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om förlängning av preskriptionstiden eller, om åtal väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del, ska SKV enligt 21 kap. 19 § 2 st. undanröja efterbeskattningsbeslutet. Detta gäller dock inte om arbetsgivaren enligt 12 § skattebrottslagen är fri från ansvar på grund av frivillig rättelse. Det bör observeras att det är SKV som skall undanröja beslutad efterbeskattningsfristen även om denna är eller har varit föremål för domstolsprövning. Det ankommer därvid på SKV att, så snart verket blivit underrättat om att förutsättningar för undanröjande föreligger, på eget initiativ undanröja efterbeskattningsfristen.

I 21 kap. 20 § regleras efterbeskattningsfristen i fråga om juridisk person vars ställföreträdare, i denna sin egenskap, gjort sig skyldig till skattebrott. Bestämmelsen innebär att de tidsfrister som enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL gäller för efterbeskattningsfristen av fysiska personer vid skattebrott och frivilligt tillbakaträdande från sådant brott också gäller för juridiska personer. Med uttrycket ”företrätt juridisk person” avses faktiskt ställföreträdarskap oberoende av formell behörighet.

#### **Beslut utan tekniskt stöd**

Som tidigare nämnts (se 21.2.2) förekommer det att det tekniska systemet under viss tid, exempelvis vid årsskiften, inte är användbart. Under sådan tid kan SKV naturligtvis inte underlåta att meddela brådskande beslut, vilka då får handläggas manuellt. De åtgärder som SKV i ett senare skede måste vidta för att registrera beslutet i det tekniska systemet, är endast en registreringsåtgärd. Besluten anses således ha meddelats redan i samband med det manuella beslutet.

### 21.3 Beslut om vissa debiteringsåtgärder

---

11 kap. 20 § SBL

---

Taxeringsprocessen är en sakprocess, innebärande att skatteminstol vid överklagande ska uttala sig endast i den fråga som är föremål för domstolens prövning, processföremålet. Skatteminstolen befattar sig följaktligen inte med sådana justeringar i form av exempelvis ändrade schablonavdrag som är en direkt konsekvens av dess ställningstagande i sak. Inte heller ankommer det på domstolen att räkna fram beskattningsbar förvärvsinkomst och inkomst av kapital. Dessa mer eller mindre mekaniska följdändringar ska i stället fullgöras av SKV i form av ”beslut om taxeringsåtgärder” efter domstols beslut enligt 4 kap. 23 § TL. Härfter ankommer det på SKV att, i form av ”beslut om vissa debiteringsåtgärder” jämlikt 11 kap. 20 § SBL, dessutom göra den debitering eller ändring i debiteringen av skatt, avgift eller ränta som regelmässigt föranleds av beslutet om taxeringsåtgärder.

Sådan debitering eller debiteringsändring ska SKV också göra som en konsekvens av allmän förvaltningsdomstols (läs skatteminstols) beslut enligt SBL. Detta medför exempelvis att om LR, efter överklagande av en arbetsgivare, finner att vissa ersättningar såsom inte avgiftsgrundande inte ska ingå i avgiftsunderlaget, så ska domslutet verbalt begränsas bara till detta konstaterande, dvs. att viss angiven ersättning inte är avgiftsgrundande. Den reducering av avgiftsunderlaget och den omdebitering av arbetsgivaravgifterna som är en direkt följd av domstolens beslut, ankommer det på SKV att vidta i form av just beslut om vissa debiteringsåtgärder.

Slutligen ska SKV givetvis göra den debitering eller ändring i debiteringen som föranleds av dess egna omprövningsbeslut.

När det gäller såväl beslut om taxeringsåtgärder enligt TL som beslut om vissa debiteringsåtgärder enligt SBL finns inga lagstadgade tidsgränser. Detta hindrar emellertid inte att SKV naturligtvis ska besluta om dessa åtgärder snarast efter det att man mottagit en ändringsdom från LR, KR eller RR. Vad gäller omprövning av SKV bör debiteringen eller debiteringsändringen göras i samband med själva omprövningsbeslutet.

### 21.4 Expediering av beslut

Tillkomsten av ett beslut sker i tre olika stadier, nämligen själva beslutsfattandet, meddelandet av beslutet och expedieringen av

handling som återger beslutet. Att meddelande av beslut och expediering av beslut inte är synonyma begrepp får anses framgå redan av 3 § förordningen (1980:900) om statliga myndigheters serviceskyldighet, vari tillgängligheten av beslut av förvaltningsmyndighet regleras. Skillnaden härvidlag markeras än tydligare i 2 § nämnda förordning, vari regleras expeditioner från domstol (jfr dock Skattenytt 1994 s. 551).

Med beslutsfattande förstås ett ställningstagande i sakfrågan. Beslutet anses dock inte meddelat förrän handlingen som återger beslutet undertecknats och överlämnats för expedition (se SOU 1964:27 s. 422). Expeditionsmomentet omfattar normalt kuvertering och postbefordran.

En underrättelse till den skattskyldige ska sändas i vanligt brev. Om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda ska dock delgivning ske (63 § 1 st. SBF). Sistnämnda stadgande aktualiseras i fall då lagstiftaren har knutit ”startpunkten” för omprövnings- respektive överklagningsfristerna till dag då sökanden respektive klaganden fick del av beslutet ifråga. Som exempel härpå kan nämnas 21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL som stadgar att omprövningsbegäran respektive överklagande avseende preliminär taxering, sättet att ta ut preliminär skatt etc. ska ha kommit in till SKV inom två månader från den dag då sökanden respektive klaganden fick del av beslutet. För att omprövnings- respektive överklagandefristerna ska börja löpa i dessa fall och inte bli eviga, fördras att SKV ombesörjer att skattskyldig verkligen får del av besluten ifråga, dvs. genom delgivningserkännande i lösbrev eller, om detta inte fungerar, rekommenderat brev med mottagningsbevis.

I en speciell situation har lagstiftaren föreskrivit en direkt skyldighet för SKV att delge beslut, nämligen i 63 § 3 st. SBF vari stadgas: ”Beslut enligt skattebetalningslagen (1997:483) som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär antingen att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att skattemyndigheten på eget initiativ omprövat beslut till den skattskyldiges nackdel ska delges denne.”

## 22 Överklagande

---

22 kap. och 23 kap. 7 och 8 §§ SBL  
6 kap. 3, 5–7 samt 10–24 §§ TL,  
Prop. 1996/97:100 s.635–638, 640 Ett nytt system för skatte-  
betalningar m.m.  
Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.  
Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket  
Prop.2002/03:128 Företrädaransvar m.m.

---

### Sammanfattning

SKV:s beslut får, med vissa undantag, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, av skattskyldig, varmed i SBL avses också avgiftsskyldig. SKV:s beslut får, med visst undantag, överklagas också av det allmänna ombudet hos SKV. LR:s beslut överklagas hos KR, vars beslut i sin tur överklagas hos RR. I RR och i vissa fall i KR fordras prövningstillstånd. SKV:s beslut får överklagas även om de inte är till nackdel för den skattskyldige. Vid överklagande av LR:s och KR:s beslut gäller emellertid såvitt avser skattskyldig bestämmelsen om att beslutet ska ha gått honom emot (kontraritet).

### 22.1 Överklagande av Skatteverkets beslut

---

22 kap. 1 §, 1 a–1 d §§ SBL

---

#### Lex specialis- regeln

I förvaltningslagen (FL) finns regler som rör överklagande av förvaltningsmyndighets beslut. Genom den s.k. lex specialisregeln i 3 § FL, ska den lagen emellertid inte tillämpas om en fråga som har reglerats i denna lag också har reglerats i en specialförfattning. SBL är en specialförfattning i förhållande till FL. SBL:s regler gäller således framför sådana regler i FL.

Beslut av SKV får, med några få undantag, överklagas av den skattskyldige hos LR. Om talan om betalningsskyldighet har väckts mot en företrädare för en juridisk person, ska vad som sägs om skattskyldig och klagande i 22 kap. SBL även gälla företrädaren. SKV:s beslut enligt 13 kap. 1 § SBL, avseende befrielse helt eller

delvis för en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms om det finns synnerliga skäl, överklagas dock hos regeringen. SKV:s beslut får överklagas också av det allmänna ombudet.

Om det är den skattskyldige som överklagar, ska SKV vara den skattskyldiges motpart sedan handlingarna i målet överlämnats till LR. Om även det allmänna ombudet överklagar, är dock detta den skattskyldiges motpart.

**Egenavgifter**

Bestämmelsen ovan om att SKV:s beslut får överklagas av allmänna ombudet, gäller inte myndighetens beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter, vilka beslut i stället får överklagas av RFV. I sistnämnda egenavgiftsmål gäller inte de allmänna reglerna om partsställning i 7 a § förvaltningsprocesslagen (FPL). Om en enskild överklagar ett sådant beslut hos allmän förvaltningsdomstol (LR, KR eller RR), bestämmer RFV nämligen självt om det ska vara part i målet. Om en enskild klagar till KR och verket har varit part i LR, är verket dock alltid part i KR. Även om RFV har beslutat att inte vara part, får domstolen förelägga verket att svara i målet. RFV får överklaga ett avgörande av en allmän förvaltningsdomstol även om verket inte har varit part där. I dylika egenavgiftsmål för RFV det allmänna talan i RR.

**Rätt LR för fysiska personer**

Beslut som rör en fysisk person överklagas hos den LR inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet fattades. För den som var bosatt eller stadigvarande vistades här i landet under någon del av det år då beslut fattades, men som inte var folkbokförd här den 1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3 IL, avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet fattades.

**Rätt LR för juridiska personer**

Beslut som rör ett handelsbolag överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en europeisk ekonomisk intressegruppering överklagas hos den LR inom vars domkrets intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör ett dödsbo överklagas hos den LR som senast var behörig att pröva ett överklagande som rörde den avlidne.



Beslut som rör annan juridisk person än ovan nämnda överklagas hos den LR inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades överklagas hos den LR inom vars domkrets huvudkontoret eller sätet var beläget eller, om huvudkontor och säte saknas, förvaltningen utövades då den juridiska personen bildades.

Beslut som rör en juridisk person som har upplösts överklagas hos den LR som senast var behörig.

**Rätt LR för personer i intresse-gemenskap**

Beslut som rör

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
4. två eller flera delägare i en juridisk person

får överklagas hos den LR som ska pröva moderföretagets respektive den juridiska personens överklagande, om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.

**Rätt LR för punktskattebeslut**

Beslut om punktskatt eller beslut som rör den som är mervärdes-skatteskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 ML överklagas hos LR i Dalarnas län.

**22.1.1 Beslut som inte får överklagas**

---

22 kap. 2 § SBL

---

Följande beslut enligt SBL får inte överklagas, nämligen beslut i fråga om

1. befrielse enligt 5 kap. 11 § från skyldigheten att göra skatteavdrag, dvs. i fall då arbetstagare är bosatt i en stat men utför arbete i annan stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse för undvikande av att preliminär skatt tas ut i mer än en av staterna,
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,
3. anstånd enligt 17 kap. 6 § med inbetalning av skatt, dvs. i avvaktan på ärendehandläggning angående tillämpning av dubbelbeskattningsavtal,

## 4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §.

Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § 2 st. 7 SBL får inte överklagas. Detta lagrum behandlar frågan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, dvs. sådan betalningsskyldighet som grundas på en överenskommelse mellan SKV och företrädare för juridisk person. En sådan överenskommelse om betalningsskyldighet blir att anse som ett beskattningsbeslut först när den fullföljts i alla delar. Förbudet att överklaga sådana beslut medför att de kan angripas endast genom resning som andra laga kraft vunna beslut. Om överenskommelsen inte fullföljs förfaller den. Om företrädaren inte är nöjd med överenskommelsen kan han alltså låta den förfalla och tvinga fram en domstolsprocess på så sätt.

**22.1.2 Den skattskyldiges överklagande****22 kap. 3–5 §§ SBL****Skriftligt överklagande inom sex år**

Ett överklagande ska vara skriftligt och ska enligt huvudregeln ha kommit in till SKV senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Tidsfristen överensstämmer med den som gäller för omprövning på initiativ av den skattskyldige, vilken frist i sin tur anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 9 § 1 st. en omprövningsbegäran från den skattskyldige ska ha kommit in till SKV före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

**I vissa fall längre överklagandetid**

I en speciell situation får överklagande ske även efter sexårsfristen ovan, nämligen om det överklagade beslutet har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter beskattningsåret och klaganden har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år. I denna situation får överklagandet komma in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Detta innebär att om en arbetsgivare exempelvis får kännedom om ett beslut om ansvar för skatt avseende beskattningsåret 1997 först den 20 december 2003, så går tiden för överklagande ut först den 20 februari 2004, dvs. efter sexårsfristen. Motsvarande fatalietider finns i såväl UBL som USAL.

**"Söndagsregeln"**

Infaller den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får, enligt 2 § 1 st. lagen (1930:1973) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, avses bl.a. överklagande.

**Talerätt**

För talerätt över SKV:s beslut fordras att beslutet angår vederbörande person (saklegitimation) men det behöver inte ha gått honom emot, dvs. det fordras ingen kontraritet. Av 22 kap. 3 § 2 st.

SBL följer nämligen att den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne.

När det gäller beslut om ansvar för skatt så anses beslutet angå arbetstagaren bara om SKV gjort såväl arbetsgivaren som arbetstagaren ansvariga för de underlåtna skatteavdragen, s.k. solidariskt ansvar. Detta innebär att arbetstagaren normalt är betagen rätten att överklaga beslut som fattats efter det att slutlig respektive ytterligare slutlig skatt debiterats, eftersom i dessa situationer ansvaret rätteligen ska riktas endast mot arbetsgivaren. Beslutet angår då inte arbetstagaren. Om SKV av misstag skulle ha riktat ett beslut om betalningsansvar även mot arbetstagaren trots att aktuell slutlig eller ytterligare slutlig skatt redan debiterats vid beslutstillfället, så anses beslutet emellertid, på grund av dess utformning ("arbetsgivaren jämte arbetstagaren") angå också honom, innebärande att han har rätt att överklaga detsamma (RÅ 1984 Ba 57).

### **Kortare frist för vissa ärenden**

När det gäller vissa beslut som huvudsakligen avser preliminär skatt har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av överklagande. Sålunda framgår av 22 kap. 4 § SBL att överklagande i följande situationer ska ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, nämligen om det gäller

1. preliminär taxering, dvs. sådan taxering som sker med ledning av en preliminär självdeklaration lämnad i syfte att korrekt beräkna debiterad preliminär skatt, dvs. F- eller SA-skatt, exempelvis i fall då näringsverksamhet påbörjas eller verkställd schablondebitering inte korrekt avspeglar den förväntade nettointäkten för inkomståret ifråga,
2. sättet att ta ut preliminär skatt, dvs. frågan huruvida skattskyldig ska vidkännas avdrag för preliminär skatt eller själv betala en honom debiterad sådan skatt eller, med andra ord, frågan om vilken skatteform, A- eller F-skatt, som ska gälla för den skattskyldige,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, eller
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 § SBL.

Överklagandefristen är också här identisk med den omprövningsfrist som enligt 21 kap. 5 § SBL gäller i motsvarande fall.

Ovannämnda beslut gäller i huvudsak preliminär skatt. Att tidsfristen i dessa fall bara är två månader, beror på att en sexårig överklagandetid av praktiska skäl inte kan tillämpas i dessa situationer. Om preliminär skatt tas ut med för lågt eller för högt belopp sker nämligen reglering senast i samband med avstämningen av den slutliga skatten.

Skrivningen i 22 kap. 1 § SBL om att SKV:s ”beslut” får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige, innebär att samtliga beslut av verket får överklagas inom sexårs- respektive tvåmånadersfristerna ovan. Dessa frister gäller således även avskrivnings- och avvisningsbeslut, varvid fristen i det enskilda fallet är avhängig vilken fatalitet som gäller för den underliggande sakfrågan. Härav följer exempelvis att ett avvisningsbeslut, om det gäller anstånd med redovisning eller betalning av skatt, får överklagas inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

### **Överklagande av skattetillägg**

Om en skattskyldig överklagat ett beslut i sak, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom så har han, så länge beslutet i huvudfrågan (sakfrågan) ännu inte fått laga kraft, möjlighet att överklaga SKV:s beslut också i vad det avser skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för överklagande har löpt ut. Detta framgår av 22 kap. 5 § som stadgar att: ”Även om tiden för överklagande har gått ut, får ett beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.”

I den ovan nämnda situationen, nämligen då den skattskyldige missat att överklaga ett skattetillägg och överklagandefristen redan löpt ut, står emellertid, vid sidan av möjligheten till överklagande av skattetillägget så länge ”huvudfrågan” inte fått laga kraft, ytterligare två medel till den skattskyldiges förfogande. Han kan nämligen välja att i stället, antingen med stöd av 21 kap. 7 § SBL begära omprövning av beslutet om skattetillägg eller, med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket lagrum 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, i huvudmålet föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan om skattetillägg utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i sistnämnda situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Inget hindrar följaktligen en arbetsgivare från att exempelvis under åttonde året efter beskattningsåret i RR föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort målet om arbetsgivaravgifter som ju, eftersom RR är högsta instans, får laga kraft redan samma dag som dom faller eller beslut tas. Oavsett vilken av de tre möjligheterna arbetsgivaren väljer – överklagande, omprövning eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – så gäller som grund-

förutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har för-  
anletts av den avgiftsfråga som är föremål för domstolsprövning.

De nio inledande paragraferna i 22 kap. SBL handlar bara om över-  
klagande av SKV:s beslut och inte om överklagande av LR:s och  
KR:s beslut. Härav följer att bestämmelsen om rätten i 22 kap. 5 §  
SBL att överklaga en skattetilläggsfråga, så länge taxeringen inte fått  
laga kraft, bara gäller skattetilläggsbeslut som fattats av SKV. Detta  
innebär att en arbetsgivare som, efter överklagande av det allmänna  
ombudet, påförts såväl arbetsgivaravgifter som skattetillägg av LR,  
hos KR bör överklaga både avgifterna och skattetillägget. Om han  
nämligen inom överklagandetiden bara överklagar avgiftsfrågan, så  
kan han därefter inte med stöd av 22 kap. 5 § få skattetilläggsfrågan  
prövad genom ett överklagande, eftersom skattetillägget inte påförts  
av SKV utan av LR. Någon omprövning av skattetilläggsbeslutet  
enligt 21 kap. 7 § SBL kan naturligtvis inte heller ifrågakomma,  
eftersom SKV ju aldrig kan ompröva skattedomstols beslut.

### 22.1.3 Förfarandet vid överklagande

---

22 kap. 6 och 13 §§ SBL

23 kap. 7–8 §§ SBL

---

#### **Överklagandet ges in till SKV**

Överklagandet ska ges in till SKV, varvid verket ska pröva om  
överklagandet har kommit in i rätt tid, s.k. rättidsprövning. Finner  
SKV att överklagandet kommit in i rätt tid behöver verket inte sätta  
upp ett särskilt beslut därom. Däremot ska SKV i en sådan  
situation ankomststämpla överklagandet och i anslutning därtill  
anteckna att överklagandet kommit in i rätt tid. Anteckningen ska  
skrivas under eller signeras av handläggande tjänsteman. Ett sådant  
beslut torde inte kunna överprövas av domstol även om beslutet  
skulle vara felaktigt. En sådan ordning gäller nämligen enligt 49  
kap. 10 § rättegångsbalken, vilken paragraf tillämpas analogt av de  
allmänna förvaltningsdomstolarna.

#### **Avvisas om det kommit in för sent**

Har överklagandet kommit in för sent ska verket avvisa det, såvida  
inte förseningen beror på att SKV har lämnat den skattskyldige en  
felaktig underrättelse om hur man överklagar. Överklagandet ska  
inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till  
en allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, KR eller RR. Överklagandet  
ska då omedelbart översändas till SKV med uppgift  
om den dag då handlingen kom in till domstolen.

#### **Skriftligt och egenhändigt undertecknat**

Överklagandet ska vara skriftligt och egenhändigt undertecknat av  
den skattskyldige eller dennes ombud. I fall då SKV avser att helt  
bifalla ett yrkande behöver kravet på undertecknande dock inte

upprätthållas utan verket kan i sådant fall pröva och bifalla yrkandet utan hinder av att undertecknande saknas. Anledningen härtill är att SKV i denna situation inom ramen för sin möjlighet att ompröva till skattskyldigs fördel, lika gärna på eget initiativ skulle ha kunnat bifalla yrkandet i fråga.

**Undantag från omprövning**

SKV ska snarast ompröva det överklagade beslutet utom i följande fall, nämligen

1. om överklagandet ska avvisas av SKV såsom för sent inkommet (desert),
2. om överklagandet ska avvisas av LR på grund av litis pendens, varmed förstås att den fråga som överklagandet gäller redan är föremål för domstolsprövning – se vidare avsnitt 21.2.3.3
3. om överklagandet ska avvisas av LR på grund av res judicata, varmed förstås att den fråga som överklagandet gäller redan avgjorts av domstol – se avsnitt 21.2.3.1
4. om överklagandet är så ofullständigt att det inte kan bli föremål för prövning i sak, dvs. yrkandet är så bristfälligt att det inte går att med någorlunda säkerhet sluta sig till vad den skattskyldige vill uppnå,
5. om överklagandet inte undertecknats,
6. om fullmakt saknas för ombud eller
7. om LR av annan anledning inte ska pröva överklagandet.

I samtliga fall ovan utom det första ska frågan om avvisning av överklagandet prövas av LR. Det är följaktligen bara i fall då överklagandet är för sent ingett som det ankommer på SKV självt att avvisa detsamma. I fall 4–6 ovan bör SKV, innan handlingarna översänds till domstolen, försöka läka skadan genom att bereda klaganden tillfälle att precisera sitt yrkande samt ange grunderna för detta, underteckna överklagandet respektive inkomma med fullmakt, varvid bör påpekas att om så ej sker, SKV inte kommer att fatta något omprövningsbeslut i anledning av överklagandet. Dock är SKV förhindrat att förelägga ”vid äventyr av avvisning”, eftersom det ju inte ankommer på verket att avvisa överklagandet utan på LR.

Om SKV inte ska ompröva det överklagade beslutet på grund av litis pendens eller res judicata eller på grund av att klaganden inte efterkommit verkets föreläggande att avhjälpa prövningshindren enligt 4–6 ovan eller om LR av annan anledning inte ska pröva överklagandet, så bör SKV i samband med att överklagandet och övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR, i ett formligt beslut, förklara varför omprövning inte har vidtagits. I annat fall kommer

såväl den skattskyldige som LR att sväva i tvivelsmål om anledningen härtill. Detta beslut, som således ska tillställas såväl klaganden som LR, torde inte vara överklagbart, eftersom det saknar rättsverkningar. Av det sagda följer att det endast är under förutsättning att LR enligt reglerna i FPL inte ska sakpröva ett överklagande som SKV kan underlåta omprövning.

**Obligatorisk omprövning**

Sådan omprövning som nämns ovan, dvs. som sker efter överklagande, benämns i förarbetena till TL ”obligatorisk omprövning”. Syftet med den benämningen torde vara att man språkligt ska kunna skilja omprövningar efter överklagande från andra omprövningar. Är det oklart om den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar ett beslut bör SKV enligt förarbetena vara försiktig med att tolka den ingivna skriften som ett överklagande. Den obligatoriska omprövningsskyldigheten torde, med hänsyn till utformningen av 22 kap.1 och 6 §§ SBL, omfatta alla beslutstyper, således även överklagade avskrivnings- och avvisningsbeslut.

**Obligatorisk omprövning bör normalt ske inom en månad**

I 6 kap. 6 § 1 st. TL dit 22 kap. 6 § SBL bl.a. hänvisar, föreskrivs att SKV snarast ska ompröva ett av den skattskyldige överklagat beslut. Vad lagstiftaren konkret avsett med ordet ”snarast” kan varken utläsas av TL eller av förarbetena till den lagen. Eftersom något motsvarande krav på skyndsamhet inte uppställs i SBL i övrigt kan dock 6 kap. 6 § 1 st. TL inte ges annan tolkning än att SKV ska prioritera obligatoriska omprövningar. En sådan ordning torde dessutom följa av allmänna rättsprinciper. Den skattskyldige vill ju ha sin sak prövad av LR och SKV:s hantering dessförinnan är närmast att jämställa med beredande åtgärder inför den kommande processen. SKV:s ambition bör mot bakgrund härav vara den att, i fall då yrkandet inte föranleder ytterligare utredning, det obligatoriska omprövningsbeslutet ska fattas senast en månad från det att överklagandet kom in. Beträffande vissa ärendegrupper, t.ex. anstånd och utfärdande av F-skattsedel, bör ännu kortare tid gälla. Blir å andra sidan ytterligare utredning nödvändig får naturligtvis kravet på skyndsamhet i viss mån vika. Beslut om obligatorisk omprövning bör i sådana utredningssituationer i normalfallet inte fattas senare än tre månader efter det att överklagandet kom in.

**Överklagandet förfaller vid helt bifall**

Ändrar SKV vid den obligatoriska omprövningen sitt tidigare beslut helt i enlighet med den skattskyldiges yrkande förfaller överklagandet. I ett sådant fall ska SKV naturligtvis fatta ett formligt beslut i sakfrågan, som ska tillställas klaganden. LR ska emellertid inte på något sätt underrättas om överklagandet eller SKV:s beslut. Något särskilt avskrivningsbeslut behöver inte fattas. SKV bör dock i det obligatoriska omprövningsbeslutet upplysa om att överklagandet förfallit.

Ett obligatoriskt omprövningsbeslut, som innebär att den skattskyldige får fullt bifall till sitt yrkande, behöver inte förses med någon överklagandehänvisning, eftersom beslutet inte är till nackdel för honom. Han kan emellertid överklaga eller begära omprövning av ett sådant beslut. Skälet härtill är att det i ett dylikt fall varken föreligger en *litis pendens*- eller en *res judicata*-situation och att det är det obligatoriska omprövningsbeslutet som bär rättsverkningar i aktuell sakfråga.

#### **Delvis bifall**

Mynnar SKV:s beslut ut i en mindre ändring än vad den skattskyldige yrkat eller att SKV inte alls ändrar sitt tidigare beslut ska också ett formligt beslut fattas. Det beslutet ska tillställas den skattskyldige och det ska också tillställas LR tillsammans med övriga relevanta handlingar i ärendet. Klaganden bör i samband härmed upplysas att den fortsatta handläggningen av överklagandet kommer att ske i LR.

Inte heller nu berörda beslut ska förses med någon överklagandehänvisning. Skälet härtill är att återstående tvistiga frågor automatiskt kommer under LR:s prövning genom att SKV i en sådan situation ska överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till LR. Skulle den skattskyldige i ett sådant fall också överklaga SKV:s obligatoriska omprövningsbeslut skulle ju en *litis pendens*-situation uppkomma. Det nu sagda innebär emellertid inte med nödvändighet, att ett obligatoriskt omprövningsbeslut, som innebär helt eller delvis avslag på den skattskyldiges yrkande, aldrig kan överklagas eller omprövas. Det torde nämligen vara möjligt i sådana situationer då rättskraften av en domstols dom kan brytas, dvs. bl.a. vid nytillkommande omständigheter, s.k. *facta superveniens*, och i sådana situationer då LR inte prövat sakfrågan.

Om t.ex. den skattskyldige återkallar sin talan under processen i LR eller om LR av något skäl avvisar dennes talan uppkommer ingen *res judicata*-situation. Det obligatoriska omprövningsbeslutet blir i sådana fall att jämföras med ett "vanligt" omprövningsbeslut som kan överklagas respektive omprövas. Till saken hör nämligen att ett senare beslut i en viss sakfråga torde ersätta ett tidigare beslut i samma sakfråga oavsett om det nya beslutet innebär en ändring av det tidigare beslutet eller ej. Rättsverkningarna torde med andra ord knyta an till det senaste beslutet i en sakfråga. Om ett obligatoriskt omprövningsbeslut är det senaste beslut som SKM fattat rörande en viss sakfråga och det inte föreligger *res judicata* eller *litis pendens* bör med andra ord den skattskyldige rikta ett nytt överklagande rörande den sakfrågan mot det obligatoriska omprövningsbeslutet och inte mot SKV:s tidigare beslut i frågan.



**Ej alternativa  
grunder**

Ett obligatoriskt omprövningsbeslut kan, lika lite som övriga beslut, baseras på alternativa grunder. Skulle SKV likväl ha behov av att beröra en alternativ grund är det inget som hindrar att verket, till sitt obligatoriska omprövningsbeslut, fogar ett särskilt yttrande. Detta yttrande får ju då relevans bara i den situationen att LR finner överklagade beslutet inte vara hållbart på den av SKV i det obligatoriska omprövningsbeslutet angivna grunden. Det är således först när domstolen har en från SKV avvikande uppfattning om hållbarheten i "förstahandsgrunden" som domstolen har anledning att överhuvudtaget befatta sig med innehållet i yttrandet.

Ofta torde ett obligatoriskt omprövningsbeslut mynna ut i att den skattskyldige inte får eller endast delvis får bifall till sina yrkanden. Motiveringen i omprövningsbeslutet till varför det inte kunde bli fullt bifall till ändringsyrkandet är kanske så klagande att den skattskyldige övertygas om att beslutet är riktigt eller så är restposten så liten att han tappar intresset för att driva sin sak i domstol. Även sådana överklaganden ska tillsammans med övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR. I sista stycket i 6 kap. 6 § TL ges emellertid SKV, om man har grundad anledning tro att den skattskyldige inte längre är intresserad av att föra sin sak vidare, trots att ändring inte vidtagits i enlighet med hans yrkanden, möjlighet att bereda honom tillfälle att återkalla överklagandet. Om den skattskyldige gör det, ska SKV avskrivna ärendet och följaktligen inte vidarebefordra några handlingar till LR.

Av det sagda framgår att SKV inte generellt ska bereda den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan. Några fasta regler för när så ska ske kan dock inte ställas upp utan det får avgöras från fall till fall. Återkallar den skattskyldige sin talan torde det normalt ske efter SKV:s obligatoriska omprövningsbeslut men före det att SKV överlämnat några handlingar till LR. Den skattskyldige kan naturligtvis också komma att återkalla sin talan innan SKV hunnit fatta sitt obligatoriska omprövningsbeslut. I båda dessa fall ska SKV fatta ett avskrivningsbeslut som, genom att verket slutligen skiljer sig från ärendet eller del av ärendet, bör sättas upp särskilt. Återkallar den skattskyldige sin talan först efter det att SKV överlämnat handlingarna i ärendet till LR, är endast LR behörig att fatta avskrivningsbeslutet.

Får den skattskyldige inte fullt bifall till sitt yrkande och bereder SKV honom inte tillfälle att återkalla sin talan ska verket överlämna handlingarna i ärendet till LR. Detta bör ske skyndsamt. Ges den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan ska han ges en viss tidsfrist därför. Lämpligen anges normalt ett datum cirka två veckor framåt i tiden räknat från dagen för utsändandet av beslutet. Om den skattskyldige inte återkallar sin talan eller hörs av senast

den angivna dagen översänds SKV:s akt skyndsamt till LR.

Vid överklagande av beslut om debitering till följd av taxeringsbeslut gäller samma fatalietetid som gäller för själva taxeringsbeslutet, dvs. före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

### **Verkställighet**

Om någon begärt omprövning av eller överklagat ett beslut enligt SBL, TL eller lagen om arvsskatt och gåvoskatt så inverkar inte detta på skyldigheten att betala den skatt, som omprövningen eller överklagandet rör (23 kap. 7 § SBL). Undantag från denna regel gäller bara om anstånd beviljats. Skattelagarna skiljer sig här från annan lagstiftning, där som allmän princip gäller att beslut inte kan verkställas förrän det fått laga kraft. Föredragande statsråd motiverar sin ståndpunkt i prop. 1953:100 s. 288 på följande sätt.

”Jag vill dock understryka, att det måste anses uteslutet med en regel av innebörd, att anstånd med skattens erläggande alltid skulle gälla till dess ett lagakraftvunnet utslag föreligger. En sådan regel skulle medföra, att de skattskyldiga genom taxeringsbesvär kunde – hur ogrundade besvären än vore – erhålla mycket lång tids uppskov med skattens erläggande för att vid något framtida tillfälle ställas inför skattekrav, hänförliga till sedan länge uppburna och måhända redan förbrukade inkomster. Detta vore icke blott oförenligt med tanken bakom källskattesystemet; det skulle även lända det allmänna och ytterst även de skattskyldiga till starkt förfång.”

Statsrådet fortsätter:

”Som allmän regel bör även fortsättningsvis gälla att påförda skatter skall betalas även om beslutet om skatten inte har fått laga kraft. Betalningen skall normalt inte kunna skjutas upp bara genom att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar.”

I konsekvens med det ovan sagda gäller att åtgärd enligt SBL ska verkställas oavsett att det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft. Motsvarande gäller vid verkställighet enligt utsökningebalken (23 kap. 8 § SBL). SKV ska följaktligen, snarast efter det att beslut om taxeringsåtgärder meddelats eller en allmän förvaltningsdomstol meddelat uppbörds-, avgifts- eller momsbeslut, utan hinder av att besluten må ha överklagats, fatta beslut om vissa debiteringsåtgärder. Det sagda innebär att pengar kan komma att vandra mellan den skattskyldige och SKV. Om t.ex. en skattskyldig blir berättigad återfå skatt sedan LR nedsatt hans taxering i visst hänseende, så återbetalar SKV den för mycket erlagda skatten jämte intäktsränta. Överklagas LR:s beslut därefter

av SKV och den skattskyldige tappar, så får han betala tillbaka beloppet jämte kostnadsränta.

#### **22.1.4 Det allmänna ombudets överklagande**

---

22 kap. 7–9 §§ SBL

---

#### **Tidsfrister**

Det allmänna ombudets överklagande ska enligt huvudregeln ha kommit in inom tidsfrist som gäller för beslut om omprövning på initiativ av SKV, innebärande att allmänna ombudet i normalfallet kan överklaga till skattskyldigs fördel senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Allmänna ombudet kan enligt 22 kap. 7 § SBL jämförd med 21 kap. 8 § SBL till skattskyldigs fördel överklaga även efter utgången av ovan nämnda tidsfrist, nämligen om det av material som är tillgängligt för SKV framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. Enligt prop. 1996/97:100 s. 632 blir bestämmelsen tillämplig bl.a. när

- slutlig skatt har fastställts till ett för högt belopp,
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § (ej 16 § som felaktigt anges i prop.) skett med ett för lågt belopp,
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked,
- det finns en felaktighet i beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt,
- belopp som har räknats in i den skattskyldiges underlag för egenavgifter har ansetts inte utgöra inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkning av pensionsgrundande inkomst,
- det föranleds av SKV:s beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig,
- ett belopp som har räknats in i underlaget för arbetsgivaravgifter har ansetts inte utgöra inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Den förlängda tidsfristen enligt ovan tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller moms.

Någon tidsfrist inom vilken överklagande ska ha skett i ovanstående fall finns inte. Överklagande kan därför i dessa situationer ske i princip hur sent som helst.

Allmänna ombudet får överklaga till skattskyldigs nackdel senast andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Föreligger förutsättningar för efterbeskattning, dvs. är fråga om rättelse av oriktig uppgift, felräkning, fel-skrivning eller något annat uppenbart förbiseende eller om s.k. följdändring, så förlängs allmänna ombudets överklagandefrist till sex år efter utgången av aktuellt beskattningsår. I följdändringsfallen får allmänna ombudet i förekommande fall överklaga även efter sexårsfristen, dock senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

För den händelse SKV:s beslut fattas sent under ovanstående tidsfrister eller efter desamma, finns en bestämmelse som säger att allmänna ombudet alltid har två månader på sig från den dag då beslutet meddelades att komma in med överklagande.

Överklagar allmänna ombudet ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning och yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel, ska överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Härvid noteras att om revision eller annan undersökning företagits som skulle kunna leda till ett beslut om efterbeskattning och SKV därefter beslutar att inte efterbeskatta, en skyldighet föreligger enligt 21 § FL att underrätta den skattskyldige om detta beslut. Grunden för underrättelseskyldigheten är att ett sådant beslut innefattar myndighetsutövning mot den enskilde. Ett dylikt beslut att inte vidta efterbeskattning är överklagbart i samma utsträckning som ett beslut att efterbeskatta, varvid allmänna ombudets tidsfrist är densamma som ovan angetts, dvs. två månader från beslutets meddelande. Se vidare under avsnitt 21.2.4 vid kant-rubriken "Ej efterbeskattning två gånger avseende samma fråga".

Om allmänna ombudet har överklagat ett beskattningsbeslut, ska talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. Det framstår som rimligt att ge bestämmelsen den tolkningen att ett yrkande om skattetillägg, som är hänförligt till ett yrkande om exempelvis ytterligare arbetsgivaravgifter, inte behöver framställas vid exakt samma tidpunkt som skattetilläggs-yrkandet, men väl i samma process. Det torde dessutom krävas att yrkandet görs inom allmänna ombudets ordinarie överklagandetid.

Det sagda innebär att om allmänna ombudet till LR överklagat SKV:s beslut den 4 juli 2003 om efterbeskattning avseende arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2000 utan att samtidigt yrka skattetillägg, så kan ombudet läka skadan genom att senast inom tvåmånadersfristen ovan, dvs. senast den 4 september 2003 hos LR komplettera sitt ursprungliga överklagande med ett yrkande om skattetillägg. Skulle allmänna ombudet framställa sitt

yrkande om skattetillägg först därefter torde det inte kunna prövas även om avgiftsmålet ännu inte avgjorts. Motsatsvis gäller att ett yrkande om skattetillägg i en viss situation inte kan prövas trots att yrkandet getts in inom den för allmänna ombudet gällande överklagandetiden, nämligen om LR vid tiden för yrkandet redan hunnit avgöra avgiftsmålet. För att undvika sistnämnda risk är rekommendationen den att yrkandena avseende såväl arbetsgivaravgifter och, i förekommande fall, skatteavdrag och moms, som skattetillägg regelmässigt framställs vid exakt samma tidpunkt.

**Allmänna  
ombudets över-  
klagande inges till  
SKV**

Allmänna ombudets överklagande ska ges in till SKV som ska pröva om det kommit in i rätt tid. Om så inte är fallet ska SKV avvisa det. Mot ett sådant avvisningsbeslut får allmänna ombudet föra talan inom tid som normalt gäller för ombudets överklagande.

I likhet med vad som gäller för skattskyldiga är lagen om beräkning av lagstadgad tid tillämplig på överklagande av allmänna ombudet. Det är dock inte helt uteslutet att RR skulle anse den lagen inte vara tillämplig vad gäller yrkanden om skattetillägg, med hänsyn till hur praxis utvecklats i allmän domstol rörande preskriptionstider för brott.

Någon omprövningsskyldighet motsvarande den som gäller vid skattskyldigs överklagande föreskrivs inte. SKV ska följaktligen inte vidta någon obligatorisk omprövning vid överklagande av allmänna ombudet. Däremot kan uppenbara felaktigheter rättas med stöd av 27 § FL. Att allmänna ombudet skulle anföra ett förmligt överklagande om ombudet uppmärksammat uppenbara felaktigheter i ett beslut av SKV förefaller dock vara en onödig omgång. En smidigare ordning uppnås naturligtvis om allmänna ombudet i stället tar en informell kontakt med SKV.

**SKV bör ej  
ompröva när  
allmänna  
ombudet  
överklagar**

Utöver den möjlighet till rättelse som 27 § FL ger har SKV naturligtvis, efter överklagande av allmänna ombudet, möjlighet att på eget initiativ ompröva sitt beslut. Det kan emellertid ifrågasättas om SKV bör utnyttja denna sin möjlighet. Av förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 362) vilka torde vara analogt tillämpbara på SBL-processen, framgår nämligen att överklagande av det allmänna endast bör aktualiseras i prejudikatsfrågor och där oenighet förelegat vid beslutsfattandet. Syftet med allmänna ombudets talan skulle ju, särskilt om det är fråga om att få fram ett prejudikat, kunna förfelas om SKV ändrade sitt beslut i enlighet med ombudets yrkande.

Om SKV underlåter att göra en arbetsgivare betalningsansvarig för arbetsgivaravgifter eller skatteavdrag eller underlåter att göra en skattskyldig betalningsansvarig för moms eller punktskatt på sätt allmänna ombudet anser böra ske, så får ombudet hos LR begära

att sådan ansvarighet åläggs. Ett sådant yrkande ska ske inom tid som gäller för allmänna ombudets överklagande.

På motsvarande sätt får allmänna ombudet, om SKV underlåtit att påföra skattetillägg trots att så bort ske, inom ramen för överklagandereglerne, hos LR begära att också dylikt tas ut.

## **22.2 Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut**

---

22 kap. 10–13 §§ SBL

---

### **Vissa beslut får inte överklagas**

Beslut av LR i fråga om

1. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, och
2. beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 § SBL får inte överklagas.

Enligt sistnämnda lagrum får SKV, om det finns särskilda skäl, gå med på att en arbetsgivare, som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här i landet, redovisar arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i 10 kap. Således kan en utländsk arbetsgivare, om en månatlig redovisning skulle vålla honom betydande praktiska problem, få tillåtelse att lämna SKD bara vid ett enda tillfälle under beskattningsåret, exempelvis vid den sista redovisningsperioden.

Att några motsvarande bestämmelser inte ges beträffande skatteavdrag beror på att här aktuella arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådant avdrag.

### **LR:s beslut överklagas hos KR**

LR:s beslut överklagas hos KR. Följande beslut av LR får efter överklagande prövas av KR endast om den har meddelat prövningstillstånd, nämligen beslut i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 § SBL,

7. överföring av skatt till en annan stat, samt
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild kontroll av torg- och marknadshandel m.m.

**Skäl för prövningstillstånd**

KR:s avgörande, inklusive dess beslut att vägra prövningstillstånd, får i sin tur överklagas till RR, varvid de vanliga reglerna om prövningstillstånd i 36 § FPL gäller. Dessa regler innebär att RR meddelar prövningstillstånd bara

1. om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av RR (prejudikatsdispens) eller
2. om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i KR uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag (domvilla).

Prövningstillstånd i KR kan emellertid meddelas, inte bara då det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av högre rätt eller då det annars finns synnerliga skäl (extraordinär dispens) att pröva överklagandet, utan också då anledning förekommer till ändring i det slut vartill LR kommit (ändringsdispens). KR kan följaktligen, till skillnad från RR, meddela prövningstillstånd bara av det skälet att man anser att underinstansen dömt fel (34 a § FPL). Notera härvid att ett beslut av KR att vägra prövningstillstånd är överklagbart.

LR:s eller KR:s beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter får inte överklagas av allmänna ombudet utan av RFV. RFV:s partsställning är här densamma som gäller vid överklagande av SKV:s beslut. Se avsnitt 22.1 4 st.

Bestämmelser om vad som gäller vid överklagande av LR:s och KR:s beslut förekommer endast sparsamt i SBL. I stället görs där i 22 kap. 13 § en hänvisning till 6 kap. 10–24 §§ TL, vars bestämmelser också gäller för mål enligt SBL.

**Ytterligare beslut som inte kan överklagas till KR**

Utöver de två inledningsvis nämnda besluten av LR avseende kostnadsavdrag och särskild redovisning av arbetsgivaravgifter som inte får överklagas, finns ytterligare en beslutstyp som inte får föras vidare till KR, nämligen LR:s beslut avseende SKV:s beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen. Observera att överklagandeförbudet bara gäller avvisningsbeslut på grund av att en omprövningsbegäran har kommit in för sent. Om SKV däremot avvisar ett överklagande såsom för sent ingett finns inte någon begränsning i talerätten, utan den skattskyldige kan fullfölja sin talan i såväl KR som, efter prövningstillstånd, RR.

**Skattskyldig får bara överklaga beslut som gått honom emot**

Den specialregel i 22 kap. 3 § 2 st. SBL som säger att skattskyldig får överklaga SKV:s beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne, saknar sin motsvarighet vad avser skattskyldigs talan mot LR:s och KR:s beslut. Vid överklagande av skattedomstols beslut gäller följaktligen basregeln om kontraritet i 33 § FPL, innebärande att LR:s eller KR:s beslut måste ha gått den skattskyldige emot för att han ska få överklaga.

**Det allmänna får alltid överklaga**

För SKV:s vidkommande gäller dock att kontraritet inte fordras. Således stadgas i 6 kap.17 § TL, dit 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, att SKV inom den för verket gällande tiden för överklagande får föra talan till den skattskyldiges förmån, varvid verket har samma behörighet som den skattskyldige. Motsvarande gäller för det allmänna ombudet om ombudet fört det allmännas talan. Man kan här tala om en rätt för det allmänna att ta över den talerätt som den skattskyldige har men kanske inte alltid utnyttjar. Att det allmänna har samma behörighet som den skattskyldige betyder bl.a. att talan inte får ändras men att det allmänna får ändra yrkandet om inte sakens identitet därigenom ändras eller t.ex. yrka befrielse från det skattetillägg, som har föranletts av ställningstagandet i den skattefråga som är under prövning.

En konsekvens av det allmännas rätt att alltid överklaga till skattskyldigs fördel blir, att om allmänna ombudet till nackdel för en skattskyldig överklagar SKM:s beslut i LR och vinner målet fullt ut, ombudet har rätt att ångra sig och i KR yrka ändring till skattskyldigs fördel.

**Företrädare för det allmänna**

Som framgår ovan får SKV överklaga LR:s och KR:s beslut oavsett om de är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. Denna möjlighet för SKV att överklaga en skattedomstols beslut föreligger dock inte om det allmänna ombudet har överklagat verkets beslut i en fråga. Om så är fallet är det allmännas talerätt i KR och RR nämligen exklusivt förbehållen allmänna ombudet.

**Överklagande inom två månader**

För överklagande av LR:s och KR:s beslut i mål gällande upp-  
börd, arbetsgivaravgifter, moms och företrädersansvar, liksom för  
övrigt också i taxeringsmål, gäller en tvåmånadersfrist. Härvid  
ska skattskyldigs överklagande ha kommit in inom två månader  
från den dag vederbörande fick del av beslutet medan det all-  
männa, dvs. SKV och, i förekommande fall, allmänna ombudet,  
har att inge överklagandet inom två månader från den dag beslutet  
meddelades. Varken SKV eller allmänna ombudet behöver  
således delges LR:s och KR:s domar.

**Anslutnings-  
överklagande**

Om en part har överklagat ett beslut av LR eller KR, får även motparten som har haft rätt att överklaga beslutet ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för över-



klagande gått ut, s.k. anslutningsöverklagande. Ett sådant överklagande ska ges in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Bestämmelsen, som finns i 6 kap. 14 § TL, reglerar en rätt för part, dvs. skattskyldig eller SKV/allmänna ombudet, som inte själv fört talan inom sin överklagandefrist, att inom en månad från utgången av motpartens överklagandetid yrka ändring i LR:s eller KR:s beslut. Av lagförarbetena framgår att reglerna om anslutningsöverklagande har till syfte att förebygga att överklagande inges enbart därför att en part befarar att motparten ska överklaga.

Reglerna om anslutningsöverklagande innebär att om en skattskyldig fått del av LR:s dom t.ex. den 19 augusti 2003, SKV eller, i förekommande fall, allmänna ombudet, oavsett när den skattskyldige under sin fatalitetid gett in sitt överklagande, har tid på sig att inge anslutningsöverklagande t.o.m. den 19 november 2003. Anslutningsöverklagandetiden för en skattskyldig – i fall då SKV eller allmänna ombudet överklagat LR:s dom – löper alltid ut tre månader från dagen för LR:s dom. En förutsättning för att ett anslutningsöverklagande ska kunna prövas, är att den som ger in det är taleberättigad, dvs. att talan i föregående instans till någon del gått honom emot.

Om det första överklagandet återkallas eller eljest förfaller, så förfaller också anslutningsöverklagandet. Detta innebär att om exempelvis en skattskyldigs överklagande avvisas såsom för sent inkommet, så ska även SKV:s eller allmänna ombudets eventuella anslutningsöverklagande avvisas (jfr RÅ 1962 Fi 1407). Anslutningsöverklagande som ingetts till RR har ansetts förfallet då prövningstillstånd inte meddelats den part som först överklagat (RÅ 1972 ref. 64). Den generella skrivningen i lagtexten torde innebära att anslutningsöverklagandet inte behöver röra samma sak som den först anhängiggjorda talan avser. Inget torde således hindra part från att ge in ett anslutningsöverklagande avseende exempelvis fastställt avgiftsunderlag, trots att motpartens överklagande avser en helt annan sak, exempelvis skattetillägg.

Det händer inte sällan att parterna, och kanske framför allt då SKV och allmänna ombudet, får del av motpartens överklagande först efter det att tiden för anslutningsöverklagande löpt ut. I de fall då part inte ämnar att själv överklaga, men däremot kan tänka sig att inge anslutningsöverklagande, bör han därför hos överklagande- och beslutsinstansen bevaka om överklagande kommit in och, om det behövs, när tiden för anslutningsöverklagande går ut.

Det är inte nödvändigt eller ens praktiskt möjligt för allmänna ombudet självt att föra pennan i alla mål där ombudet är part utan

ombudet kan uppdra åt en tjänsteman vid SKV att föra ombudets talan i domstol.

### **Sakprocess**

Skattebetalningsprocessen är, liksom numera också taxeringsprocessen, en sakprocess. Utmärkande för en sådan är att väckt talan inte får ändras, dvs. saken, processföremålet, måste förbli intakt under processens hela förlopp. Någon legal definition av sakbegreppet finns inte. Detta innebär att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet, klagandens yrkande samt de omständigheter han åberopar till stöd för detta. Klaganden får således inte byta grund för sin talan och motparten får inte framställa äkta kvittningsinvändningar. Där emot får motparten framställa s.k. oäkta kvittningsinvändningar. Den oäkta kvittningen är emellertid inte någon kvittning i egentlig mening, utan endast ett åberopande av motfakta som hänför sig till just det yrkande som klaganden framställt. Vad som i processen ska anses utgöra en oäkta kvittning styrs således helt av hur väl saken har individualiserats.

Som ändring av talan anses inte det fallet att den skattskyldige begränsar sin talan. Inte heller en utvidgning av talan anses innebära en ändring av densamma, nämligen om fråga bara är om en beloppsmässig utvidgning. Det ligger vidare i sakens natur att åberopande av nya fakta till stöd för ett och samma yrkande, oavsett om dessa nya fakta är hänförliga till bevisningen eller till den rättsliga argumentationen, inte innebär att talan ändras. En närmare genomgång av sakproblematiken i taxeringsprocessen finns i RSV:s "Handledning för taxeringsförfarandet" s. 217 f. som analogivis äger sin tillämpning också på skattebetalningsprocessen.

Utan hinder av förbudet mot taleändring i 6 kap. 18 § TL, ges i samma kapitel 19 § utrymme för LR, men inte KR eller RR, att tillåta ändring av talan i visst fall och följaktligen pröva en ny fråga utan föregående omprövning. En första förutsättning härför är dock att det nya yrkandet kommit in inom överklagandetiden. Därtill kommer att den nya frågan måste ha ett samband med den fråga som överklagats och att några särskilda olägenheter inte uppkommer för LR genom att en ny fråga förs dit (jfr RÅ 2000 ref. 50). Bestämmelsen strider egentligen mot grundprinciperna för TL, men den har ansetts befogad främst med hänsyn till processekonomiska skäl, eftersom bestämmelsen möjliggör kumulation (sammanslagning) av två mål som har samband med varandra utan att ett nytt överklagande måste ges in och processmaterialet dubblas.

Som framgår ovan kan LR underlåta att ta upp en ny fråga till prövning. I sådana fall ska domstolen fatta ett förmligt avvisningsbeslut. Vad gäller agerandet i övrigt i en sådan situation har domstolen fria händer. Man får således överlämna den nya frågan till SKV för omprövning men man behöver inte göra det.

Frågan om när domstolen ska överlämna en avvisad talan till SKV för omprövning är mycket sparsamt berörd i förarbetena till TL. I propositionens specialmotivering sägs således bara att rätten från fall till fall får bedöma om det med hänsyn till yrkandets beskaffenhet framstår som lämpligt att göra så. Grundar sig avvisningsbeslutet på det faktum att den nya frågan väckts för sent ska frågan naturligtvis inte överlämnas till SKV. Om i stället avvisningsbeslutet grundar sig på det faktum att den nya frågan inte har tillräckligt nära samband med den fråga som är föremål för domstolens prövning kan det förefalla lämpligt att domstolen, i vart fall som en huvudregel, överlämnar den nya frågan för omprövning. Detta gäller inte minst i de fall då talan utvidgats i rätt tid men domstolens avvisningsbeslut fattas efter det att överklagandetiden gått ut. I sådana fall kan ju den skattskyldige inte på annat sätt få en omprövning till stånd. Ett undantag från denna huvudregel skulle kunna vara att talan rörande den nya frågan närmast är att karaktärisera som en misstagstalan. Grundar sig avvisningsbeslutet på att det skulle vara en olägenhet för domstolen att pröva den nya frågan, ligger det i sakens natur att frågan bör överlämnas till SKV.

Väljer domstolen att överlämna frågan till SKV ska omprövning, märkligt nog, ske enligt 21 kap. 4 § SBL och inte enligt 22 kap. 6 § SBL. Fråga blir då alltså om en ordinarie omprövning och inte om en s.k. obligatorisk sådan. Klaganden måste således ge in ett nytt överklagande om han inte är nöjd med det följande omprövningsbeslutet.

### **Deldom**

I 6 kap. 22 § TL finns en bestämmelse som säger att om det finns fler frågor i samma mål, särskilt beslut får meddelas i någon av dem trots att handläggningen i övrigt inte har avslutats, s.k. deldom. Deldomen skiljer sig härvidlag från mellandomen nedan, såtillvida som att domstolen i deldom slutgiltigt avgör en av flera frågor i avvaktan på prövning av övriga anhängiggjorda frågor, medan mellandom avser fall då domstolen inte slutgiltigt avgör en viss självständig fråga utan i stället fattar särskilt beslut beträffande en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet. I och för sig skulle det kunna ifrågasättas om man i skattebetalningsprocessen har behov av deldomsinstitutet, eftersom varje fråga som väcks skulle kunna utgöra ett mål. Praktiska skäl talar dock för att olika skatte-

betalningsfrågor rörande en och samma skattskyldig och ett och samma beskattningsår (redovisningsperiod) i en och samma instans, oavsett om frågorna väckts vid ett eller flera tillfällen, kumuleras och att, om det blir aktuellt att döma i en eller flera frågor, avgörandet får formen av en deldom i stället för att frågan bryts ut till ett särskilt mål.

Som exempel på när det är motiverat att meddela deldom nämns i betänkandet (SOU 1998:21 s. 170) det fallet att en av flera frågor är otvistig. I propositionen 1989/90:74 s. 378 nämns det exemplet att en delfråga rör ett stort belopp. Är den frågan okomplicerad kan den lämpligen avgöras utan att man avvaktar den komplicerade utredning som krävs i övriga frågor.

För att deldom ska kunna meddelas krävs inte något yrkande från parterna utan domstolen kan besluta härom på eget initiativ om man finner en sådan ordning lämplig. En deldom kan överklagas på samma sätt som övriga domar. Beslutar rätten att avslå en begäran om deldom, är det emellertid fråga om ett sådant beslut under handläggningen som enligt 34 § FPL inte får överklagas särskilt utan endast i samband med överklagande av huvudbeslutet.

### **Mellandom**

Av 6 kap. 23 § TL framgår att ”om det är lämpligt med hänsyn till utredningen, får särskilt beslut ges över en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet eller över hur en viss uppkommen fråga, som främst angår rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av saken”, s.k. mellandom. I ovannämnda proposition (s. 378) exemplifierar föredragande statsråd tillämpningsområdet för mellandomsinstitutet vad avser inkomsttaxeringen på följande sätt:

”Ett exempel då det kan vara lämpligt att meddela mellandom är då fråga är om någon är att anse som bosatt här i landet eller inte samtidigt som det råder tvist om de eventuella skattepliktiga inkomsternas storlek. Om den skattskyldige över huvudtaget inte ska beskattas här i landet kan utredningen om intäkternas storlek avvaras. Om bosättningsfrågan avgörs genom mellandom kan processen därefter koncentreras till just de frågor som därigenom blir aktuella i målet. Det innebär givetvis stora processekonomiska fördelar om parterna genom mellandomen inte behöver utreda eller argumentera beträffande sådana omständigheter som sedan visar sig sakna betydelse i målet.”

När mellandom meddelas bestämmer rätten med hänsyn till omständigheterna om talan mot domen ska föras särskilt eller endast i samband med talan mot rättens slutgiltiga avgörande i

målet. I propositionen 1989/90:71 s. 48 sägs i detta avseende såvitt gäller civilmål i allmän domstol att avgörandet om mellandom som sådan ska vara överklagbar eller ej bör ske med utgångspunkt i hur säker domstolen är på att mellandomen är riktig. Har syftet med att meddela mellandom t.ex. varit att parterna inte vidare ska utreda eller argumentera i den delen av målet och tror rätten att domen kommer att stå sig i överrätt i denna del finns det ingen anledning att tillåta att mellandomen överklagas särskilt. Är emellertid utgången i mellandomsfrågan mer tveksam kan det vara av värde att få frågan lagakraftvunnet avgjord.

Om rätten beslutar att domen ska vara särskilt överklagbar gäller den i 6 kap. 13 § TL föreskrivna tvåmånadersfristen för överklagande. I sådana fall är det naturligt att rätten låter målet i övrigt vila till dess mellandomsfrågan är lagakraftvunnet avgjord. Det ligger också i sakens natur att en överklagad mellandom ska avgöras skyndsamt av överinstansen.

Mellandom kan beslutas på yrkande av part eller ex officio. Om rätten, efter att part yrkat mellandom, beslutar att inte meddela sådan, får detta beslut inte överklagas särskilt.

#### **Muntlig förhandling**

Vid handläggningen av mål om särskild avgift i LR och KR ska muntlig förhandling hållas, om den skattskyldige begär det. Av naturliga skäl behövs dock ingen muntlig förhandling om domstolen har för avsikt att ändå bifalla yrkandet och undanröja skattetillägget (6 kap. 24 § TL).



## 23 Indrivning

---

20 kap. SBL  
23 kap. 7 och 8 §§ SBL  
57–60 §§ SBF  
Utsökningsbalken (SFS 1981:774), UB  
Lag om ackord rörande statliga fordringar m.m. (SFS 1993:892),  
skatteackordslagen  
Lag om indrivning av statliga fordringar m.m.(SFS 1993:891),  
indrivningslagen  
Indrivningsförordningen (SFS 1993:1229), IF  
Lag om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (SFS  
1985:146), avräkningslagen  
Lag om preskription av skattefordringar m.m.(SFS 1982:188)  
Prop. 1996/97:100, Skattebetalningslagen s. 326, 347–355, 373–  
376, 607, 627, 627–629  
Prop. 2002/03:49, Nya förmånsrättsregler  
Utsökning & Indrivning, RSV 901 utg. 4

---

### Sammanfattning

Kapitlet ger en översikt över förutsättningarna för indrivning och Kronofogdemyndigheternas (KFM) indrivningsarbete. Reglerna om när fordran på skatt enligt SBL ska överlämnas för indrivning till KFM beskrivs mer detaljerat.

Den 1 januari 2004 har förmånsrätten för skattefordringar avskaffats. Ändringen medför att SKV måste flytta fram sina positioner och så tidigt som möjligt identifiera, riskbedöma och kontrollera skattskyldiga som inte redovisar eller betalar skatter i tid och i samverkan med KFM vidta nödvändiga borgenärsåtgärder. SKV ska fortlöpande lämna över underskott på skattekontot till KFM för indrivning. Överlämnade belopp registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen (f.d. utsökningsregistret). Ansökan om indrivning anses gjord först när indrivningsuppdraget har registrerats i databasen (2 kap. 30 § 3 stycket UB). Innan indrivning begärs ska den skattskyldige normalt uppmanas att betala. I dagligt tal kallas detta överlämnande för restföring.

I 20 kap. SBL, i 57–60 §§ SBF och i 3–9 §§ indrivningsförordningen (IF) finns bestämmelser om vad som åligger SKV i samband med att fordringar överlämnats för indrivning till KFM.

Om uppgift i utsökningsregistret är felaktig ska rättelse göras och det är KFM som beslutar om sådan rättelse.

Fordran på skatt enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning.

RSV har meddelat rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten (RSV S 1998:34) samt Rutiner för SKM:s hantering av skattskyldiga i konkurs (RSV 251 utg. 1).

Vidare har RSV tagit fram en Indrivningspolicy (RSV 169 utg. 1) samt Riktlinjer för Borgenärsarbetet hos kronofogdemyndigheten (RSV 950 utg. 1).

### **23.1 Allmänt**

#### **Obetalda fordringar**

SKV ska löpande överlämna obetalda fordringar för indrivning till KFM. Skyldigheten att begära indrivning gäller även om skatten är föremål för omprövning eller överklagande (23 kap. 7 och 8 §§ SBL). Om SKV har beviljat anstånd med betalning av skatten får indrivning inte begäras. Under vissa förutsättningar kan SKV avvakta med att begära indrivning.

#### **Indrivning**

Med indrivning avses KFM:s åtgärder för att utverka betalning av obetalda skatter. Ansvaret för handläggningen av en fordran övergår från SKV till KFM i och med att fordringen överlämnas för indrivning. Vilken indrivningsåtgärd som KFM vidtar styrs i princip av vad som bedöms vara mest fördelaktigt för staten i det enskilda ärendet.

#### **SKV:s uppgiftsskyldighet**

Om SKV har uppgifter om gäldenärens ekonomiska förhållanden, som kan antas vara av betydelse för indrivningen, ska KFM underrättas om detta när ansökan om indrivning görs eller så snart som möjligt därefter (7 § IF).

#### **Tidiga åtgärder**

Erfarenheten har visat att möjligheten att utverka betalning är störst om kravverksamhet och indrivningsåtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den ordinarie betalningsdagen. Det är därför angeläget att obetalda fordringar i rätt tid överlämnas till KFM. En viktig utgångspunkt för indrivningslagen är att det ska gälla en näst intill ovillkorlig skyldighet att begära indrivning av en obetald skatt (prop. 1992/93:198 s. 54 och prop. 1996/97:100 s. 350). Ett belopp som förfallit till betalning kan restföras omedelbart om bedömning görs att verkställighet hos KFM bör ske snabbt.



Om SKV t.ex. har avslagit en ansökan om anstånd med motiveringen att ett anstånd inte är till fördel för det allmänna, ska uppgifter om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden som framkommit under ärendets handläggning och som kan antas vara av betydelse för indrivningen överlämnas till KFM snarast. Likaså kan uppgifter som legat till grund för SKV:s beslut om att återkalla en F-skattsedel vara av betydelse för indrivningen.

### **Gäldenärs- utredning**

KFM:s arbete med skattefordringar styrs huvudsakligen av utsökningsbalken och indrivningslagen. För att lämplig indrivningsåtgärd ska kunna bestämmas måste KFM göra en utredning om gäldenärens ekonomiska förhållanden (en gäldenärsutredning), 6 § indrivningslagen.

Exempel på åtgärder som KFM kan vidta är

- utmätning av lös och fast egendom samt löneexekution (UB),
- uppskov, med eller utan avbetalningsplan (indrivningslagen),
- tagande av säkerhet (indrivningslagen),
- avräkning (AvräknL),
- beslut om ackord enligt uppdrag från SKV (skatteackordslagen),
- nedsättning (skatteackordslagen),
- ansökan om konkurs (indrivningslagen) och
- utkrävande av betalningsskyldighet för annan än den skattskyldige, t.ex. företrädare för en juridisk person s.k. företrädaransvar (särskilt förordnande från SKV i vissa fall).

### **Exekutionstitel**

För att KFM ska kunna verkställa ett beslut måste det finnas en dom eller annan exekutionstitel som underlag. Begreppet exekutionstitel definieras i UB. I 3 kap. 1 § 6 sägs bl.a. att en förvaltningsmyndighets beslut, som enligt särskild föreskrift får verkställas, utgör en exekutionstitel.

### **Skattekontoskuld**

En fordran i skattekontosystemet som överlämnas för indrivning är inte något annat än en fordran avseende skatter som ingår i systemet (ett belopp motsvarande ett visst samlat underskott på skattekontot) samt ränta på denna. Det finns således inte någon dom av förvaltningsdomstol eller något beslut av en förvaltningsmyndighet som direkt kan hänföras till en viss debitering på kontot att åberopa som exekutionstitel vid indrivningen. I SBL:s bestämmelser anges att vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske (20 kap. 4 § SBL). Det innebär att verkställighet får ske utan föregående dom. Fordringen, skattekontounderskottet, som lämnats för indrivning (restförts) utgör således

en exekutionstitel. Som ovan nämnts behöver skattebeslutet som föranleder indrivningsåtgärden inte ha vunnit laga kraft, dvs. tiden för rätt att överklaga behöver inte ha gått ut, 23 kap. 8 § SBL.

Restföring sker av den del av betalningsuppsmanat underskott som inte täcks av nästa periods överskott under förutsättning att underskottet överstiger restföringsgränsen (se nedan avsnitt 23.2.1). Om det uppkommer ett underskott på skattekontot vid avstämningen ska den skattskyldige normalt uppmanas att betala beloppet innan restföring sker. Det underskott som uppkommit på kontot är "låst" och kan inte ändras. Ytterligare skatt att betala registreras på skattekontot först på förfallodagen och belopp som ska tillgodoräknas den skattskyldige registreras på kontot så snart underlag finns (3 kap. 5 § 3 st. SBL). Ändringar av skattebeslut som ingår i underskottet medför därför debiteringar och krediteringar på senare perioder.

#### **Indrivningsuppdrag**

Varje ny fordran, dvs. underskott på skattekontot, som lämnas till KFM för indrivning betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och åsätts ett eget skuldknummer. De belopp som överlämnats för indrivning förblir dock uppdebiterade hos SKV och ackumuleras vid varje avstämning. SKV har således uppgift om skuldens totala belopp registrerat hos sig.

Utgångspunkten är att alla skatter och avgifter ska betalas.

#### **Avbrytande av indrivning**

KFM har möjlighet att avbryta indrivningen när ytterligare åtgärder framstår som utsiktslösa eller inte är försvarliga med hänsyn till kostnaderna och indrivning inte krävs från allmän synpunkt (18 § indrivningslagen). Normalt avbryts indrivningen när det kan konstateras att gäldenären saknar utmättningsbara tillgångar.

Att indrivningen avbryts betyder inte att betalningsskyldigheten faller bort. Gäldenären är fortfarande skyldig att betala och KFM har kvar möjligheten att vidta åtgärder för att framtvunga en betalning. Att KFM avbryter indrivningen innebär endast att KFM övergår från aktiv indrivning till passiv indrivning under vilken man endast bevakar fordringen. Om det efter en tid visar sig att betalning kan erhållas till skälig kostnad, ska indrivningsuppdraget återupptas.

När en gäldenär är föremål för passiv indrivning bevakar ADB-systemen om gäldenären får återbetalning av skatt eller annan restitution. Vidare sänds varje år ut ett krav till alla gäldenärer som inte blivit krävda under det senaste året.

## 23.2 Överlämnande för indrivning

### 23.2.1 Beloppsgränser för begäran om indrivning

I 20 kap. 1 § SBL regleras när en fordran enligt SBL ska överlämnas för indrivning. Om det finns särskilda skäl får SKV avvakta med att begära indrivning (se avsnitt 23.3). Om det kan antas att fordringen kommer att föranleda en konkursansökan, om den skattskyldige är försatt i konkurs eller om det annars finns särskilda skäl får begäran om indrivning ske utan att beloppsgränserna är uppnådda (se avsnitt 23.2.3).

#### 10 000 kronor

Två beloppsgränser är normalt avgörande för om en fordran ska lämnas till KFM för indrivning eller inte. I fråga om skattskyldig som ska lämna skattedeklaration eller som, utan att vara skyldig att lämna sådan deklaration, har en F-skattsedel gäller att begäran om indrivning ska ske om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kr. Detta gäller även den som ska lämna en skattedeklaration för ett helt beskattningsår.

#### 500 kronor

I fråga om andra skattskyldiga gäller att det obetalda beloppet ska uppgå till minst 500 kr. Detta innebär att för delägare i handelsbolag som debiterats särskild A-skatt (SA-skatt) är beloppsgränsen för indrivning 500 kr, eftersom det är handelsbolaget som ska lämna skattedeklaration och inte delägaren.

#### 500 kronor under en lång tid

För skattskyldiga där den högre beloppsgränsen för begäran om indrivning (10 000 kr) gäller ska mindre belopp lämnas för indrivning, om ett belopp på minst 500 kr varit obetalt under en längre tid. Vad som menas med längre tid anges inte i lagen, men en utgångspunkt bör dock vara att med längre tid avses minst sex månader (prop. 1996/97:100 s. 628).

#### Andra skatteskulder än skattekontoskulder

Bestämmelser om när fordringar som inte omfattas av SBL ska överlämnas för indrivning finns i 4 § IF. Skatter och avgifter enligt UBL, USAL och ML ska, om inte särskilda skäl talar emot det, överlämnas för indrivning senast två månader efter det att beloppet skulle ha betalats. Någon beloppsgräns för när begäran om indrivning ska göras finns inte i 4 § IF. Den gräns som angivits i förarbetena till indrivningslagen är att indrivning inte bör begäras på sammanlagda belopp som uppgår högst till 100 kr (prop. 1992/93:198 s. 55).

### 23.2.2 Betalningsuppmaning

Om det har uppkommit ett underskott på skattekontot ska den skattskyldige genom en betalningsuppmaning ges tillfälle att betala sin skuld innan den överlämnas för indrivning. Om sär-

skilda skäl finns får indrivning begäras utan att den skattskyldige först har uppmanats (20 kap. 3 § SBL). Vad som kan avses med särskilda skäl, se avsnitt 23.2.3.

**Utjämnat skatte-  
konto**

Om betalningsuppsmaningen inte får till följd att kontot är utjämnat vid nästa avstämning restförs skulden i samband med denna avstämning om det finns ett underskott som uppgår till ovan nämnda beloppsgränser. För att undvika att någon del av betalningsuppsmanat belopp överlämnas för indrivning måste, förutom betalningsuppsmanat belopp, alla under månaden förfallna skatter samt upplupen ränta betalas innan avstämningstidpunkten.

I 3 § IF finns motsvarande bestämmelse vad gäller fordringar som inte omfattas av SBL.

**23.2.3 ”Snabbrestföring”**

RSV har gett ut rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till KFM av fordringar enligt SBL (RSV S 1998:34).

**Snabbrestföring**

Begreppet ”snabbrestföring” finns inte i lagtexten utan är en benämning på när en skatteskuld överlämnas för indrivning före den tidpunkt då överlämnande normalt ska ske. Snabbrestföring kan ske på två sätt, dels genom att indrivning begärs avseende belopp även om beloppsvillkoren för överlämnande inte är uppfyllda, dels genom att någon betalningsuppsmaning inte skickas till den skattskyldige innan indrivning begärs.

**Förfallit till betal-  
ning**

En första förutsättning för snabbrestföring är att förfallodagen har passerats. Skatt som ska betalas registreras på skattekontot på förfallodagen (3 kap. 5 § SBL). Det belopp som kan snabbrestföras är det underskott som uppkommit fram till dagen för överlämnandet inklusive upplupen kostnadsränta.

**Konkursansökan,  
konkurs eller  
särskilda skäl**

Om villkoren för överlämnande för indrivning, enligt 20 kap. 1 § SBL, inte är uppfyllda (beloppsgränserna för överlämnade) får SKV ändå begära indrivning om det kan antas att fordringen kommer att föranleda en konkursansökan, om den skattskyldige redan är försatt i konkurs, eller om det annars finns särskilda skäl (20 kap. 2 § SBL).

**Ingen betalnings-  
uppsmaning**

Som framgår ovan har SKV möjlighet att begära indrivning utan att först sända ut en betalningsuppsmaning om det finns särskilda skäl. De skäl som åsyftas är i huvudsak samma skäl som kan föranleda snabbrestföring enligt 20 kap. 2 § SBL (prop. 1996/97:100 s. 628).

Som tidigare nämnts är möjligheten att få betalt störst om KFM:s indrivningsåtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den

ordinarie betalningsdagen. För en effektiv indrivning kan det i vissa fall vara angeläget för KFM att få uppgift om förfallna fordringar så fort som möjligt. För att KFM ska få behörighet och möjlighet att agera måste fordran överlämnas för indrivning. För att KFM ska kunna bevaka statens fordringar i konkurs krävs inte att fordringarna är restförda. Alla fordringar som uppkommit före beslut om konkurs får göras gällande i konkursen. Se vidare kapitel 24.

Även om fordringen är överlämnad för indrivning kan SKV, som debiterande myndighet, ändra storleken på fordringen genom omprövning eller med anledning av överklagande. SKV kan således fatta omprövningsbeslut avseende en period där krav tidigare bokförts på skattekontot och ingått i ett belopp som överlämnats för indrivning. Beslutet registreras på kontot och kan, om det innebär en sänkning och skattekontot vid nästa avstämning utvisar ett överskott, påverka fordran hos KFM.

#### 23.2.3.1 Situationer när snabbrestföring kan ske

##### **Inför en eventuell konkursansökan**

En konkursansökan kan vara en indrivningsåtgärd för att ta tillvara statens intresse. Genom ansökan eller hot om konkurs kan gäldenären förmås att betala sin skuld. En förutsättning för konkursansökan är att det finns skälig anledning att anta att gäldenären är på obestånd. Med obestånd avses att gäldenären inte rätteligen kan betala sina skulder allt eftersom de förfaller till betalning och denna oförmåga inte är endast tillfällig. KFM:s konkursansökan ska grundas på vad som kommer fram vid gäldenärsutredningen. För att denna utredning ska bli så bra som möjligt kan KFM behöva uppgifter om SKV:s totala fordran mot gäldenären, dvs. även sådana fordringar som förfallit till betalning men som ännu inte har överlämnats för indrivning. Är gäldenären inte restförd för skatteskulder måste KFM få ett uppdrag för att få behörigheten att agera som borgenär. Är någon skatt förfallen till betalning kan detta ske genom att fordran snabbrestförs.

##### **Efter beslut om konkurs**

Om staten har en fordran hos en gäldenär som försatts i konkurs ska KFM göra fordran gällande i konkursen och även i övrigt bevaka den rätt som tillkommer det allmänna (16 § indrivningslagen). Detta gäller alla fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. När gäldenären är försatt i konkurs är det viktigt att KFM omedelbart får kännedom om alla skulder. Sedan staten numera förlorat sin förmånsrätt för skatter och blivit oprioriterad fordringsägare är det än viktigare att alla skatteskulder kommer med till den proportionella fördelning som kan komma att ske av utdelningsbart belopp till oprioriterade fordringsägare.

Om den skattskyldige är försatt i konkurs, ska SKV överlämna fordran på skattebelopp som inte har betalats till KFM, 20 kap. 7 § SBL. Alla ännu inte förfallna och förfallna ännu inte restförda skattebelopp som uppkommit före beslut om konkurs ska överlämnas till KFM. I de fall skatten har förfallit till betalning (och därmed registrerats på skattekontot) kan SKV överlämna underskottet på skattekontot genom snabbrestföring. Snabbrestföring behöver nödvändigtvis inte göras när konkursen är ett faktum då KFM har tillgång till belopp som förfallit till betalning via skattekontot. Om fordran inte har förfallit till betalning kan snabbrestföringsrutinen inte användas då fordran ännu inte är registrerad på skattekontot. Uppgift om icke förfallna fordringar får manuellt överlämnas till KFM. Detta gäller även fordringar på skatt eller avgift utanför skattekontosystemet.

Mer om fordringar i konkurs se avsnitt 24.4.1.

#### **Särskilda skäl**

Lagstiftaren har som exempel på särskilda skäl när indrivning kan begäras utan att villkoren för överlämnande (beloppsgränserna) är uppfyllda angett att den skattskyldige systematiskt utnyttjar beloppsgränserna för överlämnande för att skaffa sig kredit. Ett annat exempel är fall där det är fara i dröjsmål därför att den skattskyldige är i färd med att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution (prop. 1996/97:100 s. 628). Den skattskyldige kan göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution genom att avyttra tillgångarna, flytta dem utomlands eller själv vara på väg att lämna landet tillsammans med tillgångarna. Dessa skäl torde ha betydelse främst som grund för snabbrestföring enligt 20 kap. 3 § SBL och 3 § IF, dvs. de utgör sådana skäl som medför att betalningsuppsmaning kan underlätas oavsett beloppets storlek.

#### **KFM:s gäldenärsutredning**

Ett annat exempel på när snabbrestföring kan ske är när det redan finns en fordran på den skattskyldige men fordran understiger beloppsgränsen och den skattskyldiges betalningsförmåga för ett tillkommande ännu inte förfallet belopp ifrågasätts. I en sådan situation bör KFM snabbt få möjlighet att vidta indrivningsåtgärder beträffande det underskott som redan finns. Om KFM genom restföringen av ett belopp under restföringsgränsen får möjlighet att påbörja en gäldenärsutredning innan ett större belopp förfaller till betalning och eventuellt snabbrestförs, utan föregående betalningsuppsmaning, kan indrivningsåtgärder avseende det tillkommande beloppet snabbt vidtas och bli effektivare.

I samband med indrivningslagens införande diskuterades gränsen mellan den uppdragsgivande myndighetens verksamhet och indrivningsverksamheten. En olägenhet med överlämnandet som en skarp gräns mellan berörda myndigheter är att KFM inte kan

agera samlat när så behövs. Om KFM har att pröva frågan om uppskov och möjligheten för gäldenären att betala enligt avbetalningsplan, kan det vara nödvändigt att även väga in obetalda fordringar som inte lämnats för indrivning. Det förhållandet att KFM har att pröva frågan om uppskov bör således utgöra skäl för snabbrestförelse, eftersom KFM bara har möjlighet att medge avbetalningsplaner för restförda belopp.

**Avbetalningsplan  
hos KFM**

Om gäldenären underlåter att betala skatter och avgifter allteftersom de förfaller till betalning får beviljat uppskov återkallas av KFM. KFM har möjlighet att via skattekontosystemet se de belopp som förfallit till betalning men som ännu inte har överlämnats för indrivning. Vill KFM ha uppgifterna om aktuella skulder överlämnade till sig inför beslut om återkallelse av en avbetalningsplan bör SKV normalt efterkomma KFM:s begäran och snabbrestföra beloppet.

**Betalningssäkring**

Har SKV utverkat betalningssäkring och överlämnat beslutet till KFM för verkställighet bör SKV så fort skatten har fastställts och förfallit till betalning snabbrestföra uppkommet underskott.

**Ackord**

SKV får uppdra åt KFM att fatta beslut om att anta förslag om ackord (2 § lag om ackord rörande statliga fordringar m.m.) Principen är att alla skattefordringar som ingår i ackordsbeslutet måste vara restförda för att KFM ska kunna vidta åtgärder med anledning av ackordsbeslutet. Har förfallodagen passerats kan skatterna snabbrestföras. Både vid snabbrestförelse och ordinarie restförelse måste skuldbeloppet markeras så att inte restförelsen medför att kreditupplysningsföretagen meddelas och att gäldenären inte aviseras en betalningsanmaning från KFM. Denna registrering måste göras av KFM innan restförelsen när det gäller skattekontoskulder och av SKV:s huvudkontor när det gäller övriga skulder.

Om däremot SKV ska fatta beslut om att anta ett förslag om ackord kan detta vara skäl för att avvakta med att begära indrivning, se avsnitt 25.1.

**Företagsrekonstruktion eller  
skuldsanering**

Om den skattskyldige är föremål för företagsrekonstruktion eller om en ansökan om skuldsanering är under behandling hos KFM kan det i vissa fall finnas skäl att snabbrestföra förfallna skattebelopp. KFM ska bevaka samtliga skatter och avgifter som har uppkommit före beslut om företagsrekonstruktion respektive skuldsanering. I dessa fall är det KFM som initierar en snabbrestförelse.

**Betalningsinställelse**

Har en skattskyldig meddelat att betalningarna ställts in kan det ibland finnas skäl för snabbrestförelse. Om SKV bedömer att den skattskyldige är på obestånd bör KFM uppmärksammas på detta så att KFM kan gå in med en konkursansökan. I samband med detta kan det finnas anledning att snabbrestföra.

### **Utmätning eller fara i dröjsmål**

Vidare bör skäl för snabbrestföreligg om KFM ska göra en utmätning eller om KFM anser att ett dröjsmål med indrivningen skulle äventyra indrivningen hos gäldenären. KFM kan samtidigt utmäta tillgångar för borgenärer i enskilda mål och som borgenär för staten i allmänna mål. För att staten ska kunna vara med och dela på betalningen måste KFM ha en verkställbar exekutionstitel, dvs. staten ska ha begärt indrivning av sina fordringar. Om SKV inte skyndsamt överlämnar fordran för indrivning kan det få till följd att staten inte kommer att få betalt för sin fordran då gäldenärens tillgångar kan ha försvunnit eller förbrukats.

För att underskott på skattekontot ska kunna beaktas vid löneutmätning måste underskottet vara överlämnat för indrivning.

Sammanfattningsvis kan sägas att SKV bör snabbrestföra underskott på skattekontot endast när man vet eller det finns starka skäl att tro att betalning inte kommer att erläggas enligt betalningsuppsmaning och det har betydelse för KFM:s val av indrivningsåtgärd att skulden överlämnas för indrivning. Ett framgångsrikt borgenärsarbete bygger på samverkan mellan SKV och KFM.

#### **23.2.4 Hinder mot snabbrestföreligg**

En förutsättning för att överlämnande för indrivning ska kunna ske är att ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid, dvs. överlämnande kan inte ske innan förfallodagen passerats.

Snabbrestföreligg bör inte ske om skattskyldig har uppgivit att betalning kommer att ske innan tidsfristen på betalningsuppsmaningen har gått ut eller i de fall den skattskyldige avser att begära anstånd med betalning av skatten. Vidare bör inte snabbrestföreligg ske om det är första gången som ett underskott på skattekontot har uppkommit.

#### **23.2.5 Tidigareläggning av förfallodag**

När skatten ska vara betald regleras i 16 kap. SBL.

### **Huvudregler**

Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt ska ha betalats senast den förfallodag som infaller efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen (16 kap. 6 § 1 st. SBL).

Skatt som bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd, enligt 11 kap. 20 § SBL ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering avseende skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt SKV:s beslut om ansvar enligt 12 kap. SBL. Slutlig skatt behöver dock inte betalas förrän det gått 90 dagar från dagen för grundbeslutet



(16 kap. 6 § 2 st. SBL).

Belopp som ska betalas registreras på skattekontot på förfalldagen. Om den skattskyldige inte betalar skatten och skattekontot, efter den ordinarie avstämningen, utvisar ett underskott får den skattskyldige en betalningsuppsmaning innan underskottet överlämnas för indrivning.

**Särskilda skäl**

Enligt 16 kap. 6 § 4 st. SBL har SKV möjlighet att bestämma en annan förfalldag antingen före eller efter den förfalldag som följer av huvudregeln, om det finns särskilda skäl.

Det enda exempel som ges på ett sådant särskilt skäl är att SKV, i samband med skönsbeskattning, finner att det finns risk att den skattskyldige undanskaffar tillgångar eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt (prop. 1996/97:100 s. 607).

Vad som menas med ”på annat sätt försvårar för staten att få betalt” anges inte i förarbetena. Detta torde innebära att det måste finnas en konstaterbar risk att indrivningen försvåras eller äventyras. I vilka fall sådan risk föreligger har beskrivits i avsnitt 23.2.3.1

Om det föreligger sådana omständigheter som kan föranleda betalningssäkring bör förfalldagen ändras till en tidigare förfalldag.

### **23.3 Särskilda skäl för att avvakta med att begära indrivning**

RSV har i sina rekommendationer m.m. om indrivning lämnat rekommendation om när SKV bör avvakta med att begära indrivning, se RSV S 1998:34 avsnitt 5.

**Särskilda skäl**

Om det finns särskilda skäl får SKV avvakta med att begära indrivning av obetalt belopp trots att beloppsgränsen för detta är uppnådd (20 kap. 1 § SBL). För andra skulder än skattekontoskulder finns motsvarande bestämmelse i 4 § IF.

**Skyldighet att begära indrivning**

Som tidigare nämnts är en viktig utgångspunkt för indrivningslagen att det ska gälla en nästan ovillkorlig skyldighet att begära indrivning av obetald skatt. SKV får underlåta att begära indrivning bara om det finns förutsättningar för att meddela anstånd eller eftergift eller på annat sätt formellt förfoga över fordringen (prop. 1996/97:100 s. 350). Bestämmelsen ger SKV utrymme att – i enlighet med tidigare rutiner – avvakta med indrivning i det fall det har inkommit en anståndsansökan som inte hunnit behandlas (prop. 1996/97:100 s. 352).

**Ansökan om  
anstånd med  
betalning**

Har den skattskyldige ansökt om anstånd med betalning av skatten och myndigheten inte har hunnit besluta i anståndsfrågan, men det finns skäl som talar för att anstånd kan komma att medges, får SKV avvakta med att begära indrivning (prop. 1996/97:100 s. 628).

SKV bör inte avvakta med begäran om indrivning i de fall den skattskyldige i syfte att fördröja indrivningen lämnar in en ansökan om anstånd sent. För att SKV ska få avvakta med begäran om indrivning ska det finnas skäl som talar för att anstånd kan komma att medges. Se vidare om anstånd i kapitel 18.

**Skattskyldig har  
överklagat beslut  
om att inte medge  
anstånd**

I undantagsfall kan SKV avvakta med att begära indrivning om SKV har prövat anståndsfrågan men ett beslut att inte medge anstånd har överklagats. SKV bör avvakta med att begära indrivning endast om utgången i anståndsfrågan är osäker. Om överklagandet enbart gäller frågan om säkerhet för anståndsbeloppet kan det också finnas skäl att avvakta med indrivning om det inte bedöms som uteslutet att myndighetens beslut kan komma att ändras.

Finns det anledning anta att den skattskyldige kommer att medges befrielse bör SKV avvakta med att begära indrivning. Detta gäller dock endast om det finns förutsättningar för att meddela anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. p.1. eller 17 kap. 7 § SBL.

Förutsättningar för anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. p.1 SBL föreligger om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten, dvs. kommer att få nedsättning efter omprövning eller rättelse av debiteringsfel. (se RSV:s rekommendationer m.m. RSV S 1998:13 avsnitt 4.2).

Anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL får medges om det finns synnerliga skäl. Ett sådant anstånd kan vara till fördel för såväl skattskyldig som för det allmänna (prop. 1996/97:100 s. 422). Avgörande för att ge anstånd bör vara att viss tids betalningsanstånd är till fördel för både den enskilde och det allmänna. Det bör klart framgå bl.a. att betalningsanståndet inte leder till kreditförluster för det allmänna. Det ska framstå som sannolikt att skattefordringen kommer att bli betald inom en snar framtid och att ett överlämnande av fordringen för indrivning skulle minska statens möjligheter att få betalt. Se vidare om anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL i avsnitt 18.8.

Om det finns synnerliga skäl får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer, dvs. SKV helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms (13 kap. 1 § SBL).

**Ackord** Ackord är en särskild form av befrielse. Om den skattskyldige har ansökt om ackord och det finns skäl som talar för att ackord kommer att meddelas, bör SKV avvakta med att begära indrivning om det inte finns förutsättningar för att meddela anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. p.1 SBL.

**Höjd restföringsgräns** När SKV avvaktar med begäran om indrivning innebär detta rent tekniskt att beloppsgränsen för när överlämnande ska ske höjs. Gränsen måste sättas så att beloppet även infattar den kostnadsränta som belöper på det betalningsuppskottet fram till nästa avstämning samt eventuellt nya underskott jämte ränta som kan uppkomma vid denna avstämning. Om det sammanlagda underskottet vid nästa avstämning överstiger den höjda restföringsgränsen med en krona restförs hela det betalningsuppskottet.

**Kostnadsräntan** En annan effekt av SKV:s avvaktande med att begära indrivning utan att medge anstånd är att den skattskyldige kommer att få betala kostnadsränta enligt reglerna för sen betalning (hög kostnadsränta på belopp över 10 000 kr) i stället för den låga räntan.

SKV bör upplysa den skattskyldige om de räntekonsekvenser som kan bli följden av att SKV avvaktar med indrivning medan en anståndsansökan prövas. Om den skattskyldige då begär att beloppet ska överlämnas för indrivning bör SKV göra detta.

### **23.4 Nedsättning av fordran som överlämnats för indrivning**

**Överskott på skattekontot** Enligt 16 kap. 9 § SBL ska ett inbetalt belopp avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skuld enligt SBL. Det innebär att överskott på SKV-kontodelen, om det inte finns någon spärr på grund av pågående utredning eller fastställd ännu inte förfallen skatt m.m., ska överföras till KFM och avräknas mot restförda skattekontoskulder. När en överföring av ett överskott sker kallas det i skattekontot för nedsättning. Nedsättningen krediteras skattekontomålen i åldersordning med det äldsta målet först. Detta sker helt automatiskt i samband med avstämning av skattekontot.

Efter en sådan nedsättning ska eventuell fordran som är föremål för indrivning endast omfatta vad som vid denna tidpunkt utgör den skattskyldiges totala underskott på kontot.

**Betalning i tid** Ett korrekt överlämnande för indrivning av obetald skatt förutsätter bl.a. att hänsyn tagits till samtliga betalningar till skattekontot som kommit in till SKV senast den dag då avstämning av kontot sker. Detta medför att det kan komma att finnas betalningar som är bokförda på SKV:s särskilda konto vid avstämningstidpunkten men

som inte har hunnit krediteras den skattskyldiges skattekonto. I dessa fall kommer skattekontosystemet att, när betalningen krediteras på kontot, konstatera att överlämnat belopp avser ett ”felaktigt” belopp. Överlämnandet har gjorts på felaktiga grunder och en nedsättning av det restförda beloppet sker automatiskt i samband med att betalningen registreras på kontot.

## **23.5 Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen**

### **23.5.1 Allmänt**

#### **Oriktig uppgift**

Rättelse av uppgift i utsöknings- och indrivningsdatabasen görs i princip bara i undantagsfall och under förutsättning att uppgiften är oriktig och felaktigt har registrerats. Ansvar för att rättelse sker ligger såväl på SKV i egenskap av uppdragsgivande myndighet som på KFM.

För att rättelse ska kunna ske måste uppgiften avse en fysisk person. För en juridisk person kan rättelse ske med stöd av 12 § kreditupplysningslagen (1973:1173).

#### **KFM underrättas**

Om skattskyldigs betalningsskyldighet fallit bort eller satts ned ska SKV skyndsamt underrätta KFM om detta. Detsamma gäller om det kommit fram att indrivning inte borde ha begärts (8 § IF). Att betalningsskyldigheten bortfallit eller satts ner meddelas inte särskilt till KFM. Det får KFM veta endast om det vid en avstämning uppkommer ett överskott SKV-delen som avräknas mot restförda skattekontoskulder. Om det framkommer att restföringen är felaktig ska däremot SKV agera.

#### **KFM beslutar**

Det är den KFM i den region där målet är registrerat som fattar beslut om rättelse eller uteslutning av uppgifter i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Om en skattskyldig begär rättelse eller om SKV efter utredning anser att ett belopp felaktigt överlämnats för indrivning ska ärendet överlämnas till KFM. SKV ska i ett yttrande lämna objektiva uppgifter om vad som har hänt i ärendet och om restföringen är att betrakta som felaktig. Något ställningstagande i frågan om rättelse i ska således SKV normalt inte ta. De uppgifter som SKV har lämnat ligger sedan till grund för KFM:s beslut.

Det är sedan KFM:s beslut om rättelse som ligger till grund för rättelse och gallring i kreditupplysningsföretagens register och i skatteregistret. Återtas en fordran som felaktigt överlämnats för indrivning och rättas därmed uppgiften i utsöknings- och indrivningsdatabasen meddelas alla kreditupplysningsföretag automatiskt att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska tas bort ur

deras register. Samtidigt tar KFM bort grundavgiften på 500 kr.

Om en skattskyldig inte har haft någon skuld hos KFM under en tvåårsperiod och om han betalar en ny skuld hos KFM innan myndigheten hinner påbörja exekutiva åtgärder för indrivning av skulden kommer skulden att sekretessbeläggas i indrivningsregistret och tas bort ur kreditupplysningsföretagens register. Sekretessmarkeringen av en skuld upphör om en ny skuld restförs inom en tvåårsperiod. Uppgifterna tas inte bort om nedsättning sker av restfört belopp genom att ett överskott förs över till KFM.

### **23.5.2 Skäl för rättelse**

Felaktig restföreläggning anses föreligga om skatten har betalats innan restföreläggningstillfället, beslut om anstånd har meddelats innan restföreläggningstillfället eller om fel skattskyldig har blivit påförd skatten.

En begäran om anstånd med betalning av skatt eller omprövning som inkommer till SKV först efter det att beloppet överlämnats för indrivning eller i sådan tid att det inte finns möjlighet för SKV att behandla ärendet medför inte att överlämnandet är att anse som felaktigt.

Rättelse bör ske skyndsamt då snabb handläggning kan förhindra att felaktiga uppgifter lämnas till kreditupplysningsföretagen.

I begreppet felaktig restföreläggning ingår inte fel som förorsakats av den skattskyldige själv eller dennes revisor eller bokförare.

Om SKV på något sätt har handlagt ärendet på ett felaktigt sätt kan rättelse inte ske enligt gällande bestämmelser. För att rättelse ska kunna ske krävs i princip att SKV har fattat ett formellt felaktigt beslut. En begäran om anstånd med betalning av skatt, omprövning eller ett överklagande av ett beslut inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som begäran avser (23 kap. 7 § SBL).

#### **23.5.2.1 Skatten har betalats innan restföreläggningstillfället**

Enligt SBL anses skatten vara betald den dag då betalningen har bokförts på SKV:s särskilda konto (16 kap. 3 §). Inbetalning ska alltså göras genom en insättning på post- eller bankgiro. Om en skattskyldig skulle vilja betala kontant på ett skattekontor (detta torde dock endast ske i undantagsfall), måste SKV upplysa om att betalningen inte anses gjord den dagen och att kostnadsränta kan komma att debiteras eftersom pengarna inte blir bokförda på SKV:s konto förrän inom ett par bankdagar.

**Överlämnande i samband med avstämning**

Felaktig restföring anses föreligga om full betalning har gjorts i rätt tid till SKV, dvs. betalning har bokförts på SKV:s särskilda konto på ordinarie förfallodag eller senast dagen innan överlämnandet för indrivning, vilket normalt sker på avstämningsdagen. Betalningen ska avse samtliga fram till avstämningen förfallna skatter och upplupna räntor på skattekontot. Dock får det på kontot finnas ett underskott som understiger restföringsgränsen.

En betalning som har bokförts hos SKV efter avstämningstidpunkten men innan skulden registrerats i utsöknings- och indrivningsdatabasen är inte att betrakta som betalning i rätt tid.

Det är den skattskyldige som står risken för att betalningen kommer in för sent. Det tar i normalfallet 2–3 dagar från det att betalningen gjorts via post- eller bankgiro innan betalningen har bokförts på SKV:s särskilda konto. Har post eller bank orsakat en försenad betalning får den skattskyldige vända sig dit med eventuella anspråk på ersättning för den skada som kan ha uppkommit på grund av förseningen.

**Automatisk rättelse**

En betalning som har bokförts på SKV:s särskilda konto i tid men som inte hunnit registreras på den skattskyldiges skattekonto vid avstämningen medför att rättelse sker automatiskt då betalningen registreras på kontot. Om rättelsen medför att det restförda beloppet understiger restföringsgränsen återtas hela indrivningsuppdraget från KFM.

Rättelsen medför att uppgifterna tas bort ur databasen, gallringsmarkeras och meddelande skickas till samtliga kreditupplysningsföretag om att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska rättas i deras register. Även grundavgiften på 500 kr hos KFM tas bort.

**23.5.2.2 Beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället**

Normalt registreras anståndsbeslut av SKV i ett debiteringssystem (t.ex. MAGI eller omräkningssystemet). Det kan finnas fall där anståndsbeslutet pga. tekniska hinder inte kan registreras direkt utan ett särskilt beslut måste skrivas ut. Vidare kan domstol ha meddelat beslut om anstånd men SKV har inte registrerat detta beslut i tid eller på ett korrekt sätt. Rättelse får ske i dessa fall. Bara det faktum att en skattskyldig kommer in med ansökan om anstånd med betalning av skatt innan restföringstillfället innebär inte att restföringen är felaktig.

### 23.5.2.3 Fel skattskyldig har blivit påförd skatten

Rättelse av restföringen får ske om fel skattskyldig har påförts skatt pga. att SKV har gjort en felregistrering.

Om skattskyldigs eget agerande har föranlett indrivningsuppdraget anses detta inte utgöra skäl för rättelse.

## 23.6 Avräkning av inbetalda belopp

### Ingen avräkningsordning

Varje betalning som den skattskyldige gör bokförs på skattekontot. Betalningar och övriga krediteringar ska enligt huvudregeln bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på kontot. Inbetalt belopp räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt SBL. Undantag finns för sidobetalare och dödsbo (16 kap. 9 §).

Ett avstämt skattekontounderskott påverkas inte av att de i perioden ingående debiteringarna eller krediteringarna ändras. Ändringarna medför i stället debiteringar eller krediteringar på senare perioder under vilka de nya beloppen ska betalas eller beslutena fattas.

### Betalningsuppmaning

Om den skattskyldige har uppmanats att betala ett underskott på skattekontot och betalar in ett belopp motsvarande betalningsuppmaningsbeloppet kan betalningen inte styras till att täcka just det betalningsuppmanade beloppet. Det belopp som betalningsuppmanats är inte en viss skatt eller avgift utan en generell skattekontoskuld. Inbetalt belopp avräknas mot den skattskyldiges sammanlagda skuld på kontot. Utvisar kontot fortfarande en brist vid nästa avstämning kommer ett belopp högst motsvarande det betalningsuppmanade beloppet att överlämnas till KFM för indrivning såvida förutsättningar för överlämnande i övrigt är uppfyllda.

### Underskott på skattekontot

Om det finns ett underskott på ett skattekonto och det behöver anges om en specifik skatt eller avgift är betald eller inte, ska underskottet i regel fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under den aktuella perioden.

### Sidoansvar

Vid sidoansvar gäller dock att om sidobetalaren inte begär något annat ska betalningen som sidobetalaren gör räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald (16 kap. 10 § SBL).

### **23.7 Utmätning av överskott på skattekontot**

#### **Varje överskott**

Den skattskyldiges fordran på skatt som ska återbetalas enligt SBL får utmätas (18 kap. 9 § SBL). Detta innebär att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på skattekontot (prop. 1996/97:100 s. 620). När det gäller överskott vid den årliga avstämningen av skattekontot får utmätning ske först efter det att KFM getts tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt avräkningslagen (18 kap. 9 § 2 st. SBL).

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

#### **Överskott som inte återbetalas**

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

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

### **23.8 Preskription av skattefordringar**

Preskription innebär att staten förlorar sin rätt att kräva ut fordringen, dvs. någon åtgärd för att få betalt för fordringen får inte vidtas.

Regler om preskription av fordringar finns i preskriptionslagen (1981:130). På skatteområdet finns det dock särskilda regler om preskription. För skatter och avgifter gäller i stället lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. För skattefordringar gäller en fast preskriptionstid på fem år. På ansökan av KFM kan preskriptionstiden i vissa fall förlängas genom beslut av länsrätten. Det gäller bl.a. om gäldenären gör sig av med egendom för att försvåra indrivningen, om gäldenären vistas utomlands eller om gäldenären försöker hålla sig undan. Förlängningen gäller till utgången av femte året efter det år när preskription annars skulle ha inträtt.



<b>Huvudregel</b>	Huvudregeln för skatt enligt SBL är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning.
<b>Indrivningsuppdrag som återtas</b>	Om ett indrivningsuppdrag återtas av SKV upphör beräkningen av preskriptionstiden för det belopp som omfattas av återkallelsen. Skäl till att återkalla ett indrivningsuppdrag är om det är fråga om en felaktig restföring. Ett annat skäl till att indrivningsuppdraget återtas helt eller delvis kan vara att SKV har medgett anstånd med betalning (prop. 1996/97:100 s. 647). Om SKV ger anstånd med betalning av skatt krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Denna kreditering avräknas mot periodens debiteringar på vanligt sätt. Uppstår det ett överskott vid avstämningen och det inte finns något hinder mot återbetalning avräknas överskottet mot restförda skattekontoskulder. Restförda belopp nedsätts med belopp motsvarande överskottet. Att SKV återtar det restförda beloppet innebär inte att uppgiften rättas i utsköknings- och indrivningsdatabasen.
<b>Anstånd</b>	Om SKV har återtagit ett belopp på grund av att anstånd har meddelats och något belopp kvarstår obetalt vid anståndstidens utgång kan det leda till att ett nytt underskott på skattekontot lämnas för indrivning. Ny preskriptionstid beräknas då från tidpunkten för överlämnandet.
<b>Undantag från huvudregeln</b>	Huvudregeln för skattefordringar utanför skattekontosystemet är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår när skatten förföll till betalning. Har fordringen blivit fastställd till sitt belopp först efter det att den förföll till betalning, räknas preskriptionstiden i stället från utgången av det kalenderår då fastställelsebeslut meddelades, dock bara den del av beloppet som inte var indrivningsbart redan dessförinnan. Har anstånd med betalning helt eller delvis medgetts, preskriberas skatten i dessa fall tidigast två år efter utgången av det kalenderår när anståndet upphörde att gälla.
<b>Frivillig betalning</b>	Frivillig betalning av gäldenären, för en skuld eller ett skattekontounderskott som är preskriberad, tas emot av KFM och krediteras skulden på vanlig sätt. En sådan frivillig betalning återbetalas inte.  Om betalning sker efter det att en betalningsuppmaning felaktigt har skickats ut, är betalningen inte att betrakta som frivillig och återbetalas följaktligen.



## 24 Konkurs

---

1, 3–6 och 16 kap. Konkurslagen (1987:672), KonkL  
Lag (2003:535) om ändring i förmånsrättslagen, FRL, och övergångsbestämmelserna till samma lag  
15 och 16 §§ Lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. IL  
7 § Indrivningsförordningen (1993:1229), IF  
8 kap. 27 § Skattebetalningslagen, SBL  
20 kap. 2 och 7 §§ SBL  
37 § Skattebetalningsförordningen, SBF  
Ändring i Föregarantilagen (2003:544) och övergångsbestämmelserna till samma lag  
8 och 13 kap. Aktiebolagslagen (1975:1385), ABL,  
11 kap. Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL  
2 kap. Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL  
Prop. 1971:142 s. 21, 40 och 43

---

### Sammanfattning

I avsnittet behandlas civil- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med konkurs och hur SKV ska hantera skattskyldiga i konkurs.

KFM bevakar statens fordringar i konkurs. SKV ska informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Det gäller även om fordringarna inte är fastställda till sina belopp eller ännu inte har förfallit till betalning.

Frågan om när skattefordringar uppkommer är inte reglerad i lag. Tidpunkten beror på vad det är för skatt och vilken lagstiftning som ska tillämpas. Frågan om tidpunkten är avgörande eftersom endast fordringar som uppkommit före konkursbeslutet får göras gällande i konkursen. En allmän princip har formulerats enligt vilken den väsentliga grunden för fordringsanspråket måste föreligga vid tidpunkten för konkursbeslutet för att fordringen ska få göras gällande.

Vid underrättelse om att skattskyldig försatts i konkurs ska SKV snarast kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning.

SKV har fastställt Rutiner för Skatteverkets hantering av skattskyldiga i konkurs (SKV251 utg. 2). Rutinerna omfattar främst en beskrivning av arbetsområdet och vad som ska göras.

För ytterligare information om inkomstbeskattning och mervärdesskatt vid konkurs hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet (SKV302) och Handledning för mervärdesskatt (SKV553).

## 24.1 Allmänt

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

### Begreppet konkurs

Konkursreglerna syftar främst till att under ordnade former tillgodose konkursborgenärernas anspråk på att i största möjliga utsträckning få betalt för sina fordringar. I konkursen ska gäldenärens tillgångar försäljas. Undantag gäller för viss egendom som gäldenären och hans familj brukar och behöver. Sådan egendom utgör gäldenärens beneficium och endast fysisk person har rätt till beneficium. Vad som inflyter vid försäljning av gäldenärens tillgångar fördelas mellan de konkurrerande borgenärerna. Vid konkurs är det regelmässigt så att borgenärerna inte kan tillgodoses helt. De olika fordringarnas inbördes företräde regleras genom bestämmelserna i förmånsrättslagen, FRL. Om olika fordringar har lika förmånsrätt, sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek.

Gäldenären (en juridisk eller en fysisk person som har en skuld till någon annan) kan begära sig själv i konkurs. Även en borgenär (fordringsägare) kan begära gäldenären i konkurs. Konkurs beslutas av tingsrätten. En förutsättning är att den som begärts i konkurs är insolvent och därigenom på obestånd. Med obestånd menas att gäldenären inte kan betala sina förfallna skulder och denna oförmåga inte är tillfällig.

KFM kan ansöka hos tingsrätten om att gäldenären ska försättas i konkurs. KFM företräder staten som borgenär om staten har en fordran hos en gäldenär som är försatt i konkurs.

### Konkursansökan som ett led i skatteindrivningen

Syftet med en konkursansökan är att få gäldenären försatt i konkurs. I konkursen ges bättre möjligheter till insyn i och utredning av gäldenärens ekonomi. Kända och tidigare inte kända tillgångar kan tillgodogöras konkursboet eller bli föremål för återvinning och möjlighet att få del av tillgångar utomlands ökar. Konkurs är också ett medel att stoppa eller försvåra uppkomsten av ytterligare skatteskulder. En konkursansökan får ofta en betalningsframkallande effekt i de fall då gäldenären har vilja och möjlighet att skaffa medel att betala den konkursgrundande skulden.

**Konkursutbrottet** Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och gäldenären får sedan ett beslut om att konkurs har meddelats inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltningen av konkursboet omhändertas av en konkursförvaltare. Han ska skyndsamt ta hand om gäldenärens bo med de räkenskapshandlingar och andra handlingar som rör boet. Tingsrätten utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Det finns tio KFM i landet och de är TSM inom var sitt verksamhetsområde.

**Bevakningsförfarande** Tingsrätten får efter framställning från konkursförvaltaren besluta att ett bevakningsförfarande ska äga rum i konkursen. Bevakningsförfarandet ska främst säkerställa att förvaltaren snabbt ska få kännedom om vilka borgenärer som finns och deras krav på gäldenären. Ett bevakningsförfarande äger normalt rum när fordringar utan förmånsrätt kan antas få utdelning i konkursen. Beslut om bevakningsförfarande kan fattas när som helst under konkursen.

Ytterligare information om konkursinstitutet finns i RSV:s publikationer Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900 utgåva 4) och Riktlinjer för Borgenärsarbetet hos kronofogdemyndigheten (RSV 950).

## 24.2 Konkursgäldenärens ställning

**Upplysnings- och närvaroplikt** Konkursbeslutet innebär att gäldenären åläggs vissa skyldigheter och restriktioner. Han har upplysningsplikt mot främst konkursförvaltaren och är skyldig att avlägga bouppteckningsed. Han får inte utan medgivande av tingsrätten lämna landet. Förbudet gäller fram till dess gäldenären har avlagt bouppteckningseden. Även efter edgången kan gäldenären under vissa förhållanden förbjudas lämna landet.

**Rådighetsförlust** I och med konkursbeslutet förlorar gäldenären rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet. Han får därefter inte åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen. Om han företar en rättshandling är den inte giltig. En följd av detta är att han inte får driva verksamheten vidare och därigenom ådra sig ytterligare skulder. Han är fortfarande ägare till och är skyldig att vårda boets egendom. Att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom, innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Boet är ett rättssubjekt som företräds av konkursförvaltaren, som disponerat över egendomen och har vissa processuella rättigheter, t.ex. rätten att begära återvinning. Om konkursförvaltaren väljer att driva verksamheten vidare efter konkursbeslutet, blir den egendom som boet förvärvar gäldenärens egendom. Detta trots att

den ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens rådighet.

En fysisk person som är försatt i konkurs kan vara anställd och disponerar då i princip över sin lön och andra anställningsförmåner. Om dessa inkomster överstiger förbehållsbeloppet enligt utsökningsbalken (UB) får förvaltaren för boets räkning begära utmätning hos KFM.

**Förbud mot att driva näringsverksamhet**

Fysisk person som är konkursgäldenär får under konkursen inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (6 kap. 1 § 1 st. KonkL). Inte heller får han vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 9 och 27 §§ ABL). Om en bolagsman i ett handelsbolag försatts i konkurs ska bolaget enligt huvudregeln träda i likvidation (2 kap. 27 § HBL). Förbudet mot att driva näringsverksamhet omfattar inte jordbruksverksamhet.

**Skulderna finns kvar**

En konkurs innebär inte att skulderna bortfaller. Konkursgäldenären har efter avslutad konkurs kvar de skulder som inte har blivit betalda genom utdelning. Borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar. De kan efter konkursen utkräva betalning från fysisk person som varit i konkurs. Juridiska personer betraktas dock som upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Några krav kan följaktligen i praktiken inte riktas mot dem sedan konkursen avslutats. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet (jfr RÅ 1992 not. 29). För aktiebolag gäller att även om konkursen lämnar överskott ska rätten i samband med att konkursen avslutas besluta om att bolaget ska gå i likvidation (13 kap. 50 § ABL). Bolagsstämman kan sedan, under vissa förutsättningar, besluta att likvidationen ska upphöra och bolagets verksamhet återupptas (13 kap. 44 § ABL). Motsvarande regler om likvidation vid överskottskonkurs finns för ekonomiska föreningar (11 kap. 19 § EFL) och för handelsbolag (2 kap. 44 § HBL).

### 24.3 Konkursboets juridiska status

**Egendom i konkursboet**

Med konkursbo (konkursmassa) förstås all den egendom som faller under förvaltningen och som tas i anspråk för att tillgodose borgenärerna.

Konkursboet omfattar normalt följande egendom

- egendom som tillhörde gäldenären vid konkursbeslutet,
- egendom som tillfaller gäldenären under konkursen och
- egendom som kan tillföras boet genom återvinning.

<b>Rättssubjektet konkursbo</b>	Konkursbo är också en beteckning för det rättssubjekt representerat av förvaltaren som handhar förvaltningen av förmögenhetsmassan under konkursen. Konkursboet som rättssubjekt skiljer sig från övriga juridiska personer genom att det kan ses som en tillfällig juridisk konstruktion som driver verksamhet i syfte att avveckla sig själv.
<b>Konkursbo i konkurs</b>	Ett konkursbo som är på obestånd kan försättas i konkurs på samma sätt som ett aktiebolag som försätts i konkurs (1 kap. 4 § KonkL).
<b>Äganderätt i konkurs</b>	Konkursgäldenären mister rådigheten över den egendom som tillhör konkursboet vid konkursbeslutet. Konkursboet övertar dock inte äganderätten till egendom och har därför ingen egen förmögenhet. Äganderätten till egendomen blir kvar hos konkursgäldenären trots att denne inte får förfoga över egendomen under konkursen. Även om konkursboet inte förvärvar äganderätten till den egendom som ingår i boet kan boet ådra sig skulder, sluta avtal och agera som part i domstol.
<b>Brott mot borgenär</b>	Om gäldenären olovligen tillgodogör sig egendom som hör till boet kan han inte straffas för tillgreppsbrott eller förskingring dvs. brott som riktar sig mot annans egendom. Hans illojala handlingar kan i stället vara att bedöma som brott mot borgenären.
<b>Egendom efter konkursavslut</b>	När konkursen är avslutad har konkursgäldenären rätt att återfå den egendom som eventuellt finns kvar.
<b>Konkursförvaltarens uppgifter</b>	Konkursförvaltaren utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet under konkursen. Han ska vidta alla de åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet. Han ska vidare se till att tillgångarna blir realiserade och skulderna så långt som möjligt betalda. Om gäldenären har bedrivit rörelse får konkursförvaltaren driva rörelsen vidare om detta är ändamålsenligt. Ändringarna av reglerna för lönegarantin kommer dock att begränsa konkursförvaltarens möjligheter att driva rörelse vidare. Detta beror på att lönegaranti endast kommer att utgå en månad efter konkursbeslutet.

## 24.4 Fordringar vid konkurs

### 24.4.1 Allmänt

**Olika fordringar** I en konkurs skiljer man mellan fordringar som riktar sig mot gäldenären och sådana som avser konkursboet. De förra kallas konkursfordringar och de senare massafordringar.

För utförligare kommentar kring frågan om konkursfordran, massafordran och gäldenärsfordran hänvisas till RSV:s handledning Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900).

<b>Utdelning</b>	Utdelning sker till konkursborgenärerna och äger rum först sedan konkurskostnaderna t.ex. förvaltararvode och tillsynsavgift samt massaskulderna har betalats.
<b>Konkursfordran</b>	En konkursfordran har sin grund i ett mellanhavande som en borgenär har med konkursgäldenären. I konkurs får i princip endast fordringar göras gällande som uppkommit innan konkursbeslutet meddelades (5 kap. 1 § KonkL). Även villkorade fordringar eller fordringar som inte är förfallna till betalning får göras gällande i konkursen.
<b>Massafordran</b>	<p>En massafordran uppkommer efter konkursbeslutet och riktar sig mot konkursboet som sådant. Fordran kan ha uppkommit t.ex. genom avtal eller rörelsedrift. Konkursboet är betalningsansvarigt för denna fordran och den belastar inte konkursgäldenären sedan konkursen har avslutats. Borgenär med massafordran får betalt före borgenärer med konkursfordringar men efter det att konkurskostnaderna har betalats.</p> <p>Om konkursboet anses skattskyldigt ska skattefordringar gälla som massafordringar om de uppkommit efter konkursbeslutet men före konkursens slut. För ytterligare information om konkursboets skattskyldighet se avsnitt 24.6.</p>
<b>Gäldenärsfordran</b>	Uppkommer skattefordringar mot konkursgäldenären efter konkursbeslutet kan dessa fordringar inte göras gällande i konkursen. Denna typ av fordran som inte får ställning som konkursfordran brukar kallas gäldenärsfordran. Grunden för fordringsanspråket förelåg alltså inte vid tidpunkten för konkursbeslutet. En gäldenärsfordran får göras gällande endast mot gäldenären i den egendom som inte ingår i konkursen eller som gäldenären återfår rådigheten över eller förvärvar efter konkursen. Normalt innebär det att fordran görs gällande mot gäldenären först efter det att konkursen avslutats.
<b>Skattefordran efter konkursens avslutande</b>	Aktiebolag är upplösta om konkursen avslutas utan överskott. Gäldenärsfordran är då utan värde. Om konkursen avslutas med överskott ska bolaget träda i likvidation och en likvidator ska tillsättas. Fordringen kan då göras gällande under likvidationen. När likvidatorn framlagt slutredovisning är bolaget upplöst (13 kap. 40 § ABL). Efterutdelning kan ske, efter det att konkursen avslutats, om ny tillgång tillförs boet t.ex. återbetalning av skatt. För handelsbolag, ekonomiska och ideella föreningar samt stiftelser gäller i princip samma regler.
<b>Konkursansökan och preskription</b>	En fordran i allmänt mål ger rätt till utdelning i konkursen om staten har gjort en konkursansökan före preskription. Har gäldenären försatts i konkurs på ansökan av annan än staten,



måste bevakning eller anmälan till konkursförvaltaren ha ägt rum före preskriptionstidpunkten för att fordringen ska ge rätt till utdelning i konkursen.

#### 24.4.2 Förmånsrätt

##### Definition

Förmånsrätt kan närmast definieras som att en fordran har företrädesrätt framför andra fordringar att få betalt ur gäldenärens egendom.

##### Allmänna regler

Som allmän regel gäller att en person kan betala sina skulder i den ordning som han själv vill. Inbetalning till skattekontot kan dock inte avse någon viss skatt eller avgift (jfr 16 kap. 9 § SBL). Det beror på att skattekontot är ett avräkningskonto där de ingående posterna förlorar sin individuella karaktär om inte betalning sker så att det utgående saldoutställs vid varje avstämningstillfälle. I den civilrättsliga lagstiftningen finns det dock regler om att en viss betalningsordning ska gälla när flera borgenärer konkurrerar om gäldenärens tillgångar. Reglerna om förmånsrätt styr fördelningen av gäldenärens tillgångar mellan konkursborgenärerna, dvs. mellan de borgenärer som har fordringar på gäldenären från tiden före konkursen. Utgångspunkten för förmånsrättsordningen är att alla fordringar mot gäldenären ska ha lika rätt. Gäldenärens tillgångar ska fördelas mellan borgenärerna i proportion till storleken på deras fordringar. Förmånsrätterna utgör ett undantag från denna rätt till likabehandling.

Företrädesordningen mellan olika fordringar vid konkurs och utmätning regleras i lagen (2003:535) om ändring i förmånsrättslagen, FRL, och 7 kap. UB. FRL reglerar de fordringar som har bättre rätt än andra och vilken ordning som gäller mellan dessa s.k. prioriterade fordringar.

##### Allmänna och särskilda förmånsrätter

Det finns två slag av förmånsrätter, särskilda och allmänna. De särskilda gäller både vid utmätning och konkurs och avser viss egendom. Särskilda förmånsrätter är rätter som följer av pant eller inteckning i olika slag av egendom. Allmänna förmånsrätter gäller däremot endast vid konkurs men avser all egendom i konkursboet. Fordringar med allmän förmånsrätt är t.ex. löne- och pensionsfordringar.

Först när de förmånsberättigade borgenärerna fått betalt utgår betalning till borgenärer utan förmånsrätt. Fordringar utan förmånsrätt finns i ett stort antal. De vanligaste är skatter och allmänna avgifter och leverantörsfordringar utan säkerhet. Borgenärer utan förmånsrätt (oprioriterade) har lika rätt till betalning och får betalt i förhållande till fordringarnas belopp. En oprioriterad borgenär har vanligen små utsikter att få betalt vid konkurs.

**Efterställda fordringar**

Böter och viten är exempel på efterställda fordringar som får betalt i konkurs efter fordringar utan förmånsrätt.

**Fordran på skatt**

Fordran på skatter och allmänna avgifter saknar förmånsrätt efter 1 januari 2004.

**24.4.3 Skattefordringars uppkomst**

Det finns inga lagregler om tidpunkten för skatters och avgifters uppkomst. Skatteförfattningarna reglerar tidpunkter när redovisning respektive betalning ska ske. Frågan om vid vilken tidpunkt skatte- och avgiftsskulder uppkommer är därför i viss mån oklar. Tidpunkten beror på vad det är för skatt och vilken lagstiftning som ska tillämpas.

**Allmänna regeln i konkurslagen**

Frågan om tidpunkten för fordrans uppkomst är avgörande för bedömningen om den kan göras gällande i konkursen. Endast fordringar som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades får göras gällande. Beloppet som sådant kan vid denna tidpunkt vara okänt eller ännu inte fastställt. Fordran får göras gällande även om den är beroende av villkor eller inte förfallen till betalning. I litteraturen har en allmän princip formulerats enligt vilken den väsentliga grunden för fordringsanspråket måste föreligga vid tidpunkten för konkursbeslutet för att fordringen ska få göras gällande (prop. 1986/87:90 s. 123). Tidpunkten när fordringens belopp kan fastställas eller när fordringen förfaller är inte avgörande. Det finns alltså inget krav på att SKV ska ha hunnit fattat ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har uppkommit.

En juridisk person som upplösts genom konkurs saknar partshabilitet och därför är det viktigt att SKV fattar eventuella beskattningsbeslut innan konkursen avslutas. Partshabilitet kan under vissa förhållande återfås efter avslutad konkurs. En situation är om ett avgörande i en rättsinstans märkbart skulle påverka utdelning till andra borgenärer (RÅ 2003 not 29). En annan situation är om ett företrädaransvar är aktualiserat i en rättsinstans (RÅ 1996 not 192).

**Avdragen skatt**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag vid varje utbetalningstillfälle. Skatteavdrag ska även göras på ersättning för arbete som betalas ut som förskott. Det innebär att fordran på avdragen skatt uppkommer vid den tidpunkt då utbetalning sker. Detta oberoende av om skatteavdrag har gjorts eller inte.

**F-skatt och särskild A-skatt**

Debiterad preliminär skatt beräknas på årsbasis och debiteras i en post som ska betalas med lika stora belopp varje månad under

tiden februari – januari. Den preliminära skatten får därför anses uppkommen i samband med debiteringen. För fordran på preliminär skatt finns det ingen uttrycklig inskränkning motsvarande den som gäller för slutlig skatt.

All preliminär skatt som har förfallit till betalning innan beslut om konkurs kan göras gällande. Om en skatteperiod (en kalendermånad) har gått till ända men förfalldagen ännu inte har inträffat bör även denna period göras gällande. Om en skattskyldig försätts i konkurs i en skatteperiod beräknas fordran utifrån tredjondelar.

För mer information om debiterad preliminär skatt vid konkurs hänvisas till avsnitt 5.6.

#### **Arbetsgivaravgifter**

Fordran på arbetsgivaravgifter uppkommer vid den tidpunkt då utbetalning av avgiftsgrundad ersättning sker. Avgifterna är samordnade med systemet för uppbörd av skatteavdrag. Arbetsgivaravgifter betalas månadsvis på grundval av de löneutbetalningar som gjorts under närmast föregående månad.

#### **Moms**

Skattskyldigheten för moms inträder när den omsättning som skattskyldigheten avser faktiskt ägt rum (1 kap. 3 § ML). Fordran på moms anses i princip ha uppkommit vid tiden för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänsten (jfr Welamson, Konkursrätt s. 134). I de fall en affärshändelse har inträffat innan redovisningsperiodens slut och det går att hänföra momsfordringen till denna period har fordran uppkommit innan redovisningsperiodens slut. Vanligen får man dock nöja sig med att konstatera att momsfordran har uppkommit vid redovisningsperiodens slut.

Fr.o.m. den 1 januari 2001 ska jämkning ske av avdrag för ingående moms om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs (8a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, se SFS 2000:500). Ändringen i ML har medfört en ändring i 5 kap. 1 § KonkL. Statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande i konkursen trots att fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet.

Tidpunkten för fordrans uppkomst gäller oavsett om det är en momsfordran som staten har mot den skattskyldige eller om den skattskyldige har en momsfordran mot staten.

#### **Punktskatter**

Skattskyldigheten för punktskatter inträder när den omsättning som skattskyldigheten avser faktiskt ägt rum. Förfarandereglerna för punktskatter återfinns fr.o.m. den 1 januari 2003 i SBL. Tidpunkten då skattskyldighet inträder är då de förfaranden eller omständigheter som grundar skattskyldigheten inträffar. Således torde indirekta skatter och avgifter kunna göras gällande i konkurs vad gäller den del som belöper på händelser som medför

skattskyldighet och som inträffat före beslut om konkurs (prop. 1971:142 s. 21).

**Slutlig skatt**

Inkomstskatt som avser en fordran på slutlig skatt för göras gällande om den period (beskattningsår) till vilken skatten hänförs har gått till ända innan beslut om konkurs meddelades. I förarbetena, som begränsade sig till konkurssituationen, framhölls att det inte fanns anledning till att belasta konkursförvaltningen med kostsamma utredningar för att bestämma tidpunkten för inkomstskatternas uppkomst (prop. 1971:142 s. 40).

Inkomstskatteeffekten av vissa transaktioner som äger rum under löpande beskattningsår kan neutraliseras genom andra transaktioner och det har hävdats att någon säker bedömning av skattekravets storlek därför inte kan göras förrän beskattningsåret gått till ända (prop. 1986/87:90 s. 122). Ibland kan en skatteskuld, som räknats fram efter beskattningsårets utgång, hänföras till en transaktion som skett under perioden. Detta kan ske vid situationer som t.ex. försäljning av större tillgångar i en rörelse. Inkomstskatt som uppkommit under ”konkursåret” men innan beslut om konkurs får göras gällande i konkursen.

**Latenta skatteskulder**

En latent skuld är en skatteskuld som kan bli aktuell någon gång i framtiden. Man avser då det förhållandet att en framtida försäljning av en tillgång kommer att utlösa en inkomstbeskattning. Så länge en försäljning inte har skett utgör den framtida skatten en latent (dold) skuld som åvilar tillgången i fråga. Den latent skulden kan aldrig anges till ett exakt belopp eftersom den är beroende av ett antal okända faktorer såsom om och när försäljning sker, vinstens storlek och den skattskyldiges övriga inkomster. En i denna mening latent fordran skiljer sig från en villkorad fordran genom att fordran anses uppkomma först genom den åtgärd som utlöser beskattningen. En latent skatteskuld kan därför inte göras gällande i en konkurs (jfr prop. 1986/87:90 s. 124).

**Fonder**

Vad gäller behandling av medel som avsatts till fonder i näringsverksamhet se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.

**24.4.4 Kvittning och återvinning**

Kvittning innebär att en fordran avräknas mot en motfordran så att de båda fordringarna upphör att gälla till den del de täcker varandra.

**Kvittning**

Vid kvittning är huvudregeln den att en borgenär får kvitta sin fordran hos konkursboet mot en skuld till detta, om fordringarna stått mot varandra före konkursbeslutet. På skatteområdet saknar

bestämmelserna om kvittning betydelse om och i den mån avräkning kan göras enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Är avräkningslagen inte tillämplig kan bestämmelserna om kvittning bli aktuella också på skatteområdet. Om staten har en fordran mot konkursgäldenären som överstiger statens skuld till densamme, måste fordran bevakas i konkursen för att få utdelning på det överskjutande beloppet.

### Återvinning

Återvinning i konkurs innebär i korthet att vissa rättshandlingar som gäldenären gjort före konkurs ska återgå. Återvinningsreglerna ska trygga borgenärerna mot att gäldenären före konkursen avhänder sig sina tillgångar så att borgenärerna inte kan komma åt dem t.ex. gåva till närstående. Vidare genom att motverka att borgenärernas åtgärder för att få betalat ska förvärra ett obestånd t.ex. då en utmätning av egendom går åter. Till reglerna om återvinning är kopplade kortare eller längre tidsfrister beroende på vilken återvinningsbar transaktion som ägt rum och vilken person som var part vid transaktionen. Avgörande för om återvinning kan ske är inte i första hand att borgenärerna skadats genom att gäldenärens obestånd har inträtt eller förvärrats av handlingen. Däremot krävs för återvinning att åtgärden varit till nackdel för en eller flera borgenärer.

### Förfallen skatt

Betalning av skatt eller avgift som var förfallen till betalning kan aldrig återvinnas av ett konkursbo (4 kap. 1 § p. 1 KonKL). Som en följd av förslaget till att förmånsrätten avskaffas föreslås denna regel slopas (SOU 1999:1 s. 19). De flesta löpande betalningarna av förfallen skatt skulle ändå komma att undantas från återvinning, eftersom de vid tillämpning av 4 kap. 10 § KonKL kan komma att anses som ordinära. Bedömningen av om återvinning skulle kunna ske enligt den subjektiva otillbörlighetsregeln i 4 kap. 5 § KonKL bör enligt utredningen ske enligt generellt tillämpliga regler (SOU 1999:1 s. 193). Lagrådet har i betänkandet 2002/03:LU17 yrkat på ett tillkännagivande att frågan om återvinningsförbudet av skatter och avgifter ska utredas vidare.

## 24.5 Konkursgäldenärens skattskyldighet

### 24.5.1 Inkomstskatt

#### Grundprincipen

Av 3 och 6 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) IL framgår att fysiska och juridiska personer i princip är skattskyldiga för all inkomst. Några särbestämmelser angående skattskyldigheten för konkursgäldenär fanns inte heller enligt KL och SIL.

Av rättspraxis kan man hämta viss vägledning i vilken utsträckning en konkursgäldenär ska beskattas.

- Praxis före 1955** Både konkursboet och konkursgäldenär var skattesubjekt vid inkomstbeskattningen fram till 1955. Praxis var dock oklar. Ibland beskattades konkursgäldenären – exempelvis för inkomst av tjänst och garantibelopp för fastighet – och ibland beskattades konkursboet. Genom RÅ 1995 ref. 21 klargjordes att konkursbo inte är skattskyldigt. Skattskyldighet för inkomst efter konkursutbrottet åvilar i stället konkursgäldenären.
- Praxis efter 1955** När det gäller rättspraxis efter 1995 finns regeringsrättsavgöranden som klargör skattskyldighetens omfattning beträffande vissa inkomstslag. I andra inkomstslag finns ingen motsvarande praxis.
- Inkomst av tjänst** Inkomst av tjänst beskattas i sin helhet hos konkursgäldenären även om viss del av lönen betalas in till konkursboet. Enligt RÅ 1936 Fi 97 beskattades konkursgäldenären för inkomst av tjänst oberoende av att viss del av inkomsten kan komma att tillfalla konkursboet med stöd av 27 § 2 st. KonkL (numera 3 kap. 3 § KonkL). I RÅ 1970 Fi 248 beskattades en person för inkomst av tjänst vid 1964 års taxering för den inkomst som han uppburit under hela 1963 trots att han försattes i konkurs i april 1963. Utgången blev den samma i RÅ 1971 Fi 728.
- Inkomst av kapital** RR ansåg inte att konkursgäldenären skulle beskattas för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet (RÅ 1941 ref. 56). Rättsfall som ligger före 1955, då konkursboet eller konkursgäldenären beskattades, bör inte tolkas som om konkursgäldenären aldrig skulle kunna beskattas för avkastning på kapital som ingår i konkursboet.
- Frågeställningarna kring skattskyldighetens omfattning är utförligt diskuterade i svensk Skattetidning 1984 s. 420–440 och s. 673–685. Av artiklarna framgår att sådan skattskyldighet, för inkomst av kapital, torde kunna föreligga i vissa fall, vilket också framgår av underrättsdomar. Således torde ränta på bankmedel och utdelning på aktier, som gäldenären förvärvat med egna arbetsinkomster, utgöra skattepliktig inkomst.
- RR ansåg konkursgäldenär skattskyldig för realisationsvinst vid försäljning av fastighet under konkursen (RÅ 82 1:5). Utgången har bekräftats i RÅ 1991 not. 246 där RR ansåg skattskyldighet föreligga för reavinst på fastighet, som avyttrats efter konkurstillfället.
- Realisationsvinster beskattas i inkomstslaget kapital fr.o.m. taxeringsåret 1992. Den omständigheten att realisationsvinster som innan 1990 års skattereform beskattats som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet numera hänförs till inkomstslaget kapital bör inte innebära att tidigare praxis sätts ur spel när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för konkursgäldenären.

nären. Dessa bör även efter 1990 års skattereform vara skattepliktiga för konkursgäldenären. Skattskyldigs skatterättsliga ställning bör inte bli förmånligare om inkomst av kapital uppkommer under konkurs än innan konkurs.

Länsrätten i Göteborg och Bohus län meddelade den 28 juni 1983, dom i mål nr S 6045-79, och fann att en konkursgäldenär var skattskyldig för inkomst av kapital som inlutit under konkurs. Domen har vunnit laga kraft. Utgången i målet av intresse även om det är fråga om en underrättsdom.

#### **Fastighetsskatt**

Ägaren till fastigheten är med några undantag skattskyldig för fastighetsskatt. RR har slagit fast att garantibelopp t.o.m. 1987 års taxering tas upp till beskattning hos fastighetens ägare, även om denna är försatt i konkurs. Äganderätten övergår inte i samband med konkursen på konkursboet (RÅ 1922 ref. 50, RÅ 1966 Fi 320). Garantibeloppet har ersatts med statlig fastighetsskatt fr.o.m. 1988 års taxering. Denna skatt påförs fastighetens ägare. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

#### **Inkomst av näringsverksamhet**

RR ansåg att konkursgäldenären var skattskyldig för inkomst som uppkommit i rörelsen före konkursutbrottet och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren (RÅ 1976 ref 170). RR ansåg att intäkt av jordbruksfastighet på grund av konkursboets försäljning av inventarier inte ska beskattas (RÅ 1991 not. 246). Detta mål gällde beskattning av reavinst i samband med avyttring av fastighet. Däremot beskattades konkursgäldenären för reavinst på fastighet som avyttrats efter konkurstillfället.

Konkursgäldenär beskattas inte för inkomster som uppkommer under konkurs genom att konkursboet driver rörelsen vidare. RR ansåg att ersättning till konkursgäldenär för arbete i den rörelse konkursboet fortsatte driva efter konkursutbrottet ska utgöra lön från boet och grunda skyldighet för boet att erlagga arbetsgivaravgifter. Utbetalda belopp från konkursboet ansågs inte utgöra uttag ur någon av konkursgäldenären bedriven rörelse utan som ersättning för det arbete som han utfört åt konkursboet (RÅ 1988 ref 90).

Konkursgäldenär, som är fysisk person, får inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL. Undantaget är jordbruksverksamhet. Om gäldenären trots detta förbud skulle driva sådan näringsverksamhet vid sidan av konkursboet är han skattskyldig för inkomsten.

RR har inte i något fall haft att ta ställning till om konkursgäldenären är skattskyldig för inkomst som före 1992 års taxering beskattades som inkomst av annan fastighet.

1990 års skattereform har inte inneburit att rättsläget klarnat. Inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital har ersatt de tidigare inkomstlagen, inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, kapital och tillfällig förvärvsverksamhet.

**Uppgifts-  
skyldighet**

För konkursgäldenär gäller vanliga bestämmelser vad gäller uppgiftsskyldighet till SKV för affärshändelser som inträffat före beslut om konkurs.

**Deklarations-  
skyldighet**

Konkursutbrottet påverkat inte uppgiftsskyldighet vad gäller inkomstdeklaration för sådana inkomster för vilka skattskyldighet föreligger t.o.m. konkursutbrottet. Detta gäller såväl fysiska som juridiska personer.

En skattskyldig fysisk person som varit försatt i konkurs har ansetts skyldig att lämna självdeklaration (RÅ 81 1:7).

För vissa juridiska personer en obligatorisk deklarationsskyldighet gäller oberoende av om någon inkomst uppburits eller inte. Det innebär att deklarationsskyldighet gäller även om verksamheten har gått med underskott eller om någon verksamhet inte har bedrivits under inkomståret (2 kap. 7 § LSK).

Deklarationsskyldigheten för aktiebolag ska fullgöras av en ställföreträdare (19 kap. 1 § 4 p. LSK). Bolaget företräds som konkursgäldenär av bolagets styrelse och verkställande direktör eller de likvidatorer som fanns vid konkursbeslutet (13 kap. 48 § ABL). Detta innebär att det är någon av dessa som ska lämna deklaration även när bolaget är försatt i konkurs.

**24.5.2 Mervärdesskatt**

Speciella regler för konkurs finns i ML. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs ska avsluta mervärdesskatte-redovisningen för sin verksamhet med att inlämna moms-redovisning fram till konkursdatum. Om konkursboet fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa moms (6 kap. 3 § ML). Konkursboet ska registreras under ett särskilt organisationsnummer.

**Redovisnings-  
skyldighet**

Konkursgäldenären ska redovisa alla affärshändelser som ligger till grund för skattskyldighet och ägt rum före konkursbeslutet. Redovisning ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration vid den tidpunkt som den skattskyldiges redovisningsmetod föreskriver (13 kap. 10 § ML). Om betalning för fordringar senare inflyter i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.



## Skattedeclaration

Konkursgäldenären ska lämna skattedeclaration för alla affärshändelser som inträtt fram till konkursbeslutet.

För ytterligare information om moms vid obestånd, konkurs och ackord hänvisas till SKV:s Handledning för mervärdesskatt (SKV 553). De administrativa reglerna i samband med konkurs m.m. finns beskrivna i SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV555).

### 24.5.3 Preliminär skatt

Konkursgäldenär är skattskyldig för arbetsinkomster som han själv förvärvar under konkursen. Detta oberoende av om en del av inkomsten tas i anspråk av konkursboet. Enligt praxis har det inte gjorts något undantag från reglerna om skatteavdrag vid utbetalning av ersättning för arbete för konkursgäldenär.

För ytterligare information om debiterad preliminär skatt vid konkurs hänvisas till avsnitt 24.7.

## Hög preliminärskatt

Det kan ligga i konkursgäldenärens intresse att betala hög preliminär skatt för att sedan när konkursen är avslutad få överskjutande preliminär skatt. Konkursgäldenären kan begära förhöjt skatteavdrag hos sin arbetsgivare eller underlåta att på begäran av utbetalaren visa upp sin skattsedel. Detta skulle resultera i ett överuttag av preliminär skatt. För att förhindra detta kan konkursboet ansöka om att SKV beslutar att skatteavdrag ska göras med lägre belopp. Detta för att den preliminära skatten bättre ska överensstämja med den beräknade slutliga skatten (8 kap. 27 § SBL). Konkursgäldenären har rätt att yttra sig över ansökan om minskat skatteavdrag innan SKV fattar beslut. Beslut om minskat skatteavdrag ska meddelas konkursgäldenären och dennes arbetsgivare (22 § SBF). Om SKV har beslutat om att skatteavdraget ska minskas får arbetsgivaren inte tillmötesgå arbetstagarens begäran om förhöjt skatteavdrag (8 kap. 7 § SBL). Om den ändrade beräkningen av den preliminära skatten medför en återbetalning av skatteavdrag ska återbetalningen göras till konkursboet (5 kap. 14 § 2 st. SBL).

## F-skattsedel

SKV ska återkalla en F-skattsedel om innehavaren är i konkurs. En ny F-skattsedel får utfärdas efter ansökan då sedvanlig prövning företagits. Ett grundläggande krav är att det vid ansökningstillfället inte föreligger skäl för att återkalla en F-skattsedel.

Om konkursgäldenären hade F-skatt vid tidpunkten då ersättning bestämdes ska skatteavdrag inte göras även om konkurs inträffat och F-skatten återkallats. Hade konkurs gäldenären däremot inte F-skatt vid denna tidpunkt ska skatteavdrag göras (om inte annat undantag gäller) trots att konkurs inträffat. Skatteavdraget ska

tillgodoräknas gäldenären vid debitering av skatt vid den kommande taxeringen.

#### 24.5.4 Skatteavdrag och arbetsgivaravgift

Den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna skattedeklaration (10 kap. 9 § SBL).

Konkursgäldenären är skyldig att lämna redovisning för skatter och avgifter för tiden fram till konkursbeslutet. Det innefattar också en skyldighet att lämna kontrolluppgifter för samma tid.

### 24.6 Konkursboets skattskyldighet

#### 24.6.1 Inkomstskatt

Fråga om konkursboets skattskyldighet till inkomstskatt för inkomst som förvärfvas under konkursen eller om inkomsten eventuellt är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärfvas av såväl konkursboet som konkursgäldenären. Som tidigare sagts får konkursförvaltaren driva konkursgäldenärens rörelse vidare om det är ändamålsenligt.

#### Praxis före 1955

Före år 1955 fanns i praxis inte någon enhetlig linje vad gällde skattskyldigheten. Konkursboet hade ansetts skattskyldigt för inkomst av skogsförsäljning, inkomst av tjänst, inkomst av kapital och garantibelopp av fastighet.

#### Avgörande plenumutslag

RR undanröjde på talan av konkursbo dess taxering för inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), kapital (ränta och utdelning) och reavinst (försäljning av fastighet) ”enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo” (RÅ 1955 ref. 21). Utslaget, som avgjordes i plenum, dikterades av en knapp majoritet, vilken inte gav någon motivering för sin ståndpunkt. Utförliga motiveringar gavs däremot av flera av dem, som ville beskatta konkursboet, helt eller med undantag för reavinst. Majoritetens uppfattning kan motiveras med, att skattskyldigheten åligger den som äger en förvärvskälla, medan konkursboet endast förvaltar gäldenärens tillgångar. Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar, att konkursbo inte är skattskyldigt för någon inkomst. Detta gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten hänförs till.

#### 24.6.2 Mervärdesskatt

#### Konkursbo blir skattskyldigt

Om en skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML).

Det innebär att konkursboet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Konkursboet blir skattskyldigt till mervärdesskatt om det fortsätter att driva verksamheten eller på annat sätt omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Förvaltaren ska registrera konkursboet till mervärdesskatt hos SKV. Konkursboet ska lämna skattedeklaration för de affärshändelser som inträffar fr.o.m. konkursbeslutet.

För ytterligare information om moms vid konkurs m.m. hänvisas till SKV:s handledning för mervärdesskatt.

### 24.6.3 Preliminär skatt

#### Ingen preliminär skatt

Ett konkursbo är inte skattskyldigt till inkomstskatt. Detta innebär att någon preliminär skatt för inkomståret inte ska betalas. Den som betalar ut ersättning för arbete till ett konkursbo ska därför inte göra något skatteavdrag.

#### F-skattsedel

Även den som inte är skattskyldig i Sverige men uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet har rätt att få en F-skattsedel under samma förutsättningar som gäller för den som är skattskyldig här (4 kap. 7 § SBL).

Även om konkursboet inte äger verksamheten (förvärvskällan) har konkursboet rätt att driva gäldenärens verksamhet vidare i den mån det är ändamålsenligt. Om konkursboet uppfyller förutsättningarna för näringsverksamhet kan konkursboet således tilldelas en F-skattsedel även om det inte ska beskattas för eventuella inkomster.

Om konkursboet inte tilldelats en F-skattsedel och en utbetalare vill ha uppgift om att skatteavdrag inte ska göras kan SKM utfärda ett intyg om att skatteavdrag inte ska göras (5 kap. 10 § SBL).

Om konkursboet tar emot ersättning för utfört arbete och konkursgäldenären hade F-skatt vid ersättningens bestämmande ska skatteavdrag inte göras även om konkurs inträffat och F-skatten återkallats. Om konkursgäldenären däremot inte hade F-skatt vid ersättningens bestämmande ska skatteavdrag göras, om inte undantag föreligger, trots att konkurs inträffat och utbetalning sker till konkursboet. Om skatteavdrag görs kommer, som tidigare sagts, beloppet att tillgodoräknas konkursgäldenären vid debiteringen av skatt enligt den kommande taxeringen.

### 24.6.4 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

#### Skatteavdrag

Konkursbo som fortsätter gäldenärens verksamhet och inträder som arbetsgivare är skyldigt att göra skatteavdrag vid varje

utbetalningstillfälle enligt vanliga regler. Boet ska lämna skattedeklaration och kontrolluppgifter för samma tid. Om boet inte betalar gjorda skatteavdrag är de en fordran på själva konkursboet, dvs. en massafordran.

Om anställda uppburit lön före konkursen men gjorda skatteavdrag inte har betalats av konkursgäldenären bevakas denna fordran som en konkursfordran. Fordran på gjorda skatteavdrag har uppkommit före beslut om konkurs. Konkursboet är inte skyldigt att lämna skattedeklaration eller kontrolluppgifter för tid före konkursbeslutet. Konkursförvaltaren lämnar ofta kontrolluppgifter även om han inte är skyldig att göra det.

**Utdelning på lönefordran**

Arbetstagares fordran på lön för arbete som utförts före konkursen är att betrakta som konkursfordran. Skatteavdrag ska göras vid varje utbetalningstillfälle. RR ansåg att konkursförvaltare är skyldiga att göra skatteavdrag på utdelning på lönefordran som konkursborgenär har bevakat i konkursen (RÅ 1958 ref 58). Fordran uppkom först genom betalning av lönen, dvs. genom utdelning, och hade inte kunnat bevakas i konkursen som en konkursfordran.

Arbetstagares fordran på uppsägningslön betraktas som konkursfordran. Det gäller även om arbetstagaren utför arbete åt konkursboet under uppsägningstiden.

**Lönegaranti**

Lönegaranti betalas ut av länsstyrelsen. I samband med utbetalningen ska länsstyrelsen göra skatteavdrag (24 § lönegarantilagen). Länsstyrelsen fullgör en arbetsgivares skyldigheter beträffande garantibeloppet. Länsstyrelsen redovisar gjorda skatteavdrag i en skattedeklaration och lämnar kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen (7 § lönegarantiförordningen).

Lönefordringar som inte ersätts enligt lönegarantilagen får bevakas som vanliga konkursfordringar.

**Arbetsgivaravgifter**

Det är konkursgäldenären som är skyldig att redovisa och betala arbetsgivaravgifter på lön som betalats ut före beslut om konkurs. Fordran på arbetsgivaravgifter som uppkommit före beslut om konkurs bevakas som vanliga konkursfordringar.

Om konkursboet fortsätter gäldenärens verksamhet ska boet redovisa och betala sociala avgifter på de löner som konkursboet betalar ut som arbetsgivare. Betalar inte konkursboet utgör fordran på arbetsgivaravgifterna en massafordran.

**Utdelning på lönefordran**

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 1 § SAL). Vad som är avgiftspliktig ersättning framgår ur 2 kap. 10 § SAL.

RR ansåg i dom den 12 april 2000 att arbetsgivaravgifter ska betalas av konkursbo på utdelning på lönefordran som konkursborgenär har bevakat (mål nr 546-1998 och 6161-1998). Avgifterna ska betalas av konkursboet i egenskap av utbetalare av lön. Statens fordran på arbetsgivaravgifter blir därmed en massafordran som går före samtliga utdelningsberättigade fordringar.

### Lönegaranti

Arbetsgivaravgifter belöper på garantibelopp enligt lönegarantilagen (2 kap. 11 § 2 p. SAL). Länsstyrelsen är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för utgiven ersättning enligt lönegarantilagen.

Arbetsgivaravgift på utbetald lönegarantiersättning har ansetts sakna betalningsrätt i konkurs (Högsta domstolens beslut den 21 december 1998, mål Ö 452-97). Staten inträder i arbetstagarens ställe mot konkursgäldenären i fråga om utbetalt garantibelopp (28 § lönegarantilagen). Utdelningen i konkursen för en arbetstagers fordran som ersatts av garantin tillfaller staten intill detta belopp. Någon motsvarande regel finns inte för arbetsgivaravgift beräknad på utbetalt garantibelopp.

Ändringarna av reglerna för lönegarantin innebär att lönegaranti endast kommer att utgå en månad efter konkursbeslutet. Därefter får konkursförvaltaren betala produktiv lön.

## 24.7 SKV:s åtgärder efter beslut om konkurs

SKV:s Rutiner för SKM:s hantering av skattskyldiga i konkurs (RSV 251) ska vara vägledande för SKV:s åtgärder efter beslut om konkurs.

### Allmänt

Om staten har en skattefordran mot en gäldenär i konkurs ska KFM göra fordringen gällande i konkursen. Alla fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får göras gällande i konkursen (5 kap. 1 § KonkL). KFM ska bevaka statens fordringar i konkurs. SKV ska informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Det gäller även om de inte är fastställda till sina belopp eller ännu inte har förfallit till betalning. Beskattningsbeslut måste däremot fastställas innan konkursen avslutas. Det beror på att en juridisk person som upplösts genom konkurs saknar rättskapacitet.

När skattefordring kan anses uppkommen framgår av avsnitt 24.4.3.

### Den totala skatteskulden

Det är viktigt att KFM tidigt får en samlad bild över konkursgäldenärens totala skatteskuld. SKV och KFM har ett ömsesidigt intresse av att utbyta information till stöd för en bra bevakning av statens fordringar.

**Debiterad  
preliminär skatt**

En debiterad preliminär skatt bör inte sättas ned enbart på den grunden att den skattskyldige har försatts i konkurs. Vilka inkomster, förutom arbetsinkomster, som konkursgäldenären kan vara skattskyldig för efter beslut om konkurs framgår av avsnitt 24.5.

Om skattskyldighet föreligger för inkomst bör SKV beräkna den slutliga skatten för kommande taxering. En nedsättning av den debiterade preliminära skatten bör ske endast i de fall debiteringen är för hög i förhållande till den beräknade slutliga skatten.

SKV ska återkalla konkursgäldenärens F-skattsedel efter beslut om konkurs (4 kap. 13 § p. 7 SBL). SKV bör då också beräkna den slutliga skatten och tilldela konkursgäldenären en särskild A-skatt. Debiteringen ska motsvarande mellanskillnaden mellan debiterad F-skatt som förfallit till betalning vid beslutet om konkurs och den beräknade slutliga skatten.

Preliminär skatt som avser tid efter konkursbeslutet kan i regel inte göras gällande i konkursen. Sådan fordran kan normalt göras gällande mot gäldenären först efter det att konkursen avslutats. Juridiska personer är upplösta om konkursen avslutas utan överskott. De fordringar som inte kunnat göras gällande i den juridiska personens konkurs är då utan värde.

**Avregistrering**

Konkursgäldenären ska inte vara registrerad till mervärdesskatt eller som arbetsgivare för tid efter beslut om konkurs. Konkursgäldenärens verksamhet anses upphöra i och med beslutet om konkurs. Om konkursboet fortsätter gäldenärens verksamhet ska boet registrera sig till mervärdesskatt och eventuellt som arbetsgivare.

**Fastställda skatte-  
fordringar**

Alla fordringar som fastställts före konkursbeslutet får göras gällande i konkursen.

**Förfallit till  
betalning**

Efter konkursbeslutet får fordringar som har förfallit till betalning överlämnas för indrivning även om villkoren för överlämnande inte är uppfyllda (20 kap. 2 § SBL). SKV får överlämna fordringarna utan att betalningsuppmåna den skattskyldige (20 kap. 3 § SBL). Syftet med att uppmåna den skattskyldige att betala beloppet innan det överlämnas för indrivning finns inte längre när den skattskyldige har försatts i konkurs. Då förfalldagen har passerats och skatten att betala har registrerats på skattekontot kan SKV ”snabbrestföra” uppkommet underskott på skattekontot. Det är inte en specifik skattefordran som snabbrestförs utan det aktuella skattekontounderskottet inklusive upplupen ränta som restförs. ”Snabbrestföring” behöver normalt sett inte göras efter konkursbeslut. KFM har genom skattekontot tillgång till och kan bevaka de aktuella skattefordringarna. Ytterligare information om ”snabbrestföring” finns i avsnitt 23.2.3.

**Ej förfallit till betalning**

Fastställda fordringar som ännu inte har förfallit till betalning får också göras gällande i konkursen. Om den skattskyldige är försatt i konkurs ska fordran överlämnas till KFM för att göras gällande i konkursen. Det gäller även om fordran inte är förfallen till betalning (20 kap. 7 § SBL).

Bestämmelsen om överlämnande före förfalldagen började att gälla fr.o.m. den 15 juni 1995. Den klargjorde att det endast är en myndighet, KFM, som har till uppgift att göra gällande och bevaka skattefordringar hos konkursgäldenären. Skattefordringarna avser de skatter och avgifter som omfattas av lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (prop. 1994/95:209 s. 37). Det är alltså inte meningen att både SKV och KFM ska bevaka statens fordringar i konkurs.

Fordran på skatt som ännu inte har fastställts till betalning kan således inte ”snabbrestföras” utan måste överlämnas till KFM på annat sätt.

Överlämnandet tar sikte på sådana åtgärder som avses i 16 § indrivningslagen, dvs. åtgärder för att göra fordran gällande i konkursen (prop. 1994/95:209 s. 37).

**Inte fastställda skattefordringar**

Alla fordringar som uppkommit innan beslut om konkurs meddelades får göras gällande i konkursen. Något krav på att fordran måste vara fastställd finns inte.

Två typer av uppkomna men ännu inte fastställda skattefordringar mot konkursgäldenären kan särskiljas.

Det kan vara uppkomna fordringar som är *kända* till sitt belopp men som ännu inte har fastställts t.ex. övervägande om beslut har sänts ut eller skatt har upptäckts vid en revision.

Eller det kan vara fordringar som är *okända* till sitt belopp t.ex. då tidpunkt för redovisning ännu inte har inträffat, då skattskyldig inte har lämnat deklaration för redovisningsperioden eller SKV precis har påbörjat en revision.

Uppgift om uppkomna fordringar som ännu inte har fastställt och som kan antas komma att fastställas ska överlämnas till KFM för att göras gällande in konkursen.

**Anstånd**

Fordran på skatt där anstånd med betalning har medgetts ska överlämnas till KFM för bevakning.

Ytterligare information om reglerna om anstånd enligt 17 kap. 2,7 och 11 §§ SBL finns i kapitel 18.

SKV ska efter konkursbeslut pröva om grunderna för medgivna anstånd fortfarande föreligger. Om så inte är fallet ska anstånden hä-

**Twistiga fordringar**

vas. Konkursförvaltaren bör kontaktas för information i sakfrågorna samt hörande om han vill överta konkursgäldenärens talan.

Skattskyldig som försatts i konkurs och begärt omprövning av eller överklagat ett beslut får fortsätta att driva denna process eller process om andra twistiga skattefordringar.

Twistiga fordringar kan också göras gällande i konkursen. KFM och konkursförvaltaren bör få kännedom om vilka skattefordringar som är föremål för process.

SKV och den skattskyldige (konkursgäldenären) är normalt parter i processer som gäller fordran på skatt och avgift som uppkommit före konkursbeslutet. I sådant fall ska all kommunikation i första hand ske med konkursgäldenären. Pågår process mellan konkursgäldenären och SKV får konkursboet överta konkursgäldenärens talan (3 kap 9§ KonKL). Konkursboet företräds av konkursförvaltaren.

Konkursförvaltaren har behörighet att föra konkursgäldenärens talan i skatteprocess om utgången i taxeringsmålet som har betydelse för utdelningen i konkursen (RÅ 1979 1:81 och RÅ 1981 1:20). Konkursgäldenären ska underrätta domstolen om konkursen och domstolen ska meddela konkursboet om rättegången. Om konkursförvaltaren inte tar över processen får konkursgäldenären själv föra processen. Eventuell egendom som efter processen tillfaller konkursgäldenären är hans egen och ingår inte i konkursboet.

SKV bör informera konkursförvaltaren om aktuella processer mellan SKV och konkursgäldenären. Då KFM företräder staten som borgenär i konkursen måste SKV meddela KFM om vilka skatter och avgifter som är föremål för process mellan SKV och konkursgäldenären.

**Övrig information**

SKV ska till KFM överlämna alla uppgifter om gäldenärens ekonomiska förhållanden som kan antas vara av betydelse för indrivning (7 § indrivningsförordningen). Den omständigheten att gäldenären försätts i konkurs förändrar inte detta förhållande.

Reglerna om sekretess utgör inget hinder att uppgifter lämnas till KFM (14 kap. 1 § SekrL). Uppgiftsskyldighet följer av indrivningsförordningen.

Uppgiftsutbytet mellan SKV och KFM har underlättats då KFM har fått ändrade sekretessregler fr.o.m. 1 okt 2001.

SKV har många uppgifter som kan lämnas till KFM både till stöd för indrivningen och efter ett konkursbeslut. SKV har uppgifter i sina register och i skatteredovisningar som KFM normalt saknar



### Utredning i skatteärenden

kännedom om. SKV har möjlighet att söka och jämföra uppgifter ur register och redovisningar långt tillbaka i tiden. KFM saknar dessa möjligheter att upptäcka hur gäldenärer har disponerat sina tillgångar. Väsentliga uppgifter som lämnas till KFM kan läggas till grund för efterforskning av tillgångar t.ex. i utlandet, eller utredningar angående avyttring av tillgångar t.ex. till närstående.

SKV bör alltså efterforska och lämna uppgifter till KFM och normalt även till konkursförvaltaren vad avser transaktioner som kan antas bli föremål för återvinning.

SKV ska snarast kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning när han har försatts i konkurs (37 § 1 st. SBF).

SKV bör begära in uppgifter för att kunna fastställa fordringarnas belopp när redovisning saknas eller är bristfällig. En skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöra sin lagenliga deklarations- och uppgiftsskyldighet även om han är försatt i konkurs. Detta är inte konkursförvaltarens skyldighet.

Förutom att efterforska och lämna uppgifter till KFM, kan SKV även företa utredningar med kontrollsyfte som också kan klarlägga vissa sakförhållanden t.ex. otillbörliga förmögenhetsöverföringar mellan företrädare/närstående till företrädare och företaget.

För att bestämma djup och omfattning av utredning av företag i konkurs bör SKV samråda med KFM och konkursförvaltaren. Den skattskyldiges betalningsförmåga ska normalt inte påverka urvalet av kontrollobjekt. Det kan ändå vara viktigt att genomföra en kontroll, även om eventuella uppkomna skattefordringar inte förväntas bli betalda. Vid misstanke om skattebrott, eller om företrädaren för en juridisk person bedöms kunna göras ansvarig för skattebeloppen och företrädaren också antas ha betalningsförmåga, bör skattekontroll inledas.

Uppgifter från konkursförvaltaren och ur förvaltarberättelsen ger ofta nya uppgifter och sammanhang i affärshändelser som kan visa att en skattekontroll kan resultera i att nya skattefordringar uppkommer. Det bör framhållas att skattekontroll i ett sent skede av konkursen måste ske skyndsamt.

Omständigheterna i det enskilda fallet får vägleda SKV att välja åtgärder för att få in de uppgifter som saknas.

Åtgärderna kan vara

- telefonförfrågan,
- skriftlig förfrågan,

- föreläggande,
- vitesföreläggande eller
- revision.

Fördjupad information om dessa åtgärder finns i Rutiner för SKV:s hantering av skattskyldiga i konkurs (SKV 251 utg.1).

**Arbetsgivare har inte gjort skatteavdrag**

Om utredningen ger anledning att anta att den skattskyldige, som är arbetsgivare, underlåtit att göra skatteavdrag för en arbetstagare ska KFM underrättas (37 § 2 st. SBF). SKV bör underrätta KFM om underlåtet skatteavdrag även i de fall SKV avstår från att påföra arbetsgivaransvar.

Det är särskilt viktigt att få in kontrolluppgifter från en arbetsgivare som har försatts i konkurs. Kontrolluppgifterna ligger till grund för de anställdas taxering och krediteringen av den preliminära skatten vid avstämningen av skattekontot i samband med besked om slutlig skatt. Även om arbetsgivaren har försatts i konkurs ska kontrolluppgifter lämnas för utgiven ersättning innan beslut om konkurs meddelades.

**Beskattningsbeslut**

SKV bör fatta beskattningsbeslut vad gäller skatter och avgifter som får göras gällande innan konkursen avslutas. Ett aktiebolag som upplösts genom konkurs saknar enligt huvudregeln rättskapacitet, dvs. förmåga att ha rättigheter och skyldigheter, och därmed partsbehörighet, dvs. rätt att vara part. SKV måste hinna fatta beslut om skatter och avgifter mot bolaget innan bolaget upplöses. Det är därför viktigt att SKV underrättar konkursförvaltaren om pågående ärenden mot konkursgäldenären.

Konkursförvaltaren har inte en skyldighet att hålla konkursen öppen för att SKV ska hinna fatta beslut. HD har den 2 januari 1998 beslutat att det inte kan anses motiverat att konkurser hålls öppna därför att åklagare och SKV bedriver fortsatt utredning även om detta skulle kunna antas vara till fördel för dessa myndigheters utredning. Beslutet innebär att SKV inte kan kräva att en konkursförvaltare ska hålla en konkurs, som i övrigt är färdig för att avslutas, öppen så SKV hinner fatta beslut. Däremot bör i förekommande fall kontakt tas med konkursförvaltaren för att, inom ramarna för borgenärernas gemensamma rätt, förmå konkursförvaltaren att inte avsluta konkursen.

**Personligt ansvar**

Företrädare för juridisk person är tillsammans med den juridiska personen betalningsansvarig för inte i tid gjorda skatteavdrag och för obetalda skatter och avgifter om det skett uppsåtligt eller av grov oaktsamhet (12 kap. 6 § SBL).

SKV har således möjlighet att kräva en företrädare på betalning av de skatter och avgifter som staten inte får utdelning på i en konkurs. Talan om åläggande av betalningsskyldighet förs i länsrätten (12 kap. 7 § SBL).

Ytterligare information om företrädaransvar finns i första i SKV:s Riktlinjer för hantering av företrädaransvaret (dnr 3881-03/830) ochHandledning för företrädaransvar och ackord (RSV 443 utg.2). Handledningen kommer att uppdateras.

I ett handelsbolag svarar bolagsmännen solidariskt för bolagets skulder, dvs. en borgenär kan utkräva betalning av skulderna hos en av delägarna (2 kap. 20 § HBL). Om handelsbolaget är försatt i konkurs kan fordran mot bolaget genast göras gällande hos bolagsmännen, även om fordringen inte är förfallen till betalning (2 kap. 23 § HBL).

Vad gäller ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL så beslutar SKV om ansvar för delägaren genom ett beskattningsbeslut, 12 kap. 8 a § SBL.



## **25 Ackord, Företagsrekonstruktion och Skuldsanering**

---

14 § Lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., indrivningslagen

Lag (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m., skatteackordslagen

Lag (1996:764) om företagsrekonstruktion

Skuldsaneringslagen (1994:334)

Lag (2003:535) om ändring i förmånsrättslagen, FRL, och övergångsbestämmelser till samma lag

3 och 5 §§ Lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

Prop. 1997/98:65, Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.

Prop. 1995/96:5, Lag om företagsrekonstruktion

Prop. 1993/94:123, Skuldsaneringslag

Prop. 2002/03:49, Nya förmånsrättsregler

---

### **Sammanfattning**

Kapitlet behandlar de civilrättsliga reglerna om ackord, företagsrekonstruktion och skuldsanering. I slutet av varje avsnitt behandlas vissa skatterättsliga aspekter.

RSV har utfärdat riktlinjer för hanteringen av ackord (99-05-10 dnr 4806-99/113). Dessa kommer att uppdateras med anledning av slopad förmånsrätt för skattefordringar.

Vad gäller handläggningen av ackordsärenden hänvisas också till SKV:s Handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443 utg. 2). Handledningen kommer att uppdateras med anledning av slopad förmånsrätt för skattefordringar.

## 25.1 Ackord

### 25.1.1 Allmänt

#### **Innebörden av ett ackord**

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär och hans borgenärer med syfte att undanröja en obeståndssituation. Uppgörelsen innebär nästan alltid att borgenärerna sätter ned sina fordringar till viss procent av ursprungliga fordringsbeloppen, varvid särskilda villkor ofta ställs beträffande rekonstruktionsåtgärder och betalningstider. Fordringarna faller bort till den delen de överstiger ackordslikviden. Undantagsvis kan ackord gå ut på enbart betalningsansånd eller särskilda villkor för erläggande av betalning, s.k. moratorieackord.

#### **Underhandsackord**

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord, som är den vanligaste ackordsformen, innebär en frivillig uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer. Varje borgenär är således oförhindrad att ställa egna krav för sitt samtycke. Underhandsackordet kräver samtycke av alla borgenärer som deltar.

#### **Offentligt ackord**

Offentligt ackord kan förekomma under en konkurs och under en företagsrekonstruktion. Offentligt ackord rör enbart borgenärer vilkas fordringar saknar förmånsrätt. Det förutsätts att borgenärer med förmånsrätt får full betalning. Offentligt ackord kan genomföras under medverkan av en majoritet av de oprioriterade borgenärerna. Eftersom sådant ackord kan påtvingas vissa borgenärer betecknas ackordsformen ibland som tvångsackord. Offentligt ackord kommer till stånd efter en ackordsförhandling. Borgenärer vars fordran är förenad med förmånsrätt kan delta i offentligt ackord genom att avstå från sin förmånsrätt.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utanför konkursförfarandet behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den verksamhet som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas under gynnsammare ekonomiska villkor av gäldenären själv eller den, till vilken verksamheten överläts.

#### **Nedsättning av fordran**

Fysiska personer kan ansöka om nedsättning av fordran om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen är uppfyllda.

Förfarandet vid underhandsackord är inte lagreglerat. Däremot finns det regler för statens deltagande i ackord avseende skatter och avgifter i lagen om företagsrekonstruktion, konkurslagen och lagen om ackord rörande statliga fordringar m.m.

**Ekonomiskt fördelaktigt och ej olämpligt**

**25.1.2 Förutsättningar för ackord avseende skatter m.m.**

Förslag om ackord får godtas om det kan anses ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna och det inte med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Ackord får antas endast om övriga borgenärer som ackordet angår godkänner det (3 § skatteackordslagen). Förutsättningarna för antagande av ackord gäller i fråga om skatter, avgifter, böter eller annan staten tillkommande fordran som vid indrivning handläggs som allmänt mål.

En grundläggande förutsättning för medgivande av ett ackord är att den erbjudna ackordslikviden är större än uppskattat utfall av exekutiva åtgärder.

**Gäldenärens ekonomiska situation**

I samtliga fall av ackord måste gäldenärens ekonomiska situation bedömas. Såväl allmänna som enskilda skulder måste beaktas liksom egna och närståendes tillgångar. Bedömningarna bör bl.a. grunda sig på gäldenärens nuvarande och framtida betalningsförmåga, hur skulderna har uppkommit, hur ackordet avses att finansieras, hur lång tid som återstår till preskription osv.

I förarbetena till lagen anges exempel på omständigheter som kan inverka på bedömningen av ackordet. Brottligt eller annat mot samhället illojalt beteende från företagsledningens sida är exempel på omständigheter som kan föranleda att ett ackordsförslag inte antas, trots att det är till fördel för det allmänna. Om det finns förutsättningar att ådöma företagsledare näringsförbud talar det starkt mot ackord, även om grunden för näringsförbudet inte är brott. Omständigheter som inte är direkt hänförliga till företagsledningen kan också tänkas påverka bedömningen. Exempel på detta är att konkurrensförhållandena är sådana att det framstår som stötande att godta ackordet.

För ytterligare information om förutsättningar för staten att godta förslag om ackord hänvisas till SKV:s handledning om företrädaransvar och ackord, RSV:s publikation "Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord" och RSV:s skrivelse "Riktlinjer för hanteringen av ackord", dnr 4806-99/113. Dessa publikationer kommer att uppdateras med anledning av slopad förmånsrätt för skattefordringar.

**Särskilda förhållanden**

**25.1.3 Skatter och avgifter vid ackord**

Allmänt sett är staten restriktiv vid prövningen av ett ackordsförslag som omfattar skatter och avgifter. I motsats till vad som gäller vid en konkurs innebär ett ackord en definitiv eftergift av betalningsskyldigheten. Det är endast under särskilda förhållan-

den som en skattskyldig ska få sin skatteskuld reducerad genom ackord. Det bör påpekas att ackord är ett medgivande från staten, inte en rättighet för gäldenären.

Den 1 januari 2004 har förmånsrätten för skattefordringar avskaffats. Staten jämförs med övriga oprioriterade borgenärer, och får därigenom anledning att i högre grad än tidigare medverka i ackordsförhandlingar och företagsrekonstruktioner. Samverkan med övriga borgenärer får stor betydelse i arbetet att nå samlade uppgörelser vid risk för obestånd.

Vid ackord för juridiska personer bör staten väga in det personliga betalningsansvaret för den juridiska personens företrädare då skulden bortfaller vid beslut om ackord. Staten bör bedöma det ekonomiska utfallet av eventuellt krav på personligt betalningsansvar mot företrädaren. Kan företrädaren bedömas bli personligt betalningsansvarig bör ackordsuppgörelsen innefatta en uppgörelse även med företrädaren.

**Fastställda och förfallna skatter**

Ackord bör normalt omfatta fordringar på skatter och avgifter som är fastställda och förfallna till betalning. Detta gäller oavsett om dessa överlämnats för indrivning eller inte. Teoretiskt sett kan även uppkomna fordringar som ännu inte är kända eller som inte hunnit fastställas komma att omfattas av ackordet. Av praktiska skäl omfattar ackord i normalfallet inte skatter som uppkommit men som ännu inte har förfallit till betalning. Alla möjligheter till ändring av skatten genom omprövning eller överklagande bör uttömmas. Det bör således inte vara möjligt att utnyttja ackordsförfarandet enbart för att vinna rättelse i påförda taxeringar.

**Återbetalning av skatt**

Återbetalning av skatt ska inte göras av belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter ett beslut om ackord (18 kap. 7 § 3. SBL). En återbetalningsspärr (restitutionsspärr) innebär normalt att inget belopp som hänför sig till tid före ackordsbeslutet återbetalas så länge något genom ackordsbeslutet nedsatt belopp återstår.

Villkor i ackordsbeslut i form av återbetalningsspärr bör dock användas endast för perioder som avser tid före beslutet alternativt endast kända restitutioner inom en snar framtid.

För ytterligare information om återbetalningsspärr vid ackord hänvisas till Handledning Företrädaransvar Ackord kapitel 3 avsnitt 3.13.1.



#### 25.1.4 Skattemässiga konsekvenser

##### Ackordsvinst

Ackordsvinst, dvs. den vinst som ackordsgäldenären får genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, är inte skattepliktig (se bl.a. RÅ 1929 Fi 2032). En förutsättning är att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd.

##### Ackordsförlust

Eftersom något vederlag inte erhålls vid ackord så är fordran som efterskänks genom ackordet, enligt RSV:s bedömning, inte anse som avyttrad. För att ackordsförlusten ska vara avdragsgill i inkomstslaget näringsverksamhet krävs att förlusten har ”uppkommit i verksamheten” och att särskilda skäl mot avdragsrätt inte föreligger (13 kap. 1 § och 16 kap. 1 § inkomstskattelagen).

Avdrag för ackordsförlust i inkomstslaget kapital torde inte medges eftersom någon avyttring inte kan anses ha skett.

För ytterligare information om ackord vid inkomstbeskattningen hänvisas till SKV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.

Vad gäller avdragsrätten för moms vid ackord hänvisas till SKV:s Handledning för mervärdesskatt.

## 25.2 Företagsrekonstruktion

### 25.2.1 Allmänt

##### Syftet

Den 1 september 1996 trädde lagen om företagsrekonstruktion i kraft. Syftet med lagen är att ge företag som av ena eller andra anledningen råkar i ekonomiska svårigheter en möjlighet till överlevnad. Förfarandet ska åstadkomma en rekonstruktion såväl sakligt som finansiellt av verksamheten. Några av skälen bakom lagstiftningen var dels att företag med ekonomiska svårigheter borde omstruktureras innan företaget blivit konkursmässigt och dels att konkursförfarandet är noga reglerat och därför tenderar till att dra ut på tiden och bli kostsamt. Av prop. 2002/03:49, Nya förmånsrättsregler, framgår att ett syfte med reformen är att fler företag ska rekonstrueras i stället för att försättas i konkurs. Om företagsrekonstruktion inleds i ett tidigare skede bör bättre förutsättningar finnas för en lyckad rekonstruktion. Bedömning av ett företag med betalningssvårigheter ska göras tidigt och det är avgörande om beslut om företagsrekonstruktion fattas så tidigt att verksamheten fortfarande kan göra nödvändiga omstruktureringar eller få erforderlig kredit.

##### Huvudregel

Enligt huvudregeln kan endast näringsidkare komma ifråga för företagsrekonstruktion oberoende av verksamhetens omfattning och associationsform. Med begreppet näringsidkare avses varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk

natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. För riktigt små näringsidkare kan skuldsaneringslagen (1994:334) i stället bli tillämplig.

Beslut om företagsrekonstruktion fattas av tingsrätt efter ansökan av gäldenären eller en av dennes borgenärer. Samtidigt utses en rekonstruktör.

#### **Förutsättningar**

En förutsättning för beslut om företagsrekonstruktion är att det kan antas att gäldenären inte kan betala sina förfallna skulder eller att sådan oförmåga inträder inom kort. Vid företagsrekonstruktion föreligger ett krav på illikviditet eller risk för detta och inte, som vid konkurs, krav på obestånd eller insolvens. Att en person är illikvid innebär att personen inte har omedelbar tillgång till vanliga betalningsmedel som svarar mot de förfallna skulderna. En annan förutsättning för beslut om företagsrekonstruktion är att det inte får saknas skälig anledning att anta att syftet med denna kan uppnås.

Rekonstruktören ska undersöka gäldenärens ekonomiska ställning. I samråd med gäldenären ska rekonstruktören upprätta en plan hur syftet med företagsrekonstruktionen ska uppnås.

#### **Ingen rådighetsförlust**

Ett beslut om företagsrekonstruktion innebär inte någon formell inskränkning i gäldenärens rådighet. Gäldenären kan utan hinder av beslutet förfoga över sin egendom och ingå civilrättsligt bindande avtal.

#### **KFM företräder staten**

KFM företräder staten som borgenär vid företagsrekonstruktion. För att KFM ska kunna bevaka statens rätt behöver man uppgift som är av betydelse för prövningen av ärendet. Exempel på uppgifter som är av betydelse är uppgift om skönstaxering eller oredovisade perioder och kända skulder som ännu inte är förfallna till betalning.

Under företagsrekonstruktionen är gäldenären normalt fredad mot alla slags säranktioner från borgenärernas sida. Ett beslut att inleda företagsrekonstruktion innebär att inga exekutiva åtgärder får vidtas under den tid som rekonstruktionen pågår.

#### **25.2.2 Gäldenärens skyldigheter**

Ett beslut om företagsrekonstruktion innebär inte att gäldenären förlorar sin rättshandlingsförmåga. Gäldenären kan utan hinder av beslutet förfoga över sin egendom och ingå bindande avtal. Ingångna avtal under företagsrekonstruktion förutsätter dock ett samtycke från rekonstruktören och medför att motpartens fordringar får förmånsrätt i konkurs, 10 § p. 4, förmånsrättslagen, s.k. superförmånsrätt. Beslutet inverkar inte på de avtal som löper

för gäldenären, både gäldenären och hans motpart är bundna av redan ingångna avtal. I vissa fall kan borgenären kräva betalning eller säkerhet för att fortsätta leverera varor eller tjänster. Frågan om gäldenärens rätt att säga upp ingångna avtal under företagsrekonstruktion är under utredning. Ett förslag har lagts som har remissbehandlats. SOU 2001:80.

Frågan om lönegaranti vid företagsrekonstruktion har behandlats i DS 2003:17, Lönegaranti vid företagsrekonstruktion. Det föreslås att lönegaranti ska kunna utges vid företagsrekonstruktion och att samma regler ska gälla som vid konkurs. Lönegarantin vid företagsrekonstruktion utformas dock som ett lån till rekonstruktionsgäldenären med krav på återbetalning. Förändringarna föreslås träda ikraft 2005-01-01.

Gäldenären är skyldig att samråda med rekonstruktören om den löpande förvaltningen och att inhämta dennes samtycke till vissa viktigare rättshandlingar. Gäldenären ska också lämna upplysningar om sina ekonomiska förhållanden som är av betydelse för rekonstruktionen av verksamheten.

Gäldenären får inte utan rekonstruktörens samtycke

1. betala skulder som uppkommit före beslutet om företagsrekonstruktion eller ställa säkerhet för sådana skulder,
2. åta sig nya förpliktelser, eller
3. överlåta, pantsätta eller upplåta annan rätt till egendom av väsentlig betydelse för gäldenärens verksamhet.

När en företagsrekonstruktion beslutas ska företagets tillgångar och skulder ”frysas”. Skulder som uppkommit före beslutet om företagsrekonstruktion ska inte betalas och nya skulder får normalt inte uppkomma utan ska betalas löpande. Rekonstruktören får samtycka till betalning av gammal skuld om det föreligger synnerliga skäl.

### **25.2.3 Skatter och avgifter vid företagsrekonstruktion**

#### **En form av betalningsanstånd**

Företagsrekonstruktion medför en form av betalningsanstånd under den tid förfarandet pågår vad gäller de skulder som gäldenären har ådragit sig innan beslut om företagsrekonstruktion meddelades.

En företagsrekonstruktion omfattar alla skulder som uppkommit före ansökan om företagsrekonstruktion.

#### **Redovisnings- och betalnings-**

Ett beslut om företagsrekonstruktion påverkar inte gäldenärens skyldighet att redovisa skatter och avgifter. För perioder efter tid-

- skyldighet** punkten för ansökan om företagsrekonstruktion ska dessa redovisas och betalas löpande. SKV bör kontrollera att detta görs och snarast meddela KFM vid utebliven redovisning eller betalning.
- Ett beslut om företagsrekonstruktion hindrar inte SKV från att genomföra kontroll av företags redovisning. Om det under SKV:s utredningar framkommer andra uppgifter som är av betydelse för handläggningen av rekonstruktionen ska uppgifterna lämnas till KFM (7 § indrivningsförordningen).
- F-skattsedel** En F-skattsedel ska återkallas om innehavaren brister i redovisning eller betalning av skatt enligt SBL. Om det finns särskilda skäl får SKV avstå från att återkalla F-skattsedeln. Ett företag som omfattas av företagsrekonstruktion bör få behålla sin F-skattsedel så länge som företagsrekonstruktionen pågår (RSV S 2000:6 avsnitt 3.3.1). Om någon eller några perioder som omfattas av företagsrekonstruktionen är oredovisade ska dessa perioder redovisas även om betalning inte får ske.
- Om nya skatteskulder uppkommer efter ansökan om företagsrekonstruktion bör SKV utreda orsaken till detta och omgående kontakta KFM innan F-skatten återkallas. KFM tar kontakt med rekonstruktören och förklarar att nya skulder kan medföra att KFM ansöker om att rekonstruktionen ska upphöra.
- Snabbrestföring** SKV bör snarast efter skattens förfallodag överlämna beloppet för indrivning (snabbrestföring). Belopp som inte förfallit till betalning kan inte snabbrestföras då det inte är registrerat på skattekontot utan uppgiften måste överlämnas på annat sätt till KFM.
- Kvittning** Borgenärs rätt till kvittning under företagsrekonstruktion regleras i 2 kap. 21 § lag om företagsrekonstruktion. Fordran på skatt eller avgift som staten har på gäldenären får bara kvittas mot gäldenärens fordran om denna uppkommit före tidpunkten för ansökan om företagsrekonstruktion. Belopp som ska betalas ut till gäldenären av SKV kan således i vissa fall kvittas mot de skulder som gäldenären har till SKV. Vid återbetalning av skatter i andra fall är reglerna om avräkning i lag (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter tillämpliga.
- I kapitel 25 avsnitt 25.4.3 behandlas frågan om när skattefordringar uppkommer.
- Upphörande** En företagsrekonstruktion ska upphöra när syftet med den har uppnåtts eller så snart det står klart att en rekonstruktion inte kan åstadkommas. Företagsrekonstruktion kan också avbrytas om gäldenären handlar illojalt.

De nya förmånsrättsreglerna medför att det blir svårare för borgenärerna att ansöka om rekonstruktionsgäldenärens försättning i konkurs under pågående företagsrekonstruktion. Gäldenären får försättas i konkurs endast om det finns särskilda skäl att anta att borgenärernas rätt allvarligt äventyras.

Om en företagsrekonstruktion upphör bör SKV kontrollera att betalning sker av alla förfallna skulder inklusive ränta. Uteblir betalning bör KFM snarast kontaktas så att en konkursansökan eventuellt kan inges.

#### **25.2.4 Offentligt ackord**

Det offentliga ackordsförfarandet är reglerat i lag om företagsrekonstruktion som ett särskilt förfarande. Ackordsförfarandet är dock inte obligatoriskt vid företagsrekonstruktion enligt lagen.

#### **Fordringar utan förmånsrätt**

Offentligt ackord rör endast borgenärer vilkas fordringar saknar förmånsrätt. Kan borgenären kvitta fordran mot en skuld till gäldenären eller är hans fordran förenad med förmånsrätt deltar han inte i ackordsförhandlingen. Avstår borgenären från kvittningsrätten eller förmånsrätten deltar han i motsvarande mån i ackordsförhandlingen.

För att en borgenär ska få delta i offentligt ackord måste hans fordran ha uppkommit före ansökningen om företagsrekonstruktion. Fordringen behöver inte vara förfallen till betalning.

Ackordet ska ge alla likaberättigade borgenärer lika rätt och normalt minst 25 % av fordringarnas belopp, om inte en lägre ackordsprocent godkänns av samtliga kända borgenärer som skulle omfattas av ackordet eller om det finns särskilda skäl för lägre ackordsprocent. Alla borgenärer, kända eller inte, som haft rätt att delta i ackordsförhandlingen, blir bundna av det fastställda ackordet.

#### **Ackord under en företagsrekonstruktion**

Om det blir aktuellt med ackordsförhandling under en företagsrekonstruktion kan staten tvingas att delta i det offentliga ackordet eftersom skattefordringarna inte längre är förmånsberättigade. Det kan vara förmånligare för staten att utreda förutsättningarna för ett underhandsackord med ett högre procentuellt utfall innan det offentliga ackordet aktualiseras.

#### **25.2.5 Preskription**

#### **Fem år**

Huvudregeln är att en fordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning. Fordran som påförts enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Har beslut om företagsrekonstruktion meddelats på grund av en ansökan som gjorts

innan fordringen har preskriberats, preskriberas fordran normalt tidigast två år efter utgången av det kalenderår då företagsrekonstruktionen upphört eller ett ackord ska vara fullgjort.

## **25.3 Skuldsanering**

### **25.3.1 Allmänt**

Den 1 juli 1994 trädde skuldsaneringslagen i kraft.

#### **Innebörden av skuldsanering**

Skuldsanering innebär att en person helt eller delvis befrias från betalningsansvaret för sina skulder. I regel fastställs en femårig avbetalningsplan för den del av skulden som inte efterges.

Fr.o.m. 1 juli 1998 har KFM ansvaret för hela borgenärsuppgiften vid skuldsanering.

#### **Fysisk person**

Skuldsanering får beviljas en fysisk person om han är på obestånd och så skuldsatt att ha inte kan antas ha förmåga att betala sina skulder inom en överskådlig tid, s.k. kvalificerad insolvens, och det är skäligt med hänsyn till gäldenärens personliga och ekonomiska förhållanden att skuldsanering beviljas. Vid skälighetsbedömningen ska särskilt beaktas skuldernas ålder, omständigheterna vid deras tillkomst och de ansträngningar gäldenären gjort för att fullgöra sina förpliktelser och att själv nå en uppgörelse med borgenärerna.

#### **Näringsidkare**

En näringsidkare kan bara få skuldsanering om det föreligger särskilda skäl. Näringsverksamheten ska då vara av ringa omfattning och av enklare beskaffenhet.

Den principiella utgångspunkten är att en skuldsanering ska vara definitiv, dvs. när en skuldsanering har genomförts och gäldenären har fullgjort vad som åligger honom enligt beslutet ska han definitivt vara befriad från de skulder som omfattas av skuldsaneringen.

Den stora skillnaden mellan konkurs och skuldsanering för fysiska personer är att obetalda skulder kvarstår efter konkurs men de faller bort i den mån de omfattas av skuldsaneringen.

Med skuldsanering avses dels frivillig skuldsanering som fastställs av KFM och dels tvingande skuldsanering som beslutas av tingsrätten. Om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen är uppfyllda kan gäldenären av staten beviljas nedsättning av fordran.

I första hand ska gäldenären själv försöka träffa en uppgörelse med sina borgenärer (steg 1, nedsättning av fordran). Misslyckas detta kan gäldenären hos KFM ansöka om frivillig skuldsanering (steg 2). Om inte heller detta lyckas kan frågan hänskjutas till tingsrätten som kan fatta beslut om tvingande skuldsanering (steg 3).

**Steg 1**

Gäldenären ska försöka att på egen hand träffa en uppgörelse med sina borgenärer om nedsättning av fordran. En sådan uppgörelse (underhandsackord) är bindande för borgenärerna.

Beslut om nedsättning av fordran på skatter och avgifter fattas av KFM om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen är uppfyllda. Beslut om nedsättning av fordran får dock fattas endast om de övriga borgenärer som skuldsaneringen angår gör motsvarande eftergift.

**Steg 2**

Om gäldenären misslyckas med att träffa en uppgörelse med sina borgenärer kan han ansöka om skuldsanering. Om KFM bedömer att en ansökan om skuldsanering uppfyller förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen, beslutar KFM om inledande av skuldsanering.

Beslut om inledande av skuldsanering medför att fordringar som uppkommit före beslutet inte får verkställas, dvs. skuldsanering är ett hinder för utmätning.

Det är KFM som beslutar om förslag om frivillig skuldsanering ska godtas.

**Steg 3**

Om någon borgenär motsatt sig att gäldenären helt eller delvis befrias från ansvar för betalning av borgenärens fordran får tingsrätten besluta om skuldsanering. Ärendet överlämnas till tingsrätten för prövning. Skuldavveckling sker då genom beslut av tingsrätten och mot borgenärs vilja.

Beslut om skuldsanering som vunnit laga kraft medför att gäldenären befrias från ansvar för betalning av de skulder som omfattas av skuldsaneringen i den utsträckning som dessa sätts ned.

Beslut om skuldsanering kan under vissa omständigheter upphävas eller ändras av tingsrätten. Detta kan ske bl.a. om gäldenären lämnat oriktiga uppgifter, inte följer avbetalningsplanen eller om gäldenärens ekonomiska förhållanden väsentligt förbättras. Upphävs beslutet innebär det att de ursprungliga förpliktelseerna blir gällande mot gäldenären med avräkning av de eventuella betalningar som gjorts.

### 25.3.2 Gälldenärens skyldigheter

#### **Följa avbetalningsplanen**

Gälldenären är skyldig att fullfölja den särskilt uppgjorda avbetalningsplanen. Av denna framgår det hur mycket varje borgenär ska erhålla samt när och hur betalning ska ske.

Om gälldenären brister i sina skyldigheter enligt planen kan skuldsaneringen hävas. Detta innebär i praktiken att gälldenären är befriad från sina skulder först när han fullgjort sina skyldigheter under den tid som betalningsplanen gäller. Det åligger varje borgenär att själv bevaka att han får betalt enligt planen och agera om gälldenären inte sköter betalningarna. En borgenär som inte får betalt enligt avbetalningsplanen kan ansöka hos KFM om verkställighet av sin fordran enligt planen.

### 25.3.3 Skatter och avgifter vid skuldsanering

#### **Uppkommit före beslut om skuldsanering**

Beslut om skuldsanering omfattar alla fordringar som uppkommit före beslut om att inleda skuldsanering (6 § skuldsaneringslagen). Beslutet omfattar även de fordringar som inte var kända vid beslutet, men som om de hade varit kända skulle ha ingått i beslutet (fordringarna är prekluderade).

Beslut om nedsättning av fordran (steg 1) bör omfatta gälldenärens samtliga skulder till staten vid tidpunkten för beslutet.

#### **Inkomstskatt**

Fordran på inkomstskatt anses ha uppkommit när inkomståret har gått till ända. Det innebär att den inkomstskatt som belöper på det år under vilket skuldsaneringen inleds inte kommer att omfattas av skuldsanering (prop. 1993/94:123 s. 118). När en skattefordran anses uppkommen framgår av avsnitt 24.4.3.

#### **Twistiga fordringar**

Twistiga fordringar omfattas inte av en skuldsanering. En fordran är twistig så fort gälldenären helt eller delvis bestriider den. Skattefordringar som grundar sig på skönstaxeringar talar starkt mot att bevilja skuldsanering. Det bör normalt krävas att gälldenären först ordnar upp sina mellanhavanden med SKV innan skuldsaneringsförfarandet inleds. SKV bör lämna uppgift till KFM om vilka fordringar som grundar sig på skönstaxeringar.

För att KFM ska kunna bevaka statens rätt behöver man uppgift som är av betydelse för prövningen av ärendet. Exempel på uppgifter som är av betydelse är uppgift om skönstaxering, kända skulder som ännu inte är förfallna till betalning och ändrad beräkning av preliminär skatt som grundar sig på felaktiga uppgifter.

#### **Snabbrestföring**

SKV bör snarast efter skattens förfalldag överlämna beloppet för indrivning (snabbrestföring). Belopp som inte förfallit till betalning kan inte snabbrestföras då det inte är registrerat på skattekotot utan



måste överlämnas på annat sätt till KFM. Om den slutliga skatten inte är känd till sig storlek får en uppskattning av eventuell ytterligare skatt att betala ("kvarskatt") göras och bevakas.

Fordran på skatt eller avgift som uppkommit efter beslut om skuldsanering ska redovisas och betalas i vanlig ordning.

### **Kvittning**

Fråga om borgenärens rätt till kvittning regleras inte i skuldsaneringslagen. Fordran som gäldenären har på staten får kvittas mot statens fordran på gäldenären om fordran uppkommit före beslut om att inleda skuldsanering enligt civilrättsliga principer (prop. 1993/94:123 s. 140 f och s. 306). Ett krav för kvittning är att motfordran var förfallen vid kvittningstillfället.

Frågan hur en gäldenärs rätt till överskjutande skatt ska behandlas i ett skuldsaneringsärende har avgjorts av HD. Om gäldenären kommer att få överskjutande skatt efter det att betalningsplanen har vunnit laga kraft får gäldenärens betalningsförmåga bedömas och betalningsplanen utformas med beaktande av den förväntade återbetalningen. Om det däremot kan förutses att gäldenärens fordran på överskjutande skatt kommer att bli fastställd och en avräkning ske innan betalningsplanen vunnit laga kraft bör planen upprättas i enlighet därmed, HD:s beslut den 20 maj 1999 (mål nr 1919-97).

Skuldsaneringen innebär att rätten till ränta eller dröjsmålsavgift på en fordran som omfattas av skuldsaneringen bortfaller för tiden efter det att beslut om att inleda skuldsanering meddelades.

### **25.3.4 Preskription**

### **Två år**

Skatter som omfattas av skuldsanering preskriberas tidigast två år efter utgången av det kalenderår då beslutet om att inleda skuldsanering meddelats eller, om skuldsanering beslutats, då återstående skuldbelopp senast skulle ha betalats.



## 26 Kontrolluppgifter

---

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
SKV:s broschyr Kontrolluppgifter – lön, förmåner m.m. (SKV 304)  
SKV:s broschyr Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m. (SKV 373)

---

### Sammanfattning

Kapitlet innehåller en genomgång av skyldigheten att lämna kontrolluppgift för den som

- betalat ut tjänsteinkomst eller annan ersättning för arbete till fysisk eller juridisk person, eller
- betalat ut kapitalinkomst för vilken skatteavdrag ska göras enligt skattebetalningslagen (SBL).

Vidare görs en genomgång SKV:s möjlighet att förelägga olika utbetalare m.fl. att lämna uppgifter om utbetalningar och rättshandlingar som har betydelse för uppgiftsskyldigheten samt vissa förfarandefrågor.

### 26.1 Allmänt

#### Sambanden mellan LSK och andra lagar

För en arbetsgivare eller annan utbetalare kan tre grundläggande skyldigheter inträda i samband med utbetalning av skattepliktig ersättning, nämligen skyldighet att innehålla och betala in skatt för mottagaren, skyldighet att betala socialavgifter och skyldighet att lämna kontrolluppgift. Skyldigheten att innehålla skatt samt hur inbetalning av skatter och avgifter ska fullgöras regleras främst i skattebetalningslagen (SBL). Skyldigheten att betala socialavgifter regleras i socialavgiftslagen (SAL). Hur ersättningar och förmåner ska värderas regleras huvudsakligen i inkomstskattelagen (IL). Skyldigheten att lämna kontrolluppgift har ett eget regelverk, huvudsakligen i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Även om lagarna har olika

ändamål är de anpassade till varandra för att få en enhetlig och ändamålsenlig hantering av de uppgifter som ska lämnas och de inbetalningar som ska göras av arbetsgivare och kreditinstitut m.fl. I och med att kontrolluppgiften har lämnats har arbetsgivaren etc. normalt fullgjort sina skatterättsliga skyldigheter med anledning av utbetalningen. Kontrolluppgiften kan sägas knyta ihop underlaget för taxeringen med i förekommande fall skatteavdrag, pensionsgrundande inkomst och socialavgifter.

### **Kontrolluppgiftens betydelse**

Det är av stor vikt för beskattningen av löntagare och pensionärer m.fl. att skyldigheten att lämna kontrolluppgift fullgörs korrekt. Taxeringen av dessa kategorier grundar sig på de kontrolluppgifter som lämnas av arbetsgivare, pensionsutbetalare och kreditinstitut etc., såvida inte felaktigheter uppmärksammas eller kompletteringar lämnas. Kontrolluppgiften utgör vidare underlag för att tillgodoräkna den preliminära skatt som innehållits under året. Det är ju först när kontrolluppgifterna lämnas som SKV får kännedom om för vilka anställda och med vilka belopp skatt har innehållits. Kontrolluppgifterna har även andra funktioner som underlag för beräkning av pensionsgrundande inkomst och för beskattning i andra länder. Kontrolluppgifterna ger i förlängningen även en möjlighet för SKV att stämma av arbetsgivares och kreditinstituts m.fl. redovisningar av utbetalda ersättningar och gjorda skatteavdrag i skattedeklarationerna under det gångna året.

### **Historik**

Skyldigheten för utbetalare av lön att efter inkomstårets slut lämna en uppgift om utbetalad ersättning, en s.k. kontrolluppgift, infördes i början av 1900-talet. Beskattningsmyndigheten kunde då kontrollera att den ersättning som deklarerats av den anställde överensstämde med arbetsgivarens uppgifter. Kontrolluppgifterna gav senare även möjlighet att stämma av att de skatteinbetalningar som gjorts under året överensstämde med inbetald källskatt enligt kontrolluppgifterna. Vid införandet av arbetsgivaravgifterna i samband med ATP-reformen på 1960-talet fick kontrolluppgifterna även betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst för den anställde. Myndigheterna fick även en avstämningsmöjlighet mellan utbetalda löner och underlaget för avgifterna. På 1980-talet kom kontrolluppgiften att även utgöra underlag för gottskrivning av avdragen skatt för anställda.

Skyldighet för banker och kreditinstitut att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och utdelningar infördes på 1980-talet. I början av 1990-talet infördes skyldighet att innehålla preliminär skatt på räntor och utdelningar, och senare utvidgades kontrolluppgiftsskyldigheten till att även omfatta utgiftsräntor m.m.

I takt med datoriseringen av näringslivet och skatteförvaltningen har en allt större andel av kontrolluppgifterna kommit att lämnas via automatiserad behandling. Efter reformen med förenklad självdeklaration i mitten av 1990-talet grundar sig numera taxeringen av flertalet deklareranter primärt på de uppgifter som arbetsgivare, banker och andra utbetalare etc. lämnar. Uppgiftslämnarnas ansvar för att korrekta uppgifter lämnas i rätt tid har därför ökat.

## 26.2 Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

### 26.2.1 Allmänt

LSK och förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter tillämpades första gången taxeringsår 2002. Taxeringsår 1991–2001 reglerades motsvarande skyldigheter huvudsakligen i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt motsvarande förordning.

När det gäller s.k. gul respektive grön kontrolluppgift finns hänvisningar till LSK i annan lagstiftning. Bestämmelserna om gul kontrolluppgift har samlats i avsnitt 26.3 respektive grön kontrolluppgift i avsnitt 26.4 nedan.

Genomgången nedan följer LSK:s disposition. Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter som ger vissa tillämpningsanvisningar benämns nedan *förordningen*.

### 26.2.2 Övergångsbestämmelser

LSK trädde i kraft den 1 januari 2002, dvs. lagen tillämpades första gången vid 2002 års taxering med vissa undantag.

**Utvidgad  
skyldighet vid  
2003 års taxering**

Andra bestämmelser om kontrolluppgiftsskyldighet än de i 10 kap. 1–6 §§ LSK tillämpades första gången vid 2003 års taxering såvitt de innebar en utvidgning av skyldigheten jämfört med motsvarande äldre bestämmelser. Detta var en generell och grundläggande övergångsregel.

**Skatte-  
registrerings-  
nummer**

12 kap. 2 och 3 §§ LSK, som avser begränsat skattskyldiga, skulle enligt övergångsbestämmelserna tillämpas första gången vid 2005 års taxering när det gäller skyldighet att ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Ändring har dock skett till taxeringsår 2006 (SFS 2003:1130).

### 26.2.3 Allmänna bestämmelser, 1 kap. LSK

LSK innehåller bl.a. bestämmelser om skyldighet att lämna särskilda uppgifter och kontrolluppgifter. I lagen finns också bestämmelser med anknytning till uppgiftsskyldigheterna.

I kontrolluppgifterna ska uppgifter lämnas om andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för

- |                              |   |
|------------------------------|---|
| <b>Taxering</b>              | 1. taxering enligt taxeringslagen,  |
| <b>Egenavgifter</b>          | 2. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen,                       |
| <b>Särskild löneskatt</b>    | 3. bestämmande av underlag för skatt enligt lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, |
| <b>Allmän löneavgift</b>     | 4. bestämmande av underlag för avgift enligt lagen om allmän löneavgift,                            |
| <b>Skatteavdrag</b>          | 5. registrering av skatteavdrag enligt SBL,   |
| <b>PGI</b>                   | 6. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension,             |
| <b>SINK-beskattning</b>      | 7. beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, samt                    |
| <b>Beskattning utomlands</b> | 8. beskattning utomlands.   |

#### Definitioner

Om inget annat anges har termer och uttryck som används i LSK samma betydelse och tillämpningsområde som i

- taxeringslagen,
- inkomstskattelagen,
- lagen om statlig fastighetsskatt,
- lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7 den lagen,
- lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- lagen om allmän pensionsavgift,
- lagen om allmän löneavgift,
- lagen om statlig förmögenhetsskatt, och
- 3 kap. socialavgiftslagen när det gäller bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxering och annat bestämmande av underlag för skatt eller avgift, bedöm-

	<p>ning av skattskyldighet, beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller beskattning utomlands, samt</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- skattebetalningslagen när det gäller skyldighet att lämna uppgifter till ledning för registrering av skatteavdrag.</li></ul>
<b>Juridisk person</b>	Vid användandet i LSK av termer och uttryck som avses i inkomstskattelagen ska med juridisk person även avses dödsbon, handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar men inte värdepappersfonder.
<b>Socialavgifter</b>	Vad som föreskrivs om avgift enligt socialavgiftslagen ska tillämpas även på särskild löneskatt på förvärvsinkomster och allmän löneavgift. Lagtexten behöver därmed i förekommande fall inte tyngas med upprepningar av dessa avgifter som i vissa hänseenden behandlas på motsvarande sätt som arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna.
<b>Beslutande myndighet</b>	Det är SKV som är behörig att fatta beslut enligt LSK, vilket i detta sammanhang främst gäller beslut om föreläggande. SKV:s arbete i övrigt med kontrolluppgifterna, t.ex. i form av påminnelser, anmaningar och besked om hur uppgiften ska fyllas i, sker normalt utan beslutsfattande.
<b>Öretal bortfaller</b>	Samtliga uppgifter som ska lämnas enligt LSK ska, om inte annat föreskrivs, till sina belopp anges i svenska kronor, dvs. öretal bortfaller. I de fall ersättning utbetalats i annan valuta ska en omräkning till svenska kronor göras. Omräkningen görs efter kursen på utbetalningsdagen, dvs. bankens köpkurs.
<b>Valutaomräkning</b>	

#### **26.2.4 Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst, 6 kap. LSK**

##### **26.2.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgift**

<b>Intäkt i inkomstslaget tjänst</b>	<p>Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst.</p> <p>Vad som omfattas av inkomstslaget tjänst framgår av 10 kap. IL. Hit räknas inkomster på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Som tjänst behandlas även rätt till pension samt i vissa fall livränta, periodiskt understöd och liknande periodiska inkomster, försäkringsersättningar och undantagsförmåner m.m. Till inkomstslaget tjänst räknas vidare vissa utdelningar och kapitalvinster på</p>
--------------------------------------	---

aktier i fåmansföretag eller andelar i handelsbolag samt s.k. förbjudna lån.

Observera att det avgörande för skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 6 kap. är om det ur mottagarens synvinkel utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. Det behöver således inte finnas något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan utbetalare och mottagare.

**Kostnads-  
ersättningar**

I kontrolluppgiften ska även ersättningar och i vissa fall utlägg som motsvaras av avdragsgilla utgifter i tjänsten redovisas, t.ex. för egna verktyg och telefonsamtal i tjänsten. Dock ska ersättningen till den del det är uppenbart att den avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering, eller att den överstiger avdragsgillt belopp, redovisas som lön.

**Även vid F-  
skattsedel**

Uppgiftsskyldighet föreligger för ersättningar eller förmåner som utgör intäkt av tjänst även om mottagaren innehar eller åberopar F-skattsedel. Utgivaren av en ersättning eller förmån måste således bedöma om det är fråga om intäkt av tjänst för mottagaren även om en åberopad F-skattsedel innebär att varken skatt ska innehållas eller arbetsgivaravgifter ska betalas.

**Skattefri  
ersättning**

Ersättningar eller förmåner som utgetts men som är skattefria enligt IL ska inte redovisas på kontrolluppgift.

**Sexmånaders- och  
ettårsregeln**

Kontrolluppgift ska dock lämnas av arbetsgivaren även om inkomsten är undantagen från skattskyldighet för den anställde pga. sexmånaders- eller ettårsregeln enligt 3 kap. 9 § IL.

**Fysiska personer  
och dödsbon**

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon, av den som har gett ut ersättningen eller förmånen. Juridiska personer kan inte ha inkomst av tjänst och kan således inte omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 6 kap., men däremot kan motsvarande uppgiftsskyldighet finnas enligt 7 kap.

**Den som utgett  
ersättningen**

Enligt huvudregeln ska kontrolluppgift lämnas av den som utgett en ersättning eller förmån. Detta gäller även om ersättningen eller förmånen är ett utflöde ur en anställning hos en arbetsgivare men utges av någon annan.

*Exempel*

En anställd i ett moderbolag får sin lön från moderbolaget men disponerar för privat bruk en bil som ägs och bekostas av ett dotterbolag. Förmånen anses utgiven av dotterbolaget, som därmed ska lämna kontrolluppgift, trots att varken något arbete utförts för dotterbolagets räkning eller något uppdrags- eller anställningsförhållande



föreligger hos dotterbolaget.

**Pensioner etc.**

När det gäller sociala förmåner är det den myndighet som har beslutat om förmånen, och i fråga om pensioner och livräntor är det försäkringsbolaget etc. i fråga, som ska lämna kontrolluppgiften.

Två specifika undantag finns dock från huvudregeln ovan.

**Kundtrohetsrabatt**

Det första undantaget från regeln att den som faktiskt utgett förmånen ska lämna kontrolluppgift etc. gäller intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. Kontrolluppgift ska i dessa fall lämnas av den som slutligen har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, dvs. vanligen mottagarens arbetsgivare, trots att förmånen utgetts av någon annan. Exempel på detta är trohetsbonussystem inom flyg- och hotellbranschen samt olika former av erbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man blir kund hos ett visst företag.

I RSV:s meddelanden om vissa förmåner vid 2004 års taxering (RSV M 2002:27) redovisas under punkt 6.1 bakgrunden till regeln och att alla former av rabatter avses, t.ex. både sådana som ges i samband med ett inköp och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt.

**Utländsk utgivare vid anställning i Sverige**

Det andra undantaget avser ersättning eller förmån som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person. Då ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländske utgivaren och den anställde. Ett vanligt exempel på detta är förmån i form av personaloptioner som anställda i ett svenskt företag får från utländskt företag i samma koncern.

I RSV M 2002:27 redovisas under punkt 6.2 bakgrunden till regeln och hur den ska tillämpas.

**Betalningsförmedling**

I de fall utbetalningen sker genom förmedling av någon annan, t.ex. då löner betalas ut genom en banks försorg på uppdrag av arbetsgivaren, är det den som har lämnat förmedlingsuppdraget som anses som utgivare och som ska lämna kontrolluppgiften.

**Beloppsgränser**

Kontrolluppgift behöver inte lämnas om ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som en fysisk person eller ett dödsbo har gett ut under förutsättning att

a) ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en näringsverksamhet,

	b) skatteavdrag inte har gjorts, och
<b>1 000 kr</b>	c) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kr för hela året.  Kontrolluppgift behöver inte heller lämnas om ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som har getts ut i annat fall än som avses ovan, dvs. av enskild näringsidkare och juridisk person, under förutsättning att
<b>100 kr</b>	a) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 100 kr för hela året, och  b) skatteavdrag inte har gjorts.
<b>Skatteavdrag</b>	Kontrolluppgift ska således alltid lämnas om skatteavdrag har gjorts.  Den omständigheten att ett belopp understiger gränsvärdet för uppgiftsskyldighet innebär naturligtvis inte att ersättningen är skattefri för mottagaren.
<b>Tillfälligt arbete</b>	Det ska vara fråga om ”tillfälligt arbete” för att undantag för visst belopp ska vara tillämpligt. En privatperson är som exempel inte skyldig att lämna kontrolluppgift om han betalat ut 800 kr till en granne för ett visst målningsarbete men däremot om beloppet avser årsarvode för ett fortlöpande uppdrag.
<b>Ersättningar till företagsledare m.fl.</b>	Kontrolluppgift ska inte heller lämnas för ersättning eller förmån som enligt 3 kap. 21 § första och andra styckena LSK ska redovisas i inkomstdeklarationen. Här avses vissa ersättningar och förmåner som företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående ska redovisa i inkomstdeklarationen (blankett K10, SKV 2110).
<b>Förenklad SKD</b>	Kontrolluppgift ska slutligen inte heller lämnas för ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad skattedeklaration (SKD) enligt 10 kap. 13 a § SBL, eftersom uppgifter om mottagare och utgivna ersättningar och förmåner etc. redan lämnats via deklarationen. Den som gjort skatteavdrag enligt SINK-lagen och lämnat förenklad SKD ska dock lämna s.k. grön kontrolluppgift, se vidare avsnitt 26.4.

#### **26.2.4.2 Kontrolluppgiftens innehåll**

Här anges främst det som är specifikt för inkomstslaget tjänst. Vissa generella uppgifter som alltid ska redovisas i kontrolluppgiften framgår av 14 kap. 8 § LSK, se avsnitt 26.2.10.2.

I kontrolluppgiften ska enligt 6 kap. 6 § LSK nedan uppräknade uppgifter lämnas.

<b>Värdet</b>	1. Värdet av den ersättning eller förmån som har getts ut.
<b>Del av år</b>	2. Den tid ersättningen eller förmånen avser, om den endast avser del av året. Vad avser anställningstid, eller motsvarande tidsperiod, och antal månader bilförmån förelegat finns särskilda rutor på KU-blanketten.
<b>Sjöinkomst</b>	3. Antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen ägt rum, om uppgiften avser sjöinkomst. Sjöinkomst redovisas på särskild kontrolluppgiftsblankett. Fartyg, ägare och fartområde, dvs. fjärrfart eller närfart, framgår av SKV:s föreskrifter om klassificering av fartyg.
<b>Justerat förmånsvärde</b>	4. Om SKV har bestämt värdet av en förmån enligt 9 kap. 2 § SBL. Här avses förmånsvärde för bil, kost eller bostad som justerats av myndigheten på begäran av arbetsgivaren, vilket anges med kryssmarkering i kontrolluppgiften.
<b>Tjänstepensionsförsäkring Arbetsställe- nummer</b>	5. Om ersättningen ges ut på grund av tjänstepensionsförsäkring. 6. Arbetsställesnummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställesnummer m.m., om sådant har tilldelats. <p>De arbetsgivare som stadigvarande bedriver sin verksamhet i flera lokaler (arbetsställen) ska av Statistiska centralbyrån (SCB) tilldelas ett arbetsställesnummer för varje sådan lokal. Det åligger SCB att varje år senast 30 november underrätta berörda arbetsgivare om tilldelade nummer. Arbetsgivare som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6 kap. LSK ska i förekommande fall ange aktuellt nummer i kontrolluppgiften för respektive arbetstagare.</p> <p>Enligt förordning (1984:692) om det allmänna företagsregistret ska för varje arbetsställe som har registrerats bl.a. anges arbetsställets benämning, postadress, verksamhetsadress, huvudnäringsgren och antal anställda. Uppgift om arbetsställesnummer har ingen skatterättslig funktion utan har endast statistisk funktion för SCB. Uppgifter i registret får dock lämnas ut bl.a. till myndigheter om så begärs.</p> <p>Angående SKV:s möjlighet att förelägga arbetsgivare att lämna uppgift om arbetsställesnummer, se avsnitt 26.2.12.</p>
<b>Engångsbelopp pga. personskada</b>	I de fall då kontrolluppgiften avser en ersättning med ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § IL ska det i kontrolluppgiften anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår.

	<p>Uppgifterna behövs för kontroll av att rätt belopp tas upp som intäkt. Enligt 11 kap. 38 § IL ska endast 60 % av engångsbelopp tas upp till beskattning. För samma skada får dock den del som inte tas upp inte överstiga 15 prisbasbelopp.</p>
<b>Pensionsförsäkring ej i tjänsten</b>	<p>I de fall kontrolluppgiften avser ersättning på grund av en pensionsförsäkring som har tagits på annat sätt än i samband med tjänst ska kontrolluppgiften innehålla uppgift om tidigare och nuvarande ägare till försäkringen samt om hur äganderätten har övergått och vem som har förfoganderätten till försäkringen.</p>
<b>Avgift för löntagares pensionering</b>	<p>Om arbetsgivare gjort avdrag för kostnad för löntagares eller hans efterlevandes pensionering från lönen ska, enligt 5 kap. 5 § förordningen, i kontrolluppgiften anges bruttolönen och vad som dragits av. Sådan avgift är avdragsgill för den anställde enligt 12 kap. 34 § IL.</p>
<b>Mättnings- och granskningsavgifter</b>	<p>Arbetsgivare kan även redovisa de mättnings- och granskningsavgifter, dvs. fackföreningarnas kostnader för arbete med ackordsmätning, som är avdragsgilla för den anställde enligt 12 kap. 1 § IL. Detta uppgiftslämnande är frivilligt för arbetsgivaren, men uppgifterna kan underlätta för den anställde vid taxeringen.</p> <p>Vissa uppräknade intäkter jämföras med utgiven ersättning enligt 6 kap. 6 § LSK.</p>
<b>Avskattning av pensionsparkonto</b>	<p>1. Behållning på pensionsparkonto som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 33 § IL. Här avses skattepliktig intäkt vid avskattning av pensionskonto.</p>
<b>Avskattning av pensionsförsäkring</b>	<p>2. Kapital hänförligt till en pensionsförsäkring som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 19 § IL. Här avses skattepliktig intäkt vid avskattning av pensionsförsäkring.</p>
<b>Övriga tjänsteintäkter</b>	<p>3. Belopp som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst och som enligt en bestämmelse i IL eller annan lag ska anses som utbetalt. Här avses t.ex. ändring av en pensionsförsäkring i strid med 58 kap. 17 § IL.</p>
<b>Arbetsgivaravgifter och SLF</b>	<p>I kontrolluppgiften ska det anges om den uppgiftsskyldige ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL på de ersättningar och förmåner som omfattas av uppgiftsskyldigheten. Även i fråga om allmän löneavgift, som i praktiken behandlas som en del av arbetsgivaravgifterna, respektive särskild löneskatt på förvärvsinkomster, som betalas för mottagare som fyllt 65 år vid inkomstarets ingång, gäller enligt 1 kap. 6 § LSK vad som i fråga om avgifter enligt SAL är föreskrivet i LSK.</p>

Fullgörandet av denna skyldighet styrs i praktiken av

- vilken ruta på kontrolluppgiften som ersättningen eller förmånen redovisas i (kod 03 innebär normalt avgiftspliktig ersättning),
- mottagarens ålder (särskild löneskatt på förvärvsinkomster ska betalas om mottagaren fyllt 65 år vid årets ingång), och
- beloppets storlek. Belopp under 1 000 kr per år medför generellt inga arbetsgivaravgifter etc. och i vissa fall gäller högre beloppsgräns t.ex. för idrottsföreningar och privata arbetsgivare.

Det saknar betydelse vid uppgiftslämnandet om arbetsgivaren fullgjort sin skyldighet att betala arbetsgivaravgifterna etc.

**Traktamente och bilersättning**

Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente eller bilersättning, för vilka skatteavdrag inte ska göras, fullgörs uppgiftsskyldigheten enbart med kryssmarkering. Detta gäller ersättning för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § första och andra styckena IL (resor i tjänsten), och för vilka skatteavdrag inte ska göras enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL (ökade levnadskostnader eller kostnader i arbetet).

**”Tyst kvittning”**

Sådan ersättning är fortfarande skattepliktig inkomst enligt IL men enligt 3 kap. 4 § LSK behöver uppgift lämnas i inkomstdeklaration om sådan kostnadsersättning endast i den utsträckning motsvarande avdrag görs för ökade levnadskostnader.

**Traktamente m.m. över schablon**

Ersättning för ökade levnadskostnader eller tjänsteresor etc. som ska ligga till grund för beräkning av skatteavdrag, därför att ersättningen överstiger avdragsgilla belopp för den anställde (8 kap. 19 och 20 §§ SBL), ska i kontrolluppgiften redovisas som lön.

**Tjänsteresa**

Har ersättning för ökade levnadskostnader som enligt 8 kap. 9 § SBL inte ska ligga till grund för beräkning av skatteavdrag utgått för en eller flera tjänsteresor som omfattat en sammanhängande period av mer än tre månader, ska detta anges med kryssmarkering på blanketten, liksom att den även ska innehålla upplysning om i vad mån fråga är om inrikes eller utrikes förrättning.

**Utlägg för logi och resor**

Med kryssmarkering redovisas även om arbetsgivaren stått för utgifter för logi vid resor i tjänsten samt utgifter för resor som företagits med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil, dvs. utlägg för buss, flyg och taxi etc.

Vad som ska redovisas i kontrolluppgift i fråga om kostnadsersättningar som utbetalats med anledning av en anställds tjänsteresa finns närmare redovisat under punkt 15 i RSV:s

information om avdrag för ökade levnadskostnader (RSV M 2001:4 för taxeringsår 2003–2004 resp. RSV M 2003:15 fr.o.m. taxeringsår 2005).

Skyldigheten att med kryssmarkering redovisa kostnadsersättning motsvarande gjorda utlägg avseende representation har upphört fr.o.m. taxeringsår 2004.

**Enbart kostnadsersättning**

Kontrolluppgift ska lämnas även om den som utfört arbetet inte fått någon lön utan endast fått ersättning för utlägg och omkostnader som ska kryssmarkeras på kontrolluppgiften. Detta kan t.ex. bli aktuellt vid ideellt arbete.

**26.2.4.3 Värdering av ersättningar och förmåner**

Värdet av ersättningar och förmåner som har getts ut i annat än pengar ska beräknas i enlighet med bestämmelserna i 61 kap. IL.

**Marknadsvärdet**

Enligt huvudregeln i 61 kap. IL gäller marknadsvärdet, dvs. det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. För vissa förmåner gäller dock en schabloniserad värdering, t.ex. bil- och kostförmån.

**Bilförmån**

Enligt 5 kap. 3 § förordningen ska i fråga om bilförmån uppgift lämnas om

1. bilmodell,
2. nedsättning av värdet av bilförmånen, exklusive drivmedel, på grund av att den skattskyldige utgett ersättning för förmånen,
3. värdet av bilförmånen, exklusive drivmedel, efter nedsättning enligt 2,
4. värdet av förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel enligt 61 kap. 10 § IL, och
5. antalet kilometer tjänstekörning som ersättning för kostnader för drivmedel för resa i tjänsten med förmånsbil avser.

Enligt övergångsbestämmelserna till förordningen ska i fråga om bilförmån i förekommande fall årsmodell uppges för bil som tillverkats före den 1 januari 2002.

Vidare finns på kontrolluppgiften en separat ruta för antal månader med bilförmån. Jfr 6 kap. 6 § p.2 LSK.

Närmare anvisningar som rör uppgiftsskyldigheten för bilförmån finns i RSV M 2002:28 om värdering av förmån av fri bil vid 2004 års taxering, under punkt 5.

<b>Avrundning</b>	I RSV:s allmänna råd för taxeringsår 2004 (RSV 2002:37) anges att beräknat värde av bilförmån exklusive drivmedelsförmån bör avrundas nedåt till närmast helt hundratal kronor på kontrolluppgiften, dvs. avrundningen sker på årsbasis. Det kan noteras att motsvarande avrundningsregel saknas i beräkningsreglerna enligt IL.
<b>Drivmedelsförmån</b>	Förmån av fritt drivmedel anses enligt 10 kap. 10 § IL åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo. Det innebär att den som får bensin (tankar bilen) i januari blir skattskyldig för denna i februari. En kontrolluppgift för kalenderår 2003 ska således omfatta bensin som den anställda tankat under perioden december 2002–november 2003. Bakgrunden till denna lagstadgade eftersläpning är att arbetsgivaren som regel får drivmedelsfakturan, där den anställdes tankningar redovisas, först månaden efter tankningen skett.
<b>Uppräkning med 1,2</b>	Vid taxeringen beräknas förmånen enligt 61 kap. 10 § IL till marknadsvärdet (aktuellt pris på orten för konsument inklusive moms) multiplicerat med 1,2. Detta uppräknade värde används även vid skatteavdrag och redovisas i kontrolluppgiften. Arbetsgivaren ska dock i skattedeklarationen redovisa och betala arbetsgivaravgifter på marknadsvärdet utan uppräkning.
<b>Justering av förmånsvärde</b>	Vid beräkning av värdet av kost- och bilförmån får bestämmelserna i 61 kap. 18–19 b §§ IL tillämpas endast i enlighet med beslut av SKV med stöd av 9 kap. 2 § andra stycket SBL. Justering av förmånsvärde för kost- eller bilförmån får således göras av arbetsgivaren endast efter beslut av SKV.  Enligt 5 kap. 4 § förordningen får SKV meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift om bilförmån som avser testbilar eller miljöbilar, och kostförmån.
<b>Bostadsförmån</b>	Värdet av bostadsförmån här i landet, som inte utgör semesterbostad, ska beräknas i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 15 och 16 §§ SBL. Sådan bostadsförmån ska i kontrolluppgiften därmed värderas schablonmässigt enligt värdetabeller eller i förekommande fall enligt SKV:s beslut om justering enligt 9 kap. 2 § SBL. Detta innebär att det värde som arbetsgivaren ska ange på kontrolluppgiften avseende bostadsförmån ofta avviker från det skattepliktiga värdet vid den anställdes taxering enligt IL.
<b>Småhusenhet</b>	Enligt 5 kap. 1 § förordningen ska anges om bostaden är belägen på taxeringsenhet som i fastighetstaxeringslagen benämns småhusenhet, vilket fullgörs med kryssmarkering.

**Sammanlagt värde** Enligt 5 kap. 2 § förordningen ska vidare uppgift om det sammanlagda värdet av andra förmåner än bilförmån lämnas.

### **26.2.5 Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, 7 kap. LSK**

Kontrolluppgift ska lämnas endast i vissa fall för ersättningar och förmåner som ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.

**Näringsidkare och juridiska personer** Kontrolluppgift ska i nedan uppräknade fall lämnas för enskilda näringsidkare och juridiska personer av den som har gett ut ersättningen eller förmånen.

**Mottagaren saknar F-skattsedel**

1. Ersättning och förmån som har getts ut för arbete och som utgivaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från. Om ersättning för arbete om minst 1 000 kr under ett kalenderår utbetalas till en näringsidkare eller juridisk person, t.ex. aktiebolag, handelsbolag eller förening, som inte har F-skattsedel ska utbetalaren innehålla preliminär skatt med normalt 30 %. Om ersättning för arbete utbetalas till en enskild näringsidkare som har FA-skattsedel ska ett motsvarande skatteavdrag göras om mottagaren inte skriftligen åberopar F-skattsedeln.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift föreligger i dessa fall oavsett om skatt innehållits eller ej.

**Sjukpenning m.m.**

2. Sjukpenning och annan sådan ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL. När det gäller sjukpenning, rehabiliteringspenning och smittbärrpenning ska försäkringskassa eller annan utbetalare lämna kontrolluppgift även om mottagaren har F-skattsedel.

**Näringsbidrag**

3. Näringsbidrag eller annat stöd eller efterskönt belopp till näringsidkare som avses i 29 kap. IL.

**Nyttjanderätt, royalty**

4. Betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Här avses royalty och annan liknande ersättning. Observera att royalty inte anses som ersättning för arbete eller utgör intäkt av tjänst, såvida den inte utbetalas för utfört arbete i ett anställnings- eller uppdragsförhållande. Även för personer som utan uppdragsförhållande har utfört enstaka konstnärligt, litterärt,



vetenskapligt etc. arbete kan ersättningen utgöra inkomst av tjänst. Detta gäller även ärvd royalty om den ursprungliga förvärvskällan varit tjänst.

### 26.2.6 Kontrolluppgift om ränta, 8 kap. LSK

De regler som tas upp nedan avser främst skyldighet att lämna kontrolluppgift för

- ränta för vilken utbetalaren varit skyldig att innehålla preliminär skatt enligt SBL, samt
- ränta i övrigt som en arbetsgivare betalat till eller erhållit från en anställd etc.

När det gäller skyldighet att lämna kontrolluppgift i övrigt för räntor och utdelningar etc. hänvisas till SKV:s broschyr Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m. (SKV 373).

#### Ränteinkomster

Kontrolluppgift om ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta.

Uppgiftsskyldiga är

1. andra juridiska personer än dödsbon, och
2. fysiska personer, om utbetald eller tillgodoräknad ränta utgör utgift i en näringsverksamhet som en sådan person bedriver.

Reglerna om vem som är skyldig att göra skatteavdrag enligt SBL från ränta och utdelning framgår av avsnitt 6.4.

#### Ränteutgifter

Kontrolluppgift om ränteutgifter och skulder ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har mottagit ränta.

Uppgiftsskyldiga är

1. andra juridiska personer än dödsbon, och
2. fysiska personer, om räntan utgör inkomst i en näringsverksamhet som en sådan person bedriver.

En enskild person som endast har mottagit dröjsmålsränta behöver inte lämna kontrolluppgift.

Kontrolluppgift om skuld ska, även om någon ränta inte har mottagits, lämnas av den som yrkesmässigt bedriver utlånings- eller kreditgivningsverksamhet.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om mottagen ränta och skuldens storlek vid årets utgång. Om någon del av räntan har betalats i förskott, ska uppgift lämnas endast om den del av

räntan som avser tiden till och med den 31 januari taxeringsåret.

Kontrolluppgift om ränta behöver inte lämnas om den sammanlagda räntan för en person understiger 100 kronor under året.

Kontrolluppgift om ränteutgifter och skulder ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som mottagit ränta. Uppgiftsskyldiga är här alla andra juridiska personer än dödsbon, och fysiska personer, om räntan utgör inkomst i bedriven näringsverksamhet. Eftersom kretsen av uppgiftsskyldiga jämfört med tidigare lagstiftning utvidgats blev regeln i dessa fall tillämplig första gången vid 2003 års taxering.

**Lån till anställda**

Uppgiftsskyldighet för utgiftsränta föreligger även för ränta som en anställd har betalat till sin arbetsgivare. Sådan ränta ska fr.o.m. taxeringsår 2004 inte längre anges i lönekontrolluppgiften för den anställde utan i separat kontrolluppgift för ränteutgift och skuld (KU25). I denna kontrolluppgift anges även, som avdragsgillt belopp under inkomst av kapital, eventuell skattepliktig ränteförmån den anställde fått.

**ISIN-nummer**

En kontrolluppgift enligt 8–10 §§ LSK ska innehålla uppgift om fordringsrättens eller delägarrättens ISIN-nummer (International Security Identification Number) om sådant nummer finns, se RSV RSFS 2002:2.

**26.2.7 Kontrolluppgift om avkastning m.m., 9 kap. LSK**

Kontrolluppgift ska lämnas om utdelning och ränta på samt innehav av delägaraktier, t.ex. aktier. Uppgift om utdelning eller ränta ska lämnas för sådana fysiska personer och dödsbon som har mottagit eller tillgodoräknats utdelningen eller räntan.

Kontrolluppgiften ska lämnas av

1. den som betalat ut eller tillgodoräknat utdelningen eller räntan, och
2. värdepappersinstitut eller andra hos vilka delägaraktier förvaras i depå eller är registrerade på konto, om inte uppgift ska lämnas enligt 1.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om utbetald eller tillgodoräknad utdelning och ränta samt innehavet av delägaraktien vid årets utgång.

Om en depå eller ett konto innehas av fler än fem personer och en person förfogar över depån eller kontot, behöver uppgift lämnas endast för den person som förfogar över depån eller kontot.

Reglerna om vem som är skyldig att göra skatteavdrag enligt SBL från utdelning m.m. framgår av avsnitt 6.4.

#### **26.2.8 Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden, 11 kap. LSK**

##### **Hyresersättning för lokal, garage m.m.**

I lönekontrolluppgiften ska även hyresersättning eller annan förmån som arbetsgivare har gett ut till en anställd för att denne till arbetsgivaren upplåtit en privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt anges av arbetsgivare. Det gäller ersättning för upplåtelse av bostad, garage, mark etc. Ersättningen utgör inkomst av kapital för den anställde, men redovisas ändå i lönekontrolluppgiften.

##### **Avgift till fackförening**

Kontrolluppgift ska lämnas om betald medlemsavgift till arbetstagarorganisation. Uppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av sådana arbetstagarorganisationer som avses i 6 § första stycket lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet. Uppgift ska dock inte lämnas om medlemmen skriftligen hos organisationen har begärt detta.

Kontrolluppgiften ligger till grund för beräkning av skatte-reduktion med 25 % av medlemsavgiften enligt 65 kap. 11 a § IL.

##### **Avgift till A-kassa**

Kontrolluppgift ska även lämnas om betald medlemsavgift till arbetslöshetskassa. Uppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av kassan.

Kontrolluppgiften ligger till grund för beräkning av skatte-reduktion med 40 % av avgiften enligt 65 kap. 11 b § IL.

#### **26.2.9 Kontrolluppgiftsskyldighet vid utlands-transaktioner, 12 kap. LSK**

##### **Begränsat skattskyldiga**

Kontrolluppgifter om tjänsteinkomst (6 kap.) och ränteinkomst (8 kap. 1–6 §§) ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Med begränsat skattskyldiga avses, enligt 3 kap. 17 § IL, den som inte är obegränsat skattskyldig, dvs. i princip alla fysiska personer i världen som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. I 3 kap. 3–5 §§ IL definieras vilka fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga här. Primärt avses den som är bosatt i Sverige, vistas här stadigvarande eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare har varit bosatt här.

##### **Beskickning, konsulat**

Begränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 17 § IL även de som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige, makar och barn till dem samt deras personliga tjänare.

I kontrolluppgiften ska, utöver de uppgifter som anges i 6 och 8 kap., uppgift lämnas om mottagarens utländska skatte- registreringsnummer eller motsvarande samt i kontrolluppgift enligt 6 kap. LSK om mottagarens medborgarskap.

**Utländsk arbetsgivare**

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige har skyldighet att lämna kontrolluppgifter enligt LSK, men då det är fråga om en utvidgad uppgiftsskyldighet blev detta aktuellt först vid 2003 års taxering. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter här ska registrera sig hos SKV. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige är dock inte skyldig att innehålla preliminär skatt för anställda eller uppdragstagare.

En utländsk arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige har samma skyldigheter som en svensk arbetsgivare.

**Fast driftställe**

Med begreppet fast driftställe, som definieras i 2 kap. 29 § II, avses primärt en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs, bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik och verkstad.

Utöver vad som anges i 6 kap. ska uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande (första gången vid 2006 års taxering), samt mottagarens medborgarskap.

**Royalty**

Kontrolluppgift om royalty och liknande ersättningar ska även lämnas för enskilda näringsidkare och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga. Utöver utbetald ersättning ska uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande.

Kontrolluppgift enligt 12 kap. 2 och 3 §§ LSK ska enligt 11 kap. 1 § förordningen endast lämnas i den utsträckning och omfattning som SKV föreskriver, och tillämpas enligt övergångsbestämmelserna första gången vid 2006 års taxering såvitt gäller skyldighet att ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande.

**26.2.10 Gemensamma bestämmelser om kontrolluppgifter, 14 kap. LSK**

**26.2.10.1 Tidpunkt och sätt för lämnande av kontrolluppgift**

**31 januari**

Kontrolluppgift ska lämnas senast den 31 januari närmast följande kalenderår. Om den 31 januari infaller under en lördag eller söndag får uppgifterna i enlighet med lagen (1930:173) om

beräkning av lagstadgad tid lämnas senast nästa vardag.

**Kalenderår,  
kontantprincipen**

Kontrolluppgift ska normalt avse föregående kalenderår. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster under tjänst tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Regeln gäller både kontanta ersättningar och naturaförmåner. Särregler finns dock för drivmedelsförmån. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna.

För inkomst av kapital gäller enligt 41 kap. 8 § IL att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras. Sådana bankräntor som tillgodoräknas insättaren per den 31 december anses disponibla den dagen, oavsett om mottagaren i praktiken kunnat disponera räntan den dagen eller inte. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna.

**Formulär**

Kontrolluppgifter ska lämnas enligt fastställda formulär. En arbetsgivare eller annan uppgiftslämnare kan således inte lämna uppgifterna på någon annan blankett eller på annat sätt.

**Blanketter**

Enligt 8 kap. 4 § förordningen ska SKV fastställa formulär för kontrolluppgifter och sammandrag, som ska tillhandahållas kostnadsfritt. SKV får även tillhandahålla blanketter hos andra statliga eller kommunala organ eller på annat lämpligt sätt.

SKV:s utformning av blanketterna blir i praktiken avgörande för vilka uppgifter som arbetsgivarna anses skyldiga att lämna obligatoriskt.

**Automatiserad  
behandling**

Kontrolluppgifter får lämnas på medium för automatiserad behandling. Som exempel tillhandahåller SKV PC-program för registrering av kontrolluppgifter som lämnas via diskett. Lagen medger även att uppgifterna lämnas via filöverföring.

**26.2.10.2 Kontrolluppgifternas innehåll**

**Identifikations-  
uppgifter**

En kontrolluppgift ska, utöver vad som följer av bestämmelserna i 6–13 kap., innehålla identifikationsuppgifter både för den uppgiftsskyldige och för den som kontrolluppgiften lämnas för.

Enligt 8 kap. 1 § förordningen ska kontrolluppgift innehålla följande identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den skattskyldige; namn, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer (om sådant nummer finns), samt post-adress.

Samordningsnummer enligt 18 a § folkbokföringslagen tilldelas efter begäran från en myndighet en person som inte är eller har varit folkbokförd. Numret är konstruerat som ett personnummer, med den skillnaden att födelsedagen adderats med talet 60. Om varken person- eller samordningsnummer föreligger ska födelsedatum anges.

**Undantag**

Enligt 11 kap. 2 § förordningen får SKV föreskriva eller i enskilda fall medge att sådana identifikationsuppgifter som verket inte behöver för att fatta riktiga beslut om taxering, beskattning och pensionsgrundande inkomst får uteslutas ur den kontrolluppgift som lämnas till myndigheten. Uppgifterna får dock inte uteslutas ur ett sådant meddelande som enligt 15 kap. 1 § LSK ska lämnas till den som uppgiften avser.

**Avdragen skatt**

Kontrolluppgift ska även innehålla uppgift om avdragen skatt enligt SBL och innehållen utländsk källskatt.

Mottagaren tillgodoräknas i normalfallet den skatt som utbetalaren redovisat på kontrolluppgiften. Det är därför av stor vikt att rätt belopp anges. Skatteavdraget kan aldrig överstiga den kontanta bruttoersättning som avdraget gjorts från. Om en anställd inte fått någon kontant ersättning utan endast naturaförmåner, t.ex. fri bil och fri kost, kan något skatteavdrag inte ha gjorts.

Det förekommer att arbetsgivare redovisar anställdas egna skatteinbetalningar, t.ex. företagsledares egen ”fyllnadsinbetalning” som kvittats mot en fordran på bolaget, som avdragen skatt. Sådan skattebetalning ska dock inte redovisas i kontrolluppgiften då det inte är fråga om avdragen skatt enligt SBL.

I vissa fall tillgodoräknas inte den skatt som arbetsgivaren angivit på kontrolluppgiften, t.ex. i vissa fall skatt som redovisats för företagsledare i ett aktiebolag som inte betalat in skatten till SKV. Se vidare avsnitt 6.10.3 angående gottskrivning av skatt.

**Företagsledare, närstående, delägare**

I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som enligt 56 kap. 2–5 §§ IL ska behandlas som fåmansföretag, ska det anges med kryssmarkering om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget. Delägare och företagsledare definieras i 56 kap. 6 § IL och närstående definieras i 2 kap. 22 § IL.

**26.2.10.3 Sammandrag av kontrolluppgifter**

**Sammandrag**

Om kontrolluppgift ska lämnas enligt 6 kap. (tjänsteintäkt), 8 kap. (ränta m.m.) eller 9 kap. (avkastning m.m.) ska även ett sammandrag bifogas. Lagstadgad skyldighet att lämna samman-

	<p>drag finns således inte om kontrolluppgifter t.ex. lämnas enligt 7 kap. (näringsverksamhet) eller 12 kap. (utlandstransaktioner).</p>
<b>Identifikationsuppgifter</b>	<p>Ett sammandrag ska innehålla identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige. Enligt 8 kap. 3 § förordningen ska sammandrag av kontrolluppgifter bl.a. innehålla följande identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige: namn; personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer om sådant finns, samt postadress.</p>
<b>Antal KU</b>	<p>Sammandraget ska även innehålla uppgift om antalet lämnade kontrolluppgifter.</p>
<b>Ej avdragen skatt och arbetsgivaravgifter</b>	<p>Enligt 14 kap. 10 § LSK ska sammandraget även innehålla uppgift om det sammanlagda beloppet av avdragen skatt enligt SBL och innehållen utländsk källskatt, samt uppgift om det sammanlagda beloppet av redovisade arbetsgivaravgifter. SKV kan dock i enlighet med 11 kap. 3 § förordningen meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna sammandrag av kontrolluppgifterna och om innehållet i dem, och enligt RSV:s föreskrift RSFS 2003:16 ska nämnda uppgifter inte lämnas.</p>
<b>Underskrift</b>	<p>Sammandraget ska undertecknas av en kontaktperson för arbetsgivaren. Det behöver således inte, till skillnad från vad som gäller bl.a. för skattedeklaration, vara undertecknat av arbetsgivaren själv, eller i fråga om juridisk person en firma-tecknare etc.</p> <p>Det är viktigt att lämnade kontrolluppgifter alltid åtföljs av ett sammandrag, bl.a. för att SKV ska kunna kontrollera att alla uppgifter kommit fram och att de kommer från den angivna uppgiftslämnaren.</p>
<b>Automatiserad behandling</b>	<p>Den som lämnar kontrolluppgifter via medium för automatiserad behandling, t.ex. diskett, ska inte lämna något sammandrag.</p>
	<p><b>26.2.11 Annan uppgiftsskyldighet, 15 kap.</b></p> <p><b>26.2.11.1 Uppgifter till den skattskyldige</b></p>
<b>Meddelande till anställda m.fl.</b>	<p>Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt någon bestämmelse i 6–11 kap. ska senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller översända ett meddelande med de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften till den som uppgiften avser.</p> <p>Denna skyldighet behöver inte fullgöras med en kopia av den kontrolluppgift som lämnas till SKV utan kan t.ex. fullgöras genom att de ackumulerade beloppen för bruttolön, förmåner,</p>

kostnadsersättningar och skatteavdrag redovisas på inkomstårets sista lönespecifikation.

#### **26.2.11.2 Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige**

Den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6–12 kap. LSK ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras med anledning av rättshandlingen.

Regelns syfte är främst att inlåningsinstitut och betalningsförmedlare ska få tillräckliga identifikationsuppgifter för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Regeln kan även bli tillämplig på rättshandlingar t.ex. mellan en uppdragsgivare och en uppdragstagare.

#### **Kundtrohetsrabatt och förmån från utländsk utgivare**

Den som har utnyttjat en sådan förmån som avses i 6 kap. 3 § LSK (kundtrohetsrabatt) eller mottagit en sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § LSK (förmån från utländsk utgivare) ska lämna uppgift till den kontrolluppgiftsskyldige.

Den anställde ska lämna uppgift till arbetsgivaren om förmånens eller ersättningens art och omfattning och under vilken månad den har erhållits. Uppgifterna ska lämnas skriftligen eller på liknande sätt, t.ex. via e-mail, dock ej muntligen. Det är viktigt att arbetsgivaren daterar och sparar de uppgifter som den anställde lämnar.

#### **Senast 15 januari**

Uppgifterna ska lämnas till arbetsgivaren senast månaden efter det att förmånen erhållits, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Tidpunkten är vald så att arbetsgivaren ska ha möjlighet att lämna en korrekt kontrolluppgift i rätt tid, dvs. den 31 januari. Bakgrunden till regeln är att arbetsgivaren i dessa fall inte kan förväntas ha kännedom om när den anställde i förekommande fall åtnjuter förmånen i fråga, eller värdet på den.

#### **Anmälan till SKV**

Om en anställd etc. inte fullgör sin skyldighet enligt ovan ska arbetsgivaren snarast anmäla detta till SKV, som enligt 17 kap. 1 § LSK kan förelägga den anställde att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. En förutsättning för anmälan är naturligtvis att arbetsgivaren på annat sätt fått kännedom om den anställdes förmån. Regeln om anmälan tillämpades första gången vid 2003 års taxering.



### 26.2.12 Förelägganden, 17 kap. LSK

I grunden finns två syften med här aktuella förelägganden;

- få en försumlig arbetsgivare, uppdragsgivare eller annan utbetalare att lämna kontrolluppgifter som redan skulle ha lämnats obligatoriskt, alternativt att komplettera dessa (1 §), eller
- inhämta uppgifter om utbetalningar, avtal eller andra rättshandlingar utöver de som ska lämnas obligatoriskt (3–5 §§).

#### Upprätta eller komplettera kontrolluppgift

SKV får förelägga den som inte har lämnat bl.a. föreskriven kontrolluppgift eller som har lämnat ofullständig uppgift att lämna eller komplettera uppgiften. Detsamma gäller lämnande av särskilda uppgifter eller andra uppgifter som är föreskrivna i LSK.

Har kontrolluppgift, sammandrag eller meddelande till den anställde sålunda inte lämnats eller inte upprättats korrekt, får SKV förelägga den uppgiftsskyldige att lämna eller komplettera uppgifterna. En arbetsgivare kan således föreläggas att t.ex. komplettera redan lämnade kontrolluppgifter om viss skattepliktig förmån som de anställda åtnjutit inte redovisats.

#### Arbetsställe-nummer

Ett föreläggande får inte enbart avse komplettering av en kontrolluppgift med arbetsställesnummer enligt 6 kap. 6 § 6 LSK.

#### Påminnelse

Innan föreläggande sker kan SKV påminna arbetsgivaren om försumligheten, t.ex. via telefonsamtal eller en formlös skriftlig anmodan.

SKV får förelägga fysisk person och dödsbo i andra fall än som avses i 7 eller 8 kap. att lämna kontrolluppgift om

#### Näringsidkare

1. sådan ersättning för utfört arbete som har betalats till en namngiven näringsidkare, eller

#### Låntagare

2. ränta från och fordran på en namngiven låntagare.

#### Bokföringsskyldig

SKV får vidare enligt 17 kap. 4 § LSK förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna en uppgift om en rättshandling mellan honom och någon annan eller att visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling som rör rättshandlingen.

#### Rättshandling

Med rättshandling avses handling som har rättslig betydelse, t.ex. upprättande av avtal, utfärdande av fullmakt, uppsägning av kontrakt, fakturering av utfört arbete och betalning av skuld. Ett föreläggande kan även omfatta underlag för rättshandlingen, t.ex. tidrapporter som ligger till grund för en fakturering. En motsvarande möjlighet finns enligt 14 kap. 4 § SBL att före-

	<p>lägga bokföringsskyldiga m.fl. att lämna uppgifter som har betydelse för beskattning enligt SBL.</p>
<b>Av betydelse för kontrollen</b>	<p>Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. att deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt av andra än den som föreläggs, eller</li><li>2. att uppgiftsskyldighet enligt denna lag kan fullgöras av andra än den som föreläggs.</li></ol>
<b>Tredjemansföreläggande</b>	<p>Tredjemansföreläggande ska kunna användas för att kontrollera att uppgiftsskyldighet, dvs. deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet, har fullgjorts eller förutsättningar finns att fullgöra den. I det sistnämnda ligger att tredjemansföreläggande även får avse innevarande år. Föreläggandet kan även avse tid före beskattningsåret.</p> <p>Om det finns särskilda skäl får vidare fysiska personer och dödsbon som inte är näringsidkare föreläggas att lämna uppgifter om tredje man i motsvarande omfattning som enligt 17 kap. 4 § LSK.</p>
<b>Tidpunkt och sätt</b>	<p>Uppgift som ska lämnas efter föreläggande ska lämnas på det sätt och inom den tid som anges i föreläggandet. Enligt 10 kap. 1 § förordningen ska den som förelagts att lämna uppgift ges minst fem dagar att följa föreläggandet.</p>
<b>Undanta viss uppgift</b>	<p>En allmän förvaltningsdomstol får efter ansökan av den som enligt bestämmelserna i 17 kap. 3–5 §§ LSK har förelagts att lämna uppgift, besluta att viss uppgift ska undantas från föreläggandet. Bestämmelserna i 3 kap. 13–14 c §§ taxeringslagen ska då tillämpas.</p>
<b>Tystnadsplikt, skyddsintresse</b>	<p>Beslut om föreläggande får enligt 19 kap. 3 § LSK inte överklagas. Däremot kan den som föreläggs att lämna uppgift ansöka hos länsrätten om att uppgift eller handling ska undantas från föreläggandet. Här avses t.ex. handlingar vars innehåll personer med tystnadsplikt inte behöver vittna om. Vidare får sådana handlingar undantas som har ett betydande skyddsintresse och där innehållet på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom, och där skyddsintresset är större än handlingens betydelse för kontrollen.</p>
<b>Vite</b>	<p>Om det finns anledning att anta att ett föreläggande inte följs, får det förenas med vite. Vite får dock inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten.</p> <p>Vid prövning av en ansökan om utdömmande av vite får även vitets lämplighet bedömas. I övrigt gäller lag (1985:206) om viten.</p>

## Brottsmisstanke

Om det finns anledning att anta att den uppgiftsskyldige eller, om den uppgiftsskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den uppgiftsskyldige har begått brott, får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att lämna en uppgift om uppgiften kan användas i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Jfr motsvarande regler i kapitel 14 om skattetillägg.

Frågeställningen utvecklas i prop. 2001/02:25, s. 205. Lagrådet har anfört rättssäkerhetsprincipen att ingen ska vara skyldig att medverka till att han själv åtalas och döms för brott.

”Regeringen anser dock att det finns skäl att ... utvidga vitesförbudet till att avse även situationer där föreläggandet avser uppgifter om annan än den förelagde. Exempelvis kan en arbetsgivare komma att avslöja sig själv om han föreläggs att lämna uppgifter om arbetstagare som avslöjar att han använt sig av så kallad svart arbetskraft. Det ska han inte vara tvungen att göra.”

### 26.2.13 Undantag från uppgiftsskyldighet, 18 kap. LSK

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna en kontrolluppgift eller en förbindelse enligt en bestämmelse i 6–13 kap. om

1. undantaget inte kan antas komma att försvåra kontrollen av att deklarationsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt,
2. uppgiften saknar betydelse för beskattning enligt SINK (utomlands bosatta personer) eller A-SINK (utomlands bosatta artister m.fl.),
3. uppgiften saknar betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst, och
4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Rätten att föreskriva om undantag är generell och inte avsedd att användas som ett dispensinstrument i enskilda fall. Om t.ex. olika uppgiftslämnare kan komma att betraktas som uppgiftsskyldiga för samma belopp eller rättshandling, men på olika grunder, kan undantag ges från uppgiftsskyldigheten.

## 26.2.14 Övriga bestämmelser, 19 kap. LSK

### 26.2.14.1 Behöriga företrädare

#### **Företrädare för omyndiga m.fl.**

I 1 § anges vilka som är behöriga företrädare för personer, fysiska och juridiska, som inte själva kan fullgöra förpliktelseerna enligt lagen.

Skyldigheten att lämna uppgifter enligt LSK ska fullgöras

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

#### **Konkursförvaltare**

En konkursförvaltare har endast skyldighet att lämna kontrolluppgifter för lön som utbetalas och förmåner som tillhandahålls av konkursboet efter konkursdatum. Om konkursgäldenären underlåter att upprätta kontrolluppgifter t.ex. för sista verksamhetsåret medför detta ingen skyldighet för förvaltaren att i stället upprätta uppgifterna.

#### *Exempel*

Ett aktiebolag med anställd personal försätts i konkurs den 12 juli och konkursförvaltaren driver verksamheten vidare med anställda till den 30 november samma år. Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter för perioden 1 januari–12 juli åligger konkursgäldenären, dvs. i detta fallet ställföreträdarna för bolaget (VD och styrelseledamöter). Konkursförvaltaren har endast skyldighet att lämna kontrolluppgifter för löner och förmåner som utgetts under perioden 13 juli–30 november.

#### **Lönegaranti**

Staten svarar i viss utsträckning via s.k. garantibelopp enligt lönegarantilagen för betalning av anställds fordran hos en arbetsgivare som har försatts i konkurs. Enligt 7 § lönegarantiförordningen (1992:501) fullgör länsstyrelsen beträffande

garantibelopp arbetsgivarens skyldigheter bl.a. i fråga om skatteavdrag och kontrolluppgift för inkomsttaxeringen.

#### 26.2.14.2 Skyldighet att bevara underlag

##### **Skyldighet att föra anteckningar**

Den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är även skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att han har underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.

##### **Identifikation av uppdragstagare**

En förutsättning för att kunna fullgöra skyldigheten att lämna korrekta kontrolluppgifter är att utbetalaren har uppgifter om mottagarens namn och personnummer/födelseår eller i förekommande fall den juridiska personens firmanamn och organisationsnummer.

##### **Bokförings-skyldiga**

För arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet innebär bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen att vissa underlag ska finnas, t.ex. verifieringar för utbetalningar av löner och andra ersättningar där datum, belopp, vad ersättningen avser och mottagare ska framgå. En näringsidkare behöver dock ofta ha viss sidoordnad redovisning för sina anställda, som t.ex. omfattar tidsedlar, reseräkningar och andra underlag för utbetalda traktamenten etc., för att uppfylla kraven enligt LSK.

##### **Naturaförmåner**

När det gäller förmåner i annan form än kontanter bör observeras att det skattepliktiga värdet ofta inte kan hämtas ur bokföringen.

##### *Exempel*

Ett företag äger en semesterbostad som utan hyresbetalning nyttjas privat av olika anställda. I bokföringen återfinns enbart kostnadsposter hänförliga till bostaden. Arbetsgivaren är här skyldig att föra separata anteckningar om vilka anställda som disponerar bostaden, vilka tidsperioder den nyttjas, samt hur förmånsvärdet har beräknats för respektive tidsperiod. Detta underlag kan i sin tur ingå i bokföringen som underlag för de arbetsgivaravgifter som ska betalas löpande under året, men underlaget ska oavsett detta finnas för att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet efter året och för SKV:s kontroll av den.

Skyldigheten att föra anteckningar enligt LSK går således i vissa avseenden utöver bokföringslagens krav.

##### **Ej bokförings-skyldiga**

Även för övriga arbetsgivare, t.ex. privatpersoner, gäller att underlag ska finnas för utgivna ersättningar eller andra för-

	måner, där datum, belopp och mottagarens namn, personnummer/födelseid och adress ska framgå.
<b>Bevara 6 år eller 10 år</b>	Enligt 12 kap. 1 § förordningen ska underlaget bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.  Den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen är dock alltid skyldig att bevara räkenskapshandlingarna under 10 år.
<b>Fämansföretag</b>	I sammanhanget kan erinras om att det i 3 kap. 20–22 §§ LSK finns regler om utökad uppgiftsskyldighet mellan fämansbolag och delägare m.fl. som rör arbetsuppgifter i företaget, vad som tillskjutits eller tagits emot från företaget i form av pengar, varor eller annat, företagets kostnader för delägares m.fl. privata utgifter, rättshandlingar mellan parterna m.m.
<b>Förvaring och gallring hos SKV</b>	Kontrolluppgifter som har lämnats till ledning för taxering eller upprättats eller för granskning omhändertagits för taxeringskontroll, ska, om de inte återlämnas, förstöras sedan sex år eller, i fråga om handlingar som avser ett AB eller en ekonomisk förening, tio år har gått efter taxeringsårets utgång.  Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva att handlingarna ska bevaras under längre tid. Enligt 12 kap. 2 § förordningen ska handling inte gallras om den avser aktiebolag eller ekonomisk förening som har taxerats i Göteborgs kommun eller kommun som ligger i Östergötlands, Gotlands eller Västernorrlands län

### **26.3 Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter (gul kontrolluppgift)**

---

2 kap. 19 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP  
23 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., A-SINK  
11 kap. 1 § förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
Prop. 2001/02:25 (ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter)  
RSFS 2002:4 och 2002:12, SKVFS 2004:6

---

I de fall en arbetsgivare i Sverige betalar ut en ersättning som inte ska beskattas här, ska arbetsgivaren normalt lämna en *Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter* i stället för den vanliga lönekontroll-

uppgiften KU10 (2 kap. 19 § LIP). Det kan också förekomma att en utländsk arbetsgivare lämnar särskild kontrolluppgift eller att både den särskilda kontrolluppgiften *och* vanlig lönekontrolluppgift ska lämnas samtidigt för samma person.

Den särskilda kontrolluppgiften har beteckningen KU14 (SKV 2303) och brukar ofta kallas gul kontrolluppgift. Den finns också i en engelsk version, SKV 2309.

Den gula kontrolluppgiften används främst som underlag för beräkning av pensionsgrundande inkomst för den som ska tillhöra den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen när inkomsten inte beskattas här. Den används också som ett led i det internationella informationsutbytet när den anställdes inkomst kan komma att ligga till grund för beskattning i annat land.

Gul kontrolluppgift kan förekomma både för personer som är obegränsat och för personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige.

Uppgifterna på den gula kontrolluppgiften förtrycks inte på deklara-tionsblanketten.

På den gula kontrolluppgiften ska alltid ruta 81 (inkomsttagarens medborgarskap) och 90 (arbetslandet) vara ifyllda, dels som landskod, dels i klartext.

#### **Medborgarskap**

Om en anställd har fler än ett medborgarskap och ett av dem är svenskt, ska det svenska medborgarskapet anges. Om inget av medborgarskapen är svenskt men ett är nordiskt, anges detta. Om varken svenskt eller annat nordiskt medborgarskap finns, är det valfritt vilket av medborgarskapen som anges.

#### **Landskod**

Landskoderna framgår av broschyren Kontrolluppgifter – lön, förmåner m.m., SKV 304.

Den gula kontrolluppgiften lämnas på samma sätt som lönekontrolluppgiften till arbetsgivarens skattekontor (kontrolluppgift på papper) eller till Skatteverkets inläsningsställe (kontrolluppgift på datamedia). Till kontrolluppgifter på papper ska dessutom bifogas ett sammandrag, SKV 2304, engelsk version SKV 2311. I förekommande fall förmedlar sedan Skatteverket kontrolluppgiften till den behöriga myndigheten i utlandet. Kontrolluppgiften skickas till det land som uppgetts som den anställdes utlandsadress i Skatteverkets BAS-register.

Nedan följer en genomgång av ett antal situationer när gul kontrolluppgift ska lämnas.

Socialförsäkrings- och socialavgiftsreglerna behandlas i kap. 7 och 8.

### 26.3.1 Svensk arbetsgivare

#### 26.3.1.1 Utsändning från Sverige

När en anställd sänds ut från Sverige för arbete i annat land kan han vara skattebefriad enligt bl.a. bestämmelserna i 3 kap. 9 § IL (sexmånaders- och ettårsregeln. Se även avsnitt 6.11.2.1). Skatteverket kan i sådana fall besluta att arbetsgivaren inte ska göra skatteavdrag (5 kap. 10 och 11 §§ SBL). Beslutet är preliminärt och det slutliga ställningstagandet görs vid inkomsttaxeringen. Även om den anställde inte ska beskattas i Sverige för inkomsten kan han ändå vara omfattad av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen på grund av reglerna i SofL, förordning 1408/71 eller en socialförsäkringskonvention.

Observera att inkomsten inte är skattefri när sexmånaders- respektive ettårsregeln är tillämplig. Det är den anställde som inte är skattskyldig i Sverige för inkomsten. Arbetsgivarens avgiftsskyldighet och skyldigheten att lämna kontrolluppgift påverkas inte.

I normalfallet omfattas en utsänd anställd av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen i högst 12 månader. Undantag gäller vid utsändningar inom EES-området där förlängning eller dispens medgetts enligt förordningens artikel 14.1b eller 17, eller vid utsändning enligt vissa konventioner. Utsändningstiden kan i dessa fall vara upp till 60 månader.

#### Statsanställd

En statsanställd som sänds ut från Sverige är enligt SAL, förordning 1408/71 och de flesta konventioner omfattad av den svenska socialförsäkringen utan tidsbegränsning. Sexmånaders- och ettårsregeln är endast undantagsvis tillämpliga.

#### Pensions- grundande inkomst

För att pensionsgrundande inkomst ska kunna tillgodoräknas den anställde och för att Skatteverket ska kunna kontrollera att arbetsgivaravgifter har betalats, ska arbetsgivaren lämna gul kontrolluppgift när skatteavdrag inte ska göras.

Så länge den anställde enligt gällande regler ska stå kvar i svensk arbetsbaserad socialförsäkring helt eller delvis, ska arbetsgivaren lämna gul kontrolluppgift.

För den som är obegränsat skattskyldig i Sverige lämnas kontrolluppgift enligt bestämmelserna i 6 kap. LSK.

I utsändningsfallen ska ruta 91 samt någon av rutorna 92 A, C eller D vara ikryssad. Om förordning 1408/71 är tillämplig måste ett intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) eller ett intyg om förlängning (blankett E 102) finnas. Numret på den artikel



som tillämpats ska anges i ruta 93 vid alternativ 92 A. Artikelnumret ska vara detsamma som på E-blanketten.

Om en konvention om social trygghet är tillämplig ska utsändningsintygets ärende- eller registreringsnummer anges i ruta 93 vid alternativ 92 C.

Utsändningsintyg finns inte vid utsändning enligt alternativ 92 D.

Om ruta 92 G har kryssats måste arbetsgivaren ha en giltig förbindelse om ålderspensionsavgift med Riksförsäkringsverket. Förbindelsenumret ska anges i ruta 93.

### **26.3.1.2 Lokalanställning utomlands. Sverige är behörig stat enligt förordningen**

När förordning 1408/71 är tillämplig kan det hända att en person ska vara omfattad av svensk socialförsäkring trots att han varken arbetar i Sverige eller är utsänd härifrån. Detta kan inträffa bl.a. när en anställd arbetar som flygande eller resande personal inom flera medlemsländer för en arbetsgivare med säte i Sverige (förordningens artikel 14.2a). Ett annat fall är när en anställd är bosatt i Sverige och arbetar för en svensk arbetsgivare i flera medlemsländer men inte i Sverige (förordningens artikel 14.2b)ii).

Ett dispensbeslut enligt artikel 17 kan också leda till att en person omfattas av svensk socialförsäkring utan att arbeta här.

Om den anställde inte ska beskattas för inkomsten i Sverige ska arbetsgivaren lämna gul kontrolluppgift. Den anställde ska tillgodoräknas PGI här och arbetsgivaravgifter ska betalas här. Förutsättningen är att tillhörigheten till den svenska försäkringen kan styrkas med ett intyg på blankett E 101. Blanketten utfärdas av försäkringskassan.

På den gula kontrolluppgiften ska ruta 92 A vara ikryssad. Numret på den tillämpade artikeln i förordning 1408/71 ska anges i ruta 93. Det ska vara samma artikelnummer som på E-blanketten.

### **26.3.1.3 Arbete och beskattning i Sverige, tillhörig annat lands socialförsäkring**

Det kan i vissa fall förekomma att en anställd som arbetar för en svensk arbetsgivare i Sverige, beskattas i Sverige men omfattas av ett annat lands socialförsäkring. I regel är det fråga om en person som enligt intyg på blankett E 101 ska tillhöra hemlandets socialförsäkring, t.ex. på grund av arbete i flera länder enligt förordningens artikel 14.2.b eller en dispens enligt artikel 17.

Arbetsgivaren lämnar en vanlig lönekontrolluppgift med avdragen skatt redovisad och lönebeloppet i ruta 31.

#### **26.3.1.4 Arbete i olika länder under samma år för svensk arbetsgivare**

Om en anställd under året har arbetat i flera olika länder för samma arbetsgivare, kan det bli aktuellt för arbetsgivaren att lämna en kontrolluppgift för varje land avseende den lön som belöper sig på arbetet i respektive land. Om inkomsten från ett land inte ska beskattas i Sverige men den anställde ska tillhöra svensk socialförsäkring, lämnar arbetsgivaren en gul kontrolluppgift. En gul kontrolluppgift ska också lämnas om den anställde varken ska omfattas av svensk socialförsäkring eller beskattas här men kontrolluppgift ska lämnas på grund av reglerna om internationellt informationsutbyte. Se vidare under avsnitt 26.3.5.

Om den anställdes inkomst från arbetet i ett land ska beskattas i Sverige medan inkomsten från ett annat arbetsland inte ska beskattas här men är pensionsgrundande här, lämnar arbetsgivaren dels en vanlig lönekontrolluppgift (KU10), dels en gul kontrolluppgift.

#### **26.3.2 Utländsk arbetsgivare, allmänt**

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige lämnar normalt vanlig lönekontrolluppgift för anställda som arbetar i Sverige och som ska beskattas här eller omfattas av svensk, arbetsbaserad socialförsäkring. Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska inte göra skatteavdrag.

En arbetsgivare i ett annat medlemsland kan lämna gul eller vanlig kontrolluppgift för en anställd som inte arbetar i Sverige men som enligt intyg på blankett E 101 ska omfattas av svensk socialförsäkring. På den gula kontrolluppgiften ska i så fall ruta 92 B kryssas och tillämplad artikel i förordning 1408/71 anges i ruta 93.

#### **Administrativ assistans**

Sverige har med vissa länder ingått särskilda överenskommelser om administrativ assistans, som bl.a. innehåller regler om automatiskt informationsutbyte<sup>9</sup>. I dessa fall lämnar den uppgiftsskyldige i det andra landet uppgift i enlighet med det egna landets regler till den egna skattemyndigheten. Myndigheten i

---

<sup>9</sup> Överenskommelser om administrativ assistans finns med de övriga nordiska länderna och med Estland, Lettland, Litauen, Frankrike, Italien, Japan, Nya Zeeland (endast royalty vad beträffar kontrolluppgift), Ryssland, Spanien samt Storbritannien och Nordirland.

det landet förmedlar sedan automatiskt och utan anmaning till Skatteverket de uppgifter som avser personer som är hemmahörande i Sverige. Uppgifterna kan avse lön, pensioner, ränta, utdelning, royalty, köp och försäljning av fastighet m.m.

Dessa överenskommelser förhindrar inte att en utländsk arbetsgivare med anställda i Sverige ska lämna lönekontrolluppgift enligt LSK direkt till Skatteverket.

#### **26.3.2.1 Utsänd till Sverige, lön från svensk utbetalare**

Det kan förekomma att en anställd är utsänd till Sverige av sin utländska arbetsgivare och alltså står kvar i hemlandets socialförsäkring, men lönen betalas ut av ett svenskt företag. Om inkomsten ska beskattas i Sverige ska den svenska utbetalaren lämna en vanlig lönekontrolluppgift som ska ligga till grund för taxeringen i Sverige, med avdragen skatt redovisad och lönebeloppet i ruta 31.

Vid utsändning från ett EES-land ska intyg på blankett E 101 finnas. Vid utsändning från ett konventionsland ska utsändningsintyg finnas.

#### **26.3.2.2 EU:s hjälppersonal**

EU:s institutioner, t.ex. ministerrådet, parlamentet och domstolen, anställer ibland s.k. hjälppersonal (auxiliary staff) på kortare uppdrag, normalt högst ett år. Dessa anställda har immunitet från nationell beskattning men har en omfattande rätt att välja socialförsäkringssystem. En svensk medborgare som arbetar som hjälppersonal kan välja att tillhöra svensk socialförsäkring (förordningens artikel 16.3). Intyg om valet utfärdas på blankett E 103 av den svenska försäkringskassan. EU-institutionen ska lämna gul kontrolluppgift till Sverige och betala arbetsgivaravgifter här.

På kontrolluppgiften ska ruta 92 B vara ikryssad. Artikelnumret i ruta 93 ska vara 16 eller 16.3

#### **26.3.2.3 Utländsk beskickning i Sverige**

Den lokalanställda personalen på en utländsk ambassad eller ett utländskt lönat konsulat i Sverige är i regel omfattad av svensk socialförsäkring. Beskickningen ska i så fall lämna kontrolluppgift. Eftersom inkomsten från beskickningen är PGI men f.n. inte beskattas, lämnar beskickningen gul kontrolluppgift. Ruta 92 E på kontrolluppgiften ska vara ikryssad.

**Avtal om  
betalning av  
avgifter**

En utländsk beskickning kan ha slutit ett avtal med den anställde om betalning av socialavgifter enligt 2 kap. 8 § SAL eller artikel 109 i tillämpningsförfordningen. Beskickningen ska i så fall inte betala avgifter, men gul kontrolluppgift ska lämnas. Den anställde ska genom notering i sin inkomstdeklaration eller på annat sätt visa att ett avtal finns. Om artikel 109 i tillämpningsförfordningen är tillämplig, ska beskickningen rätteligen meddela den svenska försäkringskassan om avtalet. Egenavgifter kan f.n. inte tas ut eftersom inkomsten inte taxeras.

Om den anställde har valt att tillhöra arbetsgivarlandets (= den ackrediterande statens) socialförsäkring i enlighet med reglerna i förordningens artikel 16.2, behöver kontrolluppgift f.n. inte lämnas. Intyg på blankett E 103 måste alltid finnas.

**Beskattning**

Förslag finns (prop. 2003/04:151, PM Fi 2000/1082 den 2 juli 2003) att undantaget från skattskyldighet för lön från utländsk beskickning (3 kap. 14 § IL) ska slopas. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007. När inkomsten blir beskattningsbar ska beskickningen lämna vanlig lönekontrolluppgift också i det fall den anställde har valt att tillhöra arbetsgivarlandets socialförsäkring (eventuellt lämnas även gul kontrolluppgift, se avsnitt 26.3.5).

Beskickningen ska inte göra något skatteavdrag.

**26.3.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta  
artister m.fl.**

En artist eller idrottsman som omfattas av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) blir i regel omfattad av den arbetsbaserade försäkringen under arbetet här. Den svenska arbetsgivaren ska i så fall lämna gul kontrolluppgift. Ruta 92 E ska vara ikryssad. Inkomsten blir underlag för PGI trots att några arbetsgivaravgifter inte ska betalas enligt 2 kap. 13 § SAL.

Om artisen med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan visa att han är omfattad av ett annat lands socialförsäkring, blir inkomsten inte PGI här. Gul kontrolluppgift ska ändå i vissa fall lämnas enligt reglerna om internationellt informationsutbyte. Se nedan under avsnitt 26.3.5.

#### 26.3.4 Förbindelse om ålderspensionsavgift

En svensk arbetsgivare eller ett svenskt moderbolag kan i vissa fall ha slutit en s.k. förbindelse om ålderspensionsavgift<sup>10</sup> med RFV. En förbindelse innebär att arbetsgivaren/moderbolaget frivilligt har åtagit sig att betala ålderspensionsavgift för en anställd som arbetar utomlands under sådana förhållanden att han egentligen inte ska vara omfattad av svensk socialförsäkring. I och med förbindelsen kommer den anställdes lön att bli PGI i Sverige. Möjligheten att nyteckna en förbindelse upphörde 2001. De förbindelser som har tecknats före 2001 gäller till utgången av 2005 om de inte sägs upp dessförinnan<sup>11</sup>. En arbetsgivare som har en gällande förbindelse ska lämna gul kontrolluppgift för den anställde.

På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren kryssa ruta 92 G. I ruta 93 ska förbindelsenumret (framgår av förbindelseblanketten) alltid vara angivet.

Observera att de förbindelser som vissa utländska beskickningar kan ha tecknat före 2001 inte har någon relevans från den 1 januari 2001. Från och med detta datum ska alla beskickningar obligatoriskt betala arbetsgivaravgifter för personal som omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen, om inte avtal om betalning av avgifter slutits med den anställde. Se avsnitt 26.3.2.3. EES-ländernas beskickningar har aldrig kunnat teckna förbindelser.

Förbindelser om ålderspensionsavgift kan inte finnas inom EES-området.

#### 26.3.5 Kontrolluppgifter för internationellt informationsutbyte

Också i de fall när en person som fått ersättning från en svensk utbetalare varken ska beskattas i Sverige eller omfattas av svensk socialförsäkring, kan det finnas skyldighet för utbetalaren att lämna gul kontrolluppgift. Enligt 12 kap. 2 och 3 §§ LSK ska kontrolluppgift lämnas även för en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. Gul kontrolluppgift ska lämnas för den som fått ersättning som är intäkt av tjänst enligt 6 kap. LSK.

Kontrolluppgift ska också lämnas för royalty som är att se som intäkt av näringsverksamhet (7 kap. 3 § p. 4 LSK) även om mottagaren är begränsat skattskyldig. I dessa fall lämnas kontroll-

---

<sup>10</sup> Kallades ATP-förbindelse före 1999.

<sup>11</sup> Övergångsbestämmelserna p. 3 till LIP, SFS 1999:802.

uppgift KU70, SKV 2316.

Enligt 11 kap. 1 § förordningen om självdeklarationer och kontrolluppgifter är skyldigheten inskränkt att lämna kontrolluppgift för den som är begränsat skattskyldig.

Skatteverket har i RSFS 2002:4 och 12 respektive SKVFS 2004:6 föreskrivit i vilka fall kontrolluppgift ska lämnas för den som är begränsat skattskyldig här. För den som är bosatt i eller kan bli beskattad i något av de länder som anges i bilagan till föreskrifterna, förmedlar Skatteverket kontrolluppgiften till ifrågavarande land.

De länder som räknas upp är länder med vilka Sverige har skatteavtal i vilka det finns en artikel om informationsutbyte mellan länderna.

När en gul kontrolluppgift ska användas *enbart* för information till annat land, ska ruta 92 F kryssas. Ingen annan av rutorna A–G får kryssas. Ett kryss i ruta 92 F visar att inkomsten *inte* är PGI i Sverige.

#### **26.4 Kontrolluppgift – Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (grön kontrolluppgift)**

---

18 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK

1 kap. 4 § och 12 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK

11 kap. 1 § förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

RSFS 2002:4 och 2002:12, SKVFS 2004:6

---

Fysiska personer som är bosatta utomlands ska beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) för vissa inkomster med anknytning till Sverige. Vilka inkomster som är skattepliktiga enligt SINK framgår av avsnitt 6.11.4.2. SINK-skatt ska betalas endast efter beslut från Skatteverket. När arbetsgivaren/utbetalaren fått ett beslut om SINK, ska han lämna *Kontrolluppgift – Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*. Den allmänna kontrolluppgiften om särskild inkomstskatt har beteckningen KU13 SINK, SKV 2340. Den finns också i en engelsk version, SKV 2343. SINK-kontrolluppgiften brukar ofta kallas grön kontrolluppgift.

Om reglerna om SINK är tillämpliga ska grön kontrolluppgift

Om reglerna om SINK är tillämpliga, ska grön kontrolluppgift lämnas även om arbetsgivaren fått ett beslut från Skatteverket att SINK-skatten är 0.

Om arbetsgivaren ansökt om ett SINK-beslut och fått beskedet att reglerna om SINK inte är tillämpliga, ska grön kontrolluppgift *inte* lämnas. I stället blir reglerna om allmän lönekontrolluppgift eller gul kontrolluppgift tillämpliga.

**Förenklad SKD**

Den som redovisar avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i en förenklad skattedeklaration ska i regel inte lämna kontrolluppgift. Här fungerar själva deklARATIONEN också som kontrolluppgift. Om den som lämnar förenklad skattedeklaration har fått ett beslut om SINK-skatt, måste dock grön kontrolluppgift lämnas. Detta kan t.ex. inträffa när skatt och avgifter ska redovisas för en utomlands bosatt privat hushållshjälp.

**Medborgarskap**

Inkomsttagarens medborgarskap ska alltid vara ifyllt i ruta 81 (se även ovan under 26.3).

**Arbete i Sverige**

Om arbetet har utförts i Sverige blir inkomsten generellt alltid PGI, om inte den anställde med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan styrka att han tillhör att annat lands socialförsäkring. Pensionsgrundande inkomst redovisas i rutorna 11–18.

**Arbete utomlands**

Om arbetet har utförts utomlands (t.ex. ett styrelseuppdrag) gäller i regel det motsatta: inkomsten blir *inte* PGI i Sverige om inte mottagaren med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan styrka att han ska tillhöra svensk socialförsäkring.

**Offentlig arbetsgivare**

Observera att arbetsersättning från en svensk offentlig arbetsgivare till en anställd som omfattas av förordning 1408/71 är PGI i Sverige även om arbetet utförts i annat medlemsland, om inte intyg på blankett E 101 visar att den anställde ska vara omfattad av ett annat lands socialförsäkring.

Inkomst som inte är PGI redovisas i ruta 31 och eventuellt 35 om ett fortfarande gällande beslut finns enligt den numera upphävda lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare.

**Två kontrolluppgifter**

Om en arbetsgivare under samma år till samma person betalat ut ersättning som till viss del ska beskattas enligt SINK och till viss del enligt IL, måste två kontrolluppgifter lämnas. Detta kan inträffa t.ex. vid förskotts- och efterskottsutbetalningar eller när en utomlands bosatt person som tillfälligt arbetat i Sverige i början av ett år, senare under året återkommer för att arbeta längre tid än sex månader för samma arbetsgivare. På den del som ska SINK-beskattas lämnas grön kontrolluppgift, på den andra delen vanlig lönekontrolluppgift.

Om viss del av lönen ska beskattas enligt reglerna om SINK och viss del är undantagen från beskattning i Sverige, men kan komma att beskattas i annat land på grund av reglerna i ett skatteavtal, ska den svenska utbetalaren lämna gul kontrolluppgift på den del som kan komma att beskattas utomlands. Om inkomsten *inte* är PGI i Sverige kryssas ruta 92 F på den gula kontrolluppgiften.

Det kan också inträffa att en person inledningsvis har vistats tillfälligt här i Sverige och därmed setts som begränsat skattskyldig. SINK-beslut finns och skatt är dragen enligt detta beslut. Personen förlänger dock sin vistelse här i landet så att han kommer att betraktas som obegränsat skattskyldig. Om det i denna situation kommer in en grön kontrolluppgift, som avser hela eller delar av arbetstagarens inkomst, måste denna omvandlas till en vanligt lönekontrolluppgift, SINK-beslutet ska omprövas och personen taxeras.

Grön kontrolluppgift finns också för utomlands bosatta sjömän, KU16 SINK, SKV 2307, och för pensions- och försäkringsutbetalare m.fl., KU18 SINK, SKV 2310.

#### **Sammandrag**

Kontrolluppgifter som lämnas på papper ska åtföljas av blanketten SKV 2304, *Sammandrag av kontrolluppgifter*.

De gröna kontrolluppgifterna sänds utomlands som en del av det automatiska informationsutbyte med andra länder som är baserat på åtaganden i exempelvis skatte- eller handräkningsavtal. Vilka dessa länder är framgår av Skatteverkets föreskrifter RSFS 2002:12 och SKVS 2004:6.

## **26.5 Förfarande**

### **26.5.1 Inlämnande och rättelse av kontrolluppgift**

#### **Inget anstånd**

SKV saknar lagreglerad möjlighet att medge anstånd med att lämna kontrolluppgift. Om en uppgiftslämnare upptäcker att han inte har möjlighet att lämna kontrolluppgifterna i rätt tid, t.ex. vid sjukdom, bör han dock meddela SKV skälet till dröjsmålet och när uppgifterna beräknas kunna lämnas.

#### **Ingen förseningsavgift**

Någon sanktionsavgift i form av förseningsavgift, skattetillägg eller liknande om kontrolluppgift lämnas för sent, innehåller oriktig uppgift eller uteblir finns inte.

Kontrolluppgifterna har inget utrymme för övriga upplysningar. En arbetsgivare som exempelvis är osäker på om uppgifterna fyllts i korrekt bör ange förhållandena i ett separat följebrev till sitt skattekontor.



**Rättelse**

I lagtexten har inte särskilt reglerats hur en uppgiftslämnare ska förfara om han upptäcker att en redan inlämnad kontrolluppgift i någon del är oriktig eller bristfällig. För att uppgiftsskyldigheten ska vara fullgjord i enlighet med lagen vad det gäller innehåll och värdering av förmåner etc. krävs dock att en ny kontrolluppgift lämnas som ersätter den föregående. Då lämnande av kontrolluppgift i sig inte föranleder något beslut finns inget omprövningsförfarande vid sidan av registreringen utan i normalfallet används den senast lämnade kontrolluppgiften som underlag för taxeringen etc.

Skyldigheten att lämna eller rätta kontrolluppgift gäller i princip så länge kontrolluppgiften kan ha betydelse för taxering, beräkning av pensionsgrundande inkomst, gottskrivning av skatteavdrag eller något annat av de syften som är uppräknade i 1 kap. 4 § LSK för innevarande eller tidigare taxeringsår.

**Inte SKV:s uppgift**

Det är inte SKV:s uppgift att upprätta kontrolluppgifter om en arbetsgivare inte fullgjort sin skyldighet. SKV ska naturligtvis vid behov och på lämpligt sätt inhämta de uppgifter som behövs för taxering och gottskrivning av skatt etc. men det är olämpligt att SKV tar på sig rollen som uppgiftslämnare för annan arbetsgivares räkning etc.

**26.5.2 Skattebrott**

**Oriktig uppgift**

I skattebrottslagen (1971:69) regleras underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Den som uppsåtligen, av grov oaktsamhet eller i övrigt lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift, och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan kan beroende på omständigheterna dömas bl.a. för skatteförseelse eller skattebrott.

En anställd som underlåter att lämna föreskriven uppgift till arbetsgivaren, t.ex. uppgift om erhållen förmån från utländsk utgivare eller förmån i form av kundtrohetsrabatt, kan dömas enligt skattebrottslagen. Motsvarande gäller om en anställd på annat sätt än muntligen i övrigt lämnar oriktig uppgift till arbetsgivaren som har betydelse för dennes fullgörande av kontrolluppgiftsskyldigheten, t.ex. reseräkningar med påhittade tjänsteresor eller med falska tidsuppgifter.

**Ej upprättat eller bevarat underlag**

Även den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därmed riskerar att försvåra myndighets kontrollverksamhet vid

beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift kan dömas enligt skattebrottslagen.

### **26.5.3 SKV:s befogenheter**

#### **Förenklad rättelse vid taxeringen**

Om SKV vid granskning av inkomstdeklaration kan rätta ett belopp med ledning av lämnad kontrolluppgift krävs inte ett manuellt avvikelsebeslut till den skattskyldige utan det räcker med att en anmärkning görs på beskedet om slutlig skatt. Enligt 10 § taxeringsförordningen får sådant förenklat förfarande användas om avvikelsen innebär rättelse av uppgift som är förtryckt i deklarationen och den skattskyldige getts tillfälle att yttra sig över uppgiften och inte haft något att erinra mot denna.

Nedan anges vissa befogenheter SKV har utöver möjligheten att besluta om föreläggande enligt 17 kap. LSK som redogjorts för i avsnitt 26.2.11 ovan.

#### **Revision**

SKV får enligt 3 kap. 8 § taxeringslagen (TL) besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt LSK fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, samt också för att inhämta uppgifter av betydelse för motsvarande kontroll av någon annan än den som revideras (tredjemanskontroll).

#### **Särskilda tvångsåtgärder**

Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet kan enligt 1 § tillämpas för kontroll av att föreläggande enligt LSK fullgjorts riktigt och fullständigt. De åtgärder som då kan bli aktuella är revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersökande och omhändertagande av handlingar, granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift samt försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

### **26.5.4 Kontrolluppgifternas betydelse för olika skattetillägg**

Vid påförande av skattetillägg beaktas i vissa fall om rättelsen grundar sig på lämnad kontrolluppgift.

#### **Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag**

En arbetsgivare som lämnar oriktig uppgift i skattedeklaration avseende arbetsgivaravgifter eller innehållen skatt påförs normalt skattetillägg med 20 % av oredovisad arbetsgivaravgift eller skatt. På skatt som avser inkomstår 2004 eller senare uppgår skattetillägget enligt 15 kap. 4 § 2 st. SBL till 5 % om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som varit tillgängligt för verket före utgången av året efter

beskattningsåret. På skatt som avser inkomstår 2003 och tidigare uppgick motsvarande skattetillägg till 10 %. Kontrolluppgift som redovisar utbetald lön eller innehållen skatt är exempel på sådant kontrollmaterial.

**Taxeringen**

En skattskyldig som i sin inkomstdeklaration lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen påförs enligt 5 kap. 4 § 1 st. TL skattetillägg med 40 % av den undanhållna skatten. Enligt 5 kap. 8 § p. 2 TL tas dock skattetillägg inte ut vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital, om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillgänglig för SKV före november månads utgång under taxeringsåret. Motsvarande gäller vid skönstaxering i avsaknad av deklaration som grundar sig på sådana kontrolluppgifter.

**Kontrolluppgift från utlandet**

Kontrolluppgifter från utlandet får anses utgöra sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som avses i 5 kap. 4 § 2 st. TL. Skattetillägg bör i sådant fall beräknas efter 10 % om kontrolluppgiften varit tillgänglig för SKV före utgången av november månad taxeringsåret.



## Sökord

Ackord.....	739	– oskäligt .....	571
– ackordsförlust.....	743	– ovisshet .....	569
– ackordsvinst .....	743	– periodiseringsfonder .....	578
– moratorieackord .....	740	– preskription .....	568
– offentligt ackord.....	740, 747	– punktskatt .....	582
– tvångsackord .....	740	– redovisning .....	564
– underhandsackord .....	740	– rättsfrågor .....	570
Administrativ assistans.....	784	– sammanvägning .....	570
Administrativa kommissionen.....	355	– skadeverkningar .....	571
Aktiesparklubb .....	152	– skattetillägg.....	577
Aktiv näringsverksamhet.....	335, 363	– skälighetsbedömning .....	570
Allmän löneavgift.....	34, 351, 364	– skäligt rådrom .....	586
Allmän pensionsavgift.....	33, 351, 354, 365, 558	– synnerliga skäl .....	584
– kostnadsavdrag.....	366	– säkerhet.....	571, 572, 587
Ambassadpersonal.....	224	– särskilda skäl.....	566, 573, 579
Anmälningsplikt.....	106, 464	– tveksamt.....	569
Anslutningsöverklagande .....	686	– överklagande.....	567
Anstånd .....	395, 561, 622	Anståndsbelopp.....	566, 587
– anståndsbelopp.....	580	Anståndstid .....	566, 578, 587
– ansökan .....	565, 588	Anställd .....	353, 354
– ansökningstid .....	584	Anställningsintervju.....	207
– arvsskatt .....	584	Anställningsstöd.....	37
– avyttring .....	578	Ansvar för skatt.....	449
– befrielse.....	569	– anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL.....	464
– belopp.....	571	– ansvar för annans skatt .....	451
– bevisfrågor .....	570	– arbetskraftsuthyrning .....	467
– dubbelbeskattning .....	583	– A-skattsedelsinnehavare .....	470
– förhandsbesked .....	577	– begränsning av ansvarsbeloppet .....	458
– gåvoskatt .....	584	– betalningsskyldighet .....	449
– inbetalning.....	567	– delägare i handelsbolag.....	475
– indrivning.....	588	– dödsbo.....	477
– kontrolluppgift .....	790	– enkelt bolag.....	479
– laga förfall.....	565	– fel betalningsmottagare.....	460
– militäranstånd.....	582	– företrädare.....	471
– omprövning .....	567, 574, 588, 590	– mervärdesskattegrupp .....	476
		– okända mottagare.....	459

– redares ansvar.....	475	– ingen avräkningsordning .....	709
– regressrätt.....	480	– proportionellt .....	709
– talerätt .....	463	– sidoansvar .....	709
– underlåtet skatteavdrag .....	452	Avräkningskonto.....	175, 296
– värdepappersfonder.....	479	Avsiktskonvention .....	358
Anteckningsskyldighet.....	489	Avskattning av pensionsförsäkring....	762
Arbete i Sverige.....	242, 279, 333	Avskattning av pensionssparkonto ....	762
– ambassad.....	244	Avtal med Québec .....	357
– näringsverksamhet .....	243	Avtal om betalning av socialavgifter 287,	355, 359, 786
– sjöman .....	244	Avvakta med att begära indrivning....	703
Arbetsbaserad försäkring.....	241	– ackord .....	705
Arbetsbaserade förmåner.....	361	– anstånd.....	703
Arbetsgivaravgifter 34, 38, 270, 351, 360,	554, 783	– höjd restföringsgräns .....	705
– avgiftspliktig ersättning.....	289	– räntekonsekvenser .....	705
– beskattningstidpunkt .....	301	– särskilda skäl.....	703
– ersättning för arbete .....	279	Bare-boat charter.....	361
– privatpersoner .....	285	Barn.....	313, 325
– SA-skatt .....	284	Basbelopp .....	263
– särskild A-skatt .....	284	Basränta .....	618
– åldersgräns .....	312	Befrielse från betalningsskyldighet....	481
– överenskommelse om betalning.....	286	Befrielse från skatteavdrag .....	147
Arbetsgivare .....	40	– avsevärda besvär.....	147
Arbetslandets lag.....	354	Befrielse kostnadsränta .....	624
Arbetskadeförsäkring.....	357	Begravningsavgift.....	34, 440
Arbetsställenummer .....	761	Begränsat skattskyldig .....	215, 769, 788
Arbetstagare .....	40	Begränsningsregeln.....	446
Artister .....	232, 314	Behörig institution .....	354
Artistföretag .....	233	Behörig myndighet .....	353
Arvsskatt .....	35, 556	Behörig stat .....	351, 354
A-SINK .....	37, 231	Behöriga företrädare .....	778
A-skatt.....	133	Beloppsgräns.....	143, 256, 315, 338, 365
A-skattsedel.....	86, 156	Beskattningsbeslut .....	413
ATP-förbindelse.....	359	– beslutstidpunkt.....	419
Avdragen skatt .....	772	– debiteringsåtgärder .....	423
Avgift till A-kassa.....	769	– innebörd.....	414
Avgift till fackförening.....	769	– preliminär skatt.....	417
Avgift till registrerat trossamfund .....	34	– skattedeklaration .....	418
Avgångsvederlag.....	300	– slutlig skatt.....	417
Avkastningsskatt .....	432	– tillgängliga uppgifter .....	420
Avkastningsskatt på pensionsmedel33, 35		Beskattningstidpunkt .....	329
Avregistrering .....	54	Beskattningsår.....	40
Avräkning.....	557, 746	Beslut om registrering.....	52
Avräkning av inbetalda belopp .....	709	Beslut om särskild A-skatt.....	89

Beslut om vissa debiteringsåtgärder... 667	– felskrivning..... 654
Beslutsbehörighet	– frivilligt tillbakaträdande från
– beslutsordning..... 44	skattebrott..... 665
Betalning..... 124	– följdändringsfall..... 654
Betalningsförmedling..... 135, 273, 759	– förkortad tidsfrist vid dödsfall..... 664
Betalningsuppmaning..... 697	– förlängd tidsfrist vid följdändring... 662
Bilersättning	– förlängd tidsfrist vid oriktig uppgift i
– kontrolluppgift..... 763	omprövningsärenden etc..... 663
Bilförmån..... 184, 764	– förlängd tidsfrist vid skattebrott..... 665
– dispositionsrätten..... 185	– normal tidsfrist..... 662
Blankett E 101... 355, 359, 363, 782, 783, 786, 789	– ny efterbeskattning, återförvisning . 661
Blankett E 102..... 355, 782	– oriktig uppgift..... 652
Blankett E 103..... 355	– skyldighet att fatta ”nollbeslut”..... 660
Bokföringsskyldighet..... 489	– tekniskt stöd..... 666
Bosatt..... 215	– uppenbart förbiseende..... 654
Bostadsförmån..... 181, 302, 765	– uppenbart oskäligt..... 656
Bosättning..... 240	EG-domstolen..... 355
Bosättningsbaserad försäkring..... 240	Egen inbetalning..... 630
– biståndsarbetare..... 241	Egenavgifter..... 34, 332, 351, 359, 363
– statsanställda..... 241	– avgiftsfri inkomst..... 338
Bosättningsbaserade förmåner..... 360	– F-skatt..... 335
Bruttolöneavdrag..... 183, 301	– privatpersoner..... 337
Deldom..... 689	– åldersgräns..... 341
Det allmänna ombudets överklagande 681	Egenföretagare..... 354
– inges till SKV..... 683	EG-rätten..... 280, 334
– tidsfrister..... 681	E-handelsdeklaration..... 381
Dispens..... 328, 354, 355, 359, 783	Ej avsiktskonvention..... 358
Dispositionsrätt..... 185	Elektroniskt dokument..... 400, 417
Drickspengar..... 177	Engångsbelopp..... 159, 161
Drivmedel..... 190, 303, 330	Ersättning för arbete..... 138, 289
Drivmedelsförmån..... 765	– bärplockare..... 290
Dröjsmålsavgift..... 631	– författare..... 140, 292
Dygnsvila..... 223	– royalty..... 140, 291
Dödsbo..... 139, 327, 478	– STIM-pengar..... 292
EEIG..... 40	– ärvd royalty..... 140
EES-området..... 350, 353	Ettårsregeln..... 217
EFTA-länder..... 350	EU:s
Efterbeskattning..... 652	– hjälppersonal..... 785
– belopp av någon betydelse..... 655	– institutioner..... 785
– efterbeskattning av skattetillägg och	EU-länder..... 350
förseningsavgift..... 661	Euro..... 41, 170
– ej efterbeskattning två gånger avseende	Europeiska unionens officiella tidning 21, 352
samma fråga..... 658	Exekutionstitel..... 695
– felräkning..... 653	

– skattekontounderskott .....	695	Förlängning utsändning .....	354, 359
Expansionsfondsskatt .....	434	Förmåner .....	179, 302
Expediering av beslut .....	667	Förmånsrätt .....	693
Factoring .....	135, 274	Förmögenhetsskatt .....	33, 429
Fartyg .....	281	Förordning (EEG) nr 1408/71 .....	350, 352
Fast driftställe .... 216, 347, 355, 363, 770, 784		Förordning (EEG) nr 574/72 .....	352
Fastighetsskatt .....	33, 430	Förordning (EG) 859/2003 .....	352, 353
Felinbetalning .....	614	Förseningsavgift .....	35, 533
Felsända handlingar .....	44	– förenklad SKD .....	534
Fordonsskatt .....	37	– särskild SKD .....	534
Forskarstipendium .....	337	Förskott .....	173, 296
Frequent flyer-rabatt .....	187, 276	Försumbart stöd .....	349
Fri skatt .....	191	Förtidsåterbetalning .....	601
F-skatt .....	148, 555	– ansökan .....	606
F-skattsedel .....	282, 339	– beloppsgräns .....	602
– avslag .....	81	– efter inkomståret .....	603
– förhandsbesked .....	78	– fysisk person .....	602
– juridiska personer .....	79	– hinder .....	609
– karens .....	82	– juridisk person .....	602
– näringsverksamhet .....	68	– konkurs .....	604
– smitta .....	85	– näringsverksamhet .....	603
– starttidpunkt .....	79	– punktskatt .....	607
– särskilda skäl .....	84	– ränta .....	606
– utfärdande .....	66	– synnerliga skäl .....	603
– villkor för tilldelning .....	67	– särskilda skäl .....	603
F-skattsedel med villkor .....	86	– under inkomståret .....	602
Fåmansföretag .....	326	– väsentligt belopp .....	604
Förbindelse om ålderspensionsavgift 359, 783, 787		– överföring .....	606
Förbindelsefall .....	251	– överskjutande ingående moms .....	607
Förbjudet lån .....	297	Förvaltare .....	778
Föreläggande		Förvaltningslagen .....	26
– kontrolluppgift .....	774	Förvaring och gallring	
Förenklad skattedeklaration 32, 159, 760, 789		– kontrolluppgift .....	780
Företagsledare .....	772	Garage .....	769
Företagsombildning .....	271	God man .....	145, 285, 287, 778
Företagsrekonstruktion .....	743	Gottskrivning .....	214
Företagsstöd .....	330, 342	Granskningsavgift .....	762
Företrädaransvar .....	472	Grundbeslut .....	634
Förfallodag .....	553, 702	– beslut efter ansökan/begäran .....	634
– annan förfallodag .....	703	– beslut enligt SKD .....	634
Förhöjda prisbasbeloppet .....	264	Grupphuvudman .....	40
Förhöjt skatteavdrag .....	157, 169	Gränsgångare .....	224
		Grön kontrolluppgift .....	788, 789
		Gul kontrolluppgift .....	781



Gåva .....	305	– kostnadsersättningar .....	247
Gåvoskatt .....	35, 556	– semesterkassa.....	250
Gäldenärsutredning .....	695	– stipendium .....	249
Handelsbolag.....	146, 288	– uppdragstagare.....	248
Handelsfartyg .....	361	Inkomstbasbelopp .....	264
Helgdag .....	556	Inkomstpension.....	238
Hemortskommun.....	156	Inkomstskatt.....	33
Hemresor .....	205	Inkomstår .....	40
Huvudarbetsgivare.....	158	Inställelseresa.....	206, 308
Huvudinkomst.....	158	Internationellt informationsutbyte.....	786, 787
Huvudregel.....	557, 629	Internet .....	553
Hysesersättning .....	769	Intäktsränta.....	629
Identifikationsuppgifter		ISIN-nummer .....	768
– kontrolluppgift .....	771	Juridisk person .....	38
Identitetskontroll		Justerat förmånsvärde .....	192, 303
– investeringsguld.....	488	Justering av förmånsvärde .....	765
Idrottsdomare .....	323	Jämkning.....	166
Idrottsman .....	232	Kommunal inkomstskatt .....	426
Idrottsutövare .....	145, 320	Kommunikationsplikt .....	486
– tävlingsvinster .....	323	Konkurs.....	169, 274, 713
Inbetalningskort.....	553	– konkursansökan .....	714
Indirekt förmån.....	304	– skattefordringars uppkomst .....	720
Indrivning.....	620, 693	Konkursbo.....	715, 716
– andra skatteskulder.....	697	– skattskyldighet .....	728
– avbryta indrivning .....	696	Konkursförvaltare .....	778
– beloppsgränser för begäran .....	697	Konkursgäldenär .....	715
– gäldenärsutredning .....	700	– redovisningsskyldighet .....	726
– indrivningsuppdrag .....	696	– skattskyldighet .....	723
– laga kraft .....	695	Kontantprincipen .....	173, 184, 328, 771
– passiv indrivning.....	696	Kontroll.....	491
– preskriberas .....	693	– besök.....	499
– skattekontoskuld .....	695	– föreläggande .....	497
– SKV:s uppgiftsskyldighet .....	694	– förfrågan .....	494
– utsöknings- och indrivningsda .....	693	– skatte- och avgiftsanmälan .....	492
– åtgärder som KFM kan vidta .....	695	– skatterevision.....	502
Införandelagen till LIP .....	238	– skrivbordskontroll.....	494
Inkomst av annat förvävsarbete .....	251	Kontrollavgift.....	35, 534
– aktiv näringsverksamhet .....	252	– särskilt om kontrollavgift.....	548
– F-skatt .....	253	Kontrolluppgift .....	213, 231, 363, 753
– socialavgiftsavtal.....	254	– föreläggande .....	775
Inkomst av anställning .....	246	– näringsverksamhet .....	766
– författare.....	250	– ränta .....	767
– konstnärer.....	250	– tjänst .....	757
– konstnärsbidrag.....	250		

– utdelning .....	768	– betalning i tid .....	705
– utlandstransaktioner .....	769	Nordisk konvention .....	357
Konvention .....	280	Normalbelopp .....	196
Konvention om social trygghet . 350, 356, 783		Nyttjanderätt .....	766
Kost .....	303	Näringsbidrag .....	766
Kostnadsavdrag .....	207, 309	Näringsförbud .....	741
Kostnadsersättning .....	193, 307, 363, 758	Näringsidkare .....	363
Kostnadsränta .....	619	Näringsverksamhet .....	40
Kumulationskontroll .....	349	– kriterier .....	69
Kundtrohet .....	187, 276	– legaldefinition .....	68
Kundtrohetsrabatt .....	759, 774	Obegränsat skattskyldig .....	215, 782
Kupongskatt .....	37	Obestånd .....	744
Kvittning .....	746, 751	Obligatorisk omprövning .....	677
Kyrkoavgift .....	34, 442	– delvis bifall .....	678
Lagvalsregler .....	353	– ej alternativa grunder .....	679
Landskod .....	781	– normalt inom en månad .....	677
Lex loci laboris .....	354	– överklagandet förfaller vid helt bifall .....	677
Likabehandling .....	353	Offentlig arbetsgivare .....	789
Likafördelningsmetod .....	557	Offentliganställd .....	354
Lokalanställd .....	351, 361, 362, 783	Omprövning .....	262, 622
Lotteri .....	292	Omprövning på initiativ av skattskyldig .....	636
Lotteriskatt .....	35	– avvisning om ej undertecknad .....	639
Lån .....	296	– delgivningsskyldighet .....	637
Lån till anställda .....	768	– fullmakt saknas .....	640
Lön eller lån .....	174	– kortare frist .....	637
Lönegaranti .....	309, 744, 778	– skattetillägg efter sexårsfristen .....	640
Lönespecifikation .....	172	– skriftlig begäran .....	636
Make .....	325	– telefax .....	640
Marie Curie-stipendier .....	310	– undertecknande eller ej .....	638
Marknadsvärdet .....	180, 764	Omprövning på initiativ av SKV .....	641
Maximibelopp .....	196	– ”söndagsregeln” vid nackdelsbeslut .....	643
Medborgarskap .....	361, 781, 789	– ”söndagsregeln” vid fördelsbeslut ...	642
Meddelande till anställda .....	773	– beslut efter övervägande .....	646
Medlemsland .....	353	– beslut utan tekniskt stöd .....	646
Mellandom .....	690	– efter sexårsfristen .....	642
Misstagsinbetalning .....	613	– fördelsbeslut .....	641
Moms .....	34, 402, 554	– nackdelsbeslut .....	643
– periodisk sammanställning .....	404	– undantag från tvåårsfristen .....	644
– självdeklaration .....	402	Omprövningsbeslut .....	555, 635
– särskild SKD .....	404	– exempel på omprövningsbeslut .....	635
Momsdeklaration .....	377	– litis pendens .....	649
Montörregeln .....	225	– nya omständigheter .....	648
Muntlig förhandling .....	691		
Nedsättning av fordran .....	705		

– res judicata .....	646	– landsting .....	409
– undantag från res judicata .....	648	– redovisningsperioder .....	408
Omvänt likställighetsavtal .....	355	– särskild skattedeklaration.....	411
Omyndig .....	778	– särskilda skattekontoret i Ludvika ..	407
Oriktig uppgift .....	791	– övergångsregler .....	407
Parkeringsplats .....	187	Punktskatter .....	407
Passiv näringsverksamhet ..	252, 335, 363	Rabatt .....	187
Pension .....	247, 298	Rabattförmån .....	276
Pensionsgrundande inkomst.....	245, 756, 781, 782, 789	Redovisningsperiod .....	212, 327, 386
– fåmansföretag .....	258	– helårsredovisning.....	387
– idrottsutövare .....	257	– kalendermånad.....	386
– kostnadsavdrag.....	259	Reduktion för kost .....	199
– kostnadsfördelning .....	259	Regionalt företagsstöd .....	344
– pensionsrätt .....	245	Registrering.....	45
– taket.....	255	– anmälan.....	49
– vinstandelsstiftelse .....	257	– EG-handel.....	47
– åldersgräns .....	255	– enkelt bolag eller partrederi .....	48
Pensionskonvention.....	357	– grupphuvudman .....	46
Periodisk sammanställning.....	404	– importombud .....	47
Personaloption .....	189, 277, 330	– ombud .....	47
Personligt betalningsansvar.....	741	– punktskatter .....	48
Preliminär självdeklaration .....	122	– rätt till återbetalning.....	46
Preliminär skatt .....	621	– skattskyldig för moms .....	46
Preliminär taxering.....	121	– skyldig att betala arbetsgivaravgifter	46
Premiepension .....	238	– skyldig göra skatteavdrag .....	46
Preskription .....	710, 718, 747, 751	– undantag .....	49
– anstånd .....	711	– utländsk arbetsgivare .....	46
– frivillig betalning .....	711	Registreringsanmälan.....	49
– huvudregel.....	711	Registreringsbevis.....	51
– indrivningsuppdrag återtast.....	711	Registreringskontroll .....	492
– undantag från huvudregeln.....	711	Registreringsnummer .....	54
Prisbasbelopp .....	263	Regress.....	480
Pristävling .....	292	Rekonstruktör.....	743
Privatperson.....	144, 254	Representantregistrering .....	385
Privatpersoner .....	50, 396	– enkelt bolag.....	385
Prövningstillstånd.....	685	– partrederi.....	385
Punktskatt.....	32, 34, 554	Resa till och från arbetet .....	308
Punktskattedeklaration .....	406	Reseförskott .....	296
– bokföringsskyldiga.....	411	Restföring .....	693
– deklarationstidpunkt.....	409	Retroaktivt övertagande.....	49
– händelseskattskyldiga .....	411	Riksskatteverket.....	43
– kommuner .....	409	Royalty.....	766, 770, 787
– konkurs.....	411	Ränta .....	36, 149, 617, 767
		– advokater .....	153

– diskonteringspapper .....	153	Skattebrott .....	791
– dröjsmålsränta .....	151	Skattedeklaration .....	377
– förfogarkonto .....	152	– anstånd .....	395
Ränteberäkning .....	618	– arbetsgivaravgifter .....	380
Ränteinkomster .....	767	– avveckling .....	406
Ränteskatt på skogskontomedel .....	37	– begäran .....	383
Ränteutgifter .....	767	– bruttolön .....	389
Rätt betalningsmottagare .....	108, 460	– deklarationstidpunkten .....	390
Rättelse i utsoknings- och		– e-legitimation .....	400
indrivningsdatabasen .....	706	– elektronisk SKD .....	400
– skäl för rättelse .....	707	– elektroniskt underskift .....	401
Rättshandling .....	775	– fastställt formulär .....	387
Sakprocess .....	688	– fullmakt .....	399
Samarbetsavtal .....	356	– föreläggande .....	383
Samarbetsavtal med Schweiz .....	353	– förenklad SKD .....	396
Sammandrag av kontrolluppgifter .....	772, 790	– företagsstöd .....	389
SA-skatt .....	89	– förmåner .....	389
Schablonberäkning .....	118, 119	– försäkringsföretag .....	390
– handelsbolag .....	121	– gemenskapsinterna förvärv .....	382
Schablonmetoden .....	422	– generalfullmakt .....	399
Sekretess .....	734	– grupphuvudman .....	382
Semesterbostad .....	182	– handelsbolag .....	382
Semesterkassa .....	311	– kommuner .....	395
Sen betalning .....	620	– kostnadsavdrag .....	389
Sexmånaders- och ettårsregeln .....	782	– kreditinstitut .....	390
Sexmånadersregeln .....	217	– landsting .....	395
Sidobetalare .....	452	– moms .....	381
– betalningsskuld .....	452	– omyndig .....	398
Sidoinkomst .....	158	– redovisningsperiod .....	404
SINK .....	35, 223	– SINK .....	381
Sjuk- och aktivitetsersättning .....	249, 357	– sjömän .....	390
Sjukförsäkringsavgift .....	341, 357	– skatteavdrag .....	380
Sjuklön .....	310	– specifikation .....	390
Sjukpenning .....	141, 264, 339, 766	– ställföreträdare .....	398
Sjöinkomst .....	761	– särskild löneskatt .....	389
Sjömän .....	218, 281, 361	– särskilda skäl .....	384
– bare-boat charter .....	281	– särskilt mottagningsställe .....	397
Skalbolagsdeklaration .....	32, 377	– underlag för arbetsgivaravgifter .....	389
Skatt .....	38	– underlag för skatteavdrag .....	388
Skatteackordslagen .....	739	– underskrift .....	398
Skatteavdrag .....	133, 363, 784, 786	– utländsk arbetsgivare .....	384
– kontrolluppgift .....	756	– utsänd personal .....	390
Skatteavtal .....	147, 788	– utökat stöd inom stödområde .....	389
Skattebetalningsförfordningen .....	26		

– ålderspensionsavgift.....	389	– inte rimlig proportion.....	541
Skatteinbetalningar.....	553	– invandrare.....	540
Skattekonto.....	56	– kombinationsfall.....	548
– anställningsstöd.....	60	– konkursförvaltare.....	544
– avdragen A-skatt.....	60	– kvittning.....	525
– avstämning på begäran.....	64	– lång handläggningstid.....	545
– beskattningsbeslut.....	59	– normalt tillgängligt kontrollmaterial.....	516
– besked om återbetalning.....	63	– nya eller ändrade regler.....	540
– betalningskrav.....	63	– obetydligt belopp.....	532
– flera skattekonton.....	59	– oeniga domstolsavgöranden.....	539
– för enkelt bolag.....	59	– oriktig uppgift.....	512
– förfallodag.....	59	– oriktig uppgift, beskattning.....	513
– inbetalningar.....	60	– oriktig uppgift, omprövningsärende.....	514
– indrivning.....	62	– oriktigt yrkande.....	530
– kontoutdrag.....	63	– oskälighetsfall.....	541
– månadsavstämning.....	62	– periodiseringsfel.....	518
– nekad gottskrivning.....	60	– skönsbeskattning.....	520
– representant.....	59	– skönsbeskattning utan SKD.....	521
– ränta.....	63	– skönsmässig avvikelse från SKD.....	521
– sjöfartsstöd.....	60	– SLP i stället för arbetsgivaravgifter.....	542
– systemets funktion.....	56	– straff eller administrativ avgift.....	510
– tillfälligt sysselsättningsstöd.....	60	– straffad enligt skattebrottslagen.....	547
– utbetalning.....	61	– stöd i civilrätten och	
– årlig avstämning.....	63	redovisningspraxis.....	540
Skattekontoavstämning.....	62	– synnerligen högt skattetillägg.....	544
Skattenämnd.....	44	– systematiska fel.....	542
Skattereduktion.....	367, 443	– särskilda bestämmelser, registrering	
Skattereklamation.....	213	och moms.....	551
Skatteskuld.....	557	– särskilt markerad uppgift.....	541
Skattetabeller.....	154	– ursäktlighetsfall.....	537
Skattetillägg.....	35, 510	– VIES-register.....	517
– befrielse.....	535	– ålder.....	537
– dödsfall.....	551	– ändrad praxis.....	540
– ex officioprövning.....	550	– ändring av beskattningsbeslut.....	550
– fel i SKV:s skatteinformation.....	540	– öppet yrkande.....	512
– felbedömt betydelsen av faktiska		Skatteverket.....	33, 43
förhållanden.....	540	Skattsedlarnas rättsverkningar.....	100
– felbedömt en skatteregel.....	538	– anmälningsplikt.....	106
– felräkning eller felskrivning.....	529	– A-skattsedel.....	109
– frivillig rättelse.....	530	– F-skattsedel.....	100
– förlängd tidsfrist.....	514	– F-skattsedel med villkor.....	102
– förmyndare, förvaltare, god man.....	544	– rätt betalningsmottagare.....	108
– hälsa.....	538	– tidpunkt.....	103

Skattskyldig.....	38	Styrelseuppdrag.....	789
Skattskyldiges överklagande.....	672	Stämpelskatt.....	37
– avvisas för sent.....	675	Subsidiärt betalningsansvar.....	482
– ges in till den SKV.....	675	Svensk arbetsgivare.....	355, 359, 783
– inom sex år.....	672	Säkerhet	
– kortare frist.....	673	– bankgaranti.....	575
– längre överklagandetid.....	672	– bevaka.....	576
– skattetillägg.....	674	– ersättning.....	577
– söndagsregeln.....	672	– verkställighetsåtgärd.....	576
– talerätt.....	672	– överklaga.....	575
– undantag från omprövning.....	676	Särskild A-skatt.....	133, 555
– undertecknat.....	675	Särskild beräkningsgrund.....	165
Skiljeman.....	324	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	363, 788
Skolungdom.....	176	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m. fl.....	786
Skuldsanering.....	739	Särskild kontrolluppgift.....	780
– tvingande skuldsanering.....	748	Särskild löneskatt på förvärvsinkomster .....	34, 351, 363, 369
– tvistiga fordringar.....	750	– avgångsbidragförsäkring, AGB.....	373
Skönsbeskattning.....	420	– avgångsersättning, AGE.....	373
Slutlig skatt.....	425, 621	– avtalsförsäkring.....	373
Snabbrestföring.....	698, 732, 746, 750	– avtalsgruppsjukförsäkring, AGS.....	374
– ackord.....	701	– förtida uttag.....	375
– avbetalningsplan.....	701	– passiv näringsverksamhet.....	375
– belopp under restföringsgränsen.....	700	– privatpersoner.....	371
– betalningsinställelse.....	701	– trygghetsförsäkring, TFA.....	374
– betalningssäkring.....	701	– vinstandelsstiftelse.....	372
– efter beslut om konkurs.....	699	Särskild löneskatt på pensionskostnader .....	33, 352, 433
– fara i dröjsmål.....	702	Särskild SKD.....	404
– företagsrekonstruktion.....	701	Särskilda konto.....	553
– förfallodag.....	698	Särskilt avdrag.....	330
– hinder mot snabbrestföring.....	702	Säsongsdebitering.....	125
– inför konkursansökan.....	699	Tantiem.....	175
– skuldsanering.....	701	Telefonersättning.....	204
– särskilda skäl.....	700	Tillsynsmyndighet, TSM.....	715
– utmätning.....	702	Tilläggs pension.....	238
Socialavgifter.....	34, 350, 351, 358, 361	Tillämpningsförfordningen nr 574/72.....	355
Socialavgiftsavtal.....	287, 337	Tingsrätten.....	715
Socialförsäkringslagen.....	239	Tjugondelsinfasning.....	238
Stadigvarande vistelse.....	215	Tjänsteresa.....	195
Statlig arbetsgivare.....	362	Tjänsteställe.....	196
Statlig inkomstskatt.....	427	Traktamente.....	195
– skiktgräns.....	427		
Statlig ålderspensionsavgift.....	37, 316, 367		
Statsanställd.....	361, 782		
Stipendium.....	310		

– kontrolluppgift .....	763	Ålderspension .....	357
Tredjelandsmedborgare .....	353, 356	Ålderspensionsavgift .....	359, 558, 787
Trekk-avtalet .....	220	Återbetalning .....	595
Tågresor .....	329	– automatisk .....	597
Undantag ränteberäkning .....	630	– avstämning .....	596
Underlåtet skatteavdrag .....	452	– begäran .....	598
Uppbördsdeklaration .....	377	– kvittning .....	615
Uppbördsöverenskommelse .....	219	– slutskattebesked .....	597
Uppskov		– utbetalningsspärr .....	600
– nystartad näringsverksamhet .....	125	– utbetalningssätt .....	596
Utdelning .....	149, 768	– utmätning .....	612
Utlägg .....	763	– överlåtelse .....	612
Utländsk arbetsgivare 136, 216, 328, 351, 352, 359, 361, 362, 363, 770, 780, 784		– överskott .....	596
Utländsk beskickning .....	785, 787	Återbetalning av lön .....	297
Utländsk juridisk person .....	216	Återbetalning av skatteavdrag .....	164
Utländsk utgivare .....	277, 759, 774	Återkallelse av F-skattsedel .....	89
Utmätning .....	710	– smitta .....	97
Utmätning i lön .....	169	– särskilda skäl .....	99
Utsändning 243, 351, 354, 358, 361, 362, 782, 785		– återkallelsegrunder .....	91
Utsändningsintyg 359, 362, 363, 783, 785		Återkrav .....	297
Utsöknings- och indrivningsdatabasen		Återkrav av lön .....	177
– beslut om anstånd .....	708	Ändrad beräkning .....	166
– fel skattskyldig .....	709	– F-skatt .....	127
– skatten har betalats .....	707	– SA-skatt .....	127
Utvidgade arbetsgivarbegreppet. 248, 272		Ändringsanmälan .....	50
Utvidgat särskilt avdrag .....	344	Övergångsregler .....	30
Valutafrågor .....	41	Överklagande av LRs och KRs beslut 684	
Vanliga verksamhetsorten .....	196	– det allmänna får alltid överklaga ....	686
Verkställighet .....	680	– företrädare för det allmänna .....	686
Vinstandelsstiftelse .....	317	– inom två månader .....	686
Vite .....	504	– måste ha gått skattskyldig emot .....	686
– adressat .....	506	– vissa beslut får inte överklagas .....	684
– delgivning .....	507	Överklagande av SKVs beslut	
– kontrolluppgift .....	776	– egenavgifter .....	670
– utdömande .....	507	– lex specialisregeln .....	669
– vitesbeloppet .....	507	– rätt LR .....	670, 671
Värdepapper .....	330	– vissa beslut får inte överklagas .....	671
Väsentlig anknytning .....	215	Överskjutande ingående mervärdesskatt	
Åldersgräns pensionsavgift .....	365	.....	40, 556