Förord

Handledningen för mervärdesskatteförfarandet behandlar förfarandebestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483). Bestämmelser som rör skatteprocess och skatterevision på mervärdesskatteområdet kommenteras endast i mindre omfattning.

Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen i deras lydelse den 1 januari 2004. Den har också uppdaterats med skrivelser från RSV, domar och förhandsbesked fram till och med nämnda datum. För beskrivning av de förfarandebestämmelser som gällde före införandet av skattebetalningslagen, dvs. före 1998, hänvisas till andra upplagan av denna handledning som utkom i november 2000.

I handledningen hänvisas till vissa skrivelser från RSV. Det väsentliga i skrivelserna har då återgivits i texten. Handledning för mervärdesskatteförfarandet, de senaste årens skrivelser och rättsfallsreferat samt annan information om mervärdesskatt återfinns även på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se/skatter/moms).

I handledningen refereras vissa domar meddelade av EG-domstolen. Dessa domar återfinns i sin helhet på EG-domstolens webbplats (www.curia.eu.int/sv/jurisp/index.htm).

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket i samband med mervärdesbeskattning och vid utbildning. Handledningen kan dock även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om mervärdesskatteförfarandet.

De materiella bestämmelserna om mervärdesskatt har beskrivits i Handledning för mervärdesskatt (SKV 553).

Solna i april 2004

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **21**

1 Tillämpningsområde och definitioner **25**
1.1 Allmänt **25**
1.2 EG-rätten **26**
1.3 ML:s uppbyggnad och innehåll **30**
1.4 SBL:s uppbyggnad och innehåll **30**
1.5 SBL:s tillämpningsområde **31**
1.6 Definitioner **32**
1.6.1 Allmänt om termer och uttryck 32
1.6.2 Skatt och skattskyldig 33
1.6.3 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) 34
1.6.4 Beskattningsunderlag 35
1.6.5 Beskattningsår 35
1.6.6 Räkenskapsår 36
1.6.7 Inkomstår 37
1.6.8 Grupphuvudman 38
1.6.9 Näringsverksamhet 38
1.6.10 Överskjutande ingående moms 39
1.6.11 Verksamhet 39
1.6.12 Utländsk företagare 40
1.6.13 Särskilda beskattningsordningen avseende moms för elektroniska tjänster 41
1.6.14 Övriga termer och uttryck 42
1.7 Valuta **44**

2 Beslutande myndighet **45**
2.1 Allmänt **45**
2.2 Beslutsbehörighet **46**
2.2.1 Beslut enligt ML 46
2.2.2 Beslut enligt SBL 47
2.2.2.1 Gällande lydelse i 2 kap. 1 § SBL 47
2.2.2.2 Tidigare lydelse i 2 kap. 1 och 2 §§ SBL 48
2.2.3 Beslut som fattas av SKV, Särskilda skattekontoret 50

2.2.4 Beslut som fattas av HK ... 50
2.3 HK:s befogenheter ... 50
2.4 Det allmänna ombudets befogenheter ... 51
2.5 Avgörande i skattenämnd ... 51
2.6 Samordningsmyndighet ... 52

3 Registrering ... 53
3.1 Allmänt ... 53
3.2 Personer som ska registreras ... 53
3.3 Beslut om registrering ... 54
3.4 Anmälan för registrering ... 55
3.4.1 Allmänt ... 55
3.4.2 Skatte- och avgiftsanmälan ... 56
3.4.3 Ändringsanmälan ... 56
3.4.4 Föreläggande ... 57
3.5 Beslut i samband med registrering ... 57
3.5.1 Formella beslut ... 57
3.5.2 Övriga beslut ... 58
3.5.3 Tidpunkt för registrering ... 59
3.6 Registreringsbevis ... 61
3.7 Registreringsnummer ... 62
3.8 Avregistrering ... 63
3.8.1 Allmänt ... 63
3.8.2 Tidpunkt för avregistrering ... 64
3.8.3 Formellt beslut om avregistrering ... 65

4 Deklaration ... 67
4.1 Allmänt ... 67
4.2 Olika sätt att redovisa moms ... 68
4.3 Skattedeklaration ... 69
4.3.1 Allmänt ... 69
4.3.2 Skyldighet att lämna skattedeklaration ... 69
4.3.3 Föreläggande att lämna skattedeklaration ... 72
4.3.4 Begäran eller andra särskilda skäl att lämna skattedeklaration ... 72
4.3.5 Övriga som ska redovisa i skattedeklaration ... 73
4.3.6 En skattedeklaration för varje redovisningsperiod ... 74
4.3.7 Redovisningsperioder ... 74
4.3.8 Vad en deklaration ska ta upp ... 75
4.3.9 När en skattedeklaration ska lämnas ... 77
4.3.10 Anstånd med att lämna skattedeklaration ... 81
4.3.11 Hur en skattedeklaration ska lämnas ... 81
4.3.12 Underskrift ... 83

4.3.13 Vad som krävs för att en skattedeklaration ska anses föreligga. ... 87
4.4 Självdeklaration ... 88
4.4.1 Särskilda bestämmelser om redovisning av moms ... 88
4.4.2 Ändring till skattedeklaration ... 88
4.4.3 Ändring till självdeklaration ... 89
4.4.4 Förfarandebestämmelserna i LSK och TL ... 90
4.4.5 Redovisningsperiod ... 90
4.5 Särskild skattedeklaration ... 91
4.6 E-handelsdeklaration ... 92
4.7 Avveckling av verksamheten ... 92

5 Periodisk sammanställning ... 93
5.1 Allmänt ... 93
5.2 Uppgiftsskyldighet ... 93
5.3 Olika sätt för uppgiftslämnande ... 94
5.4 Redovisningsperiod ... 94
5.5 Inlämnande av periodisk sammanställning ... 95
5.6 Förseningsavgift ... 96

6 Utredning i momsärenden ... 97
6.1 Allmänt ... 97
6.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig ... 97
6.3 Identitetskontroll ... 99
6.4 Skyldighet att föra anteckningar ... 101
6.5 Särskilda regler om bevarande av fakturor ... 102
6.6 Kontroll ... 104
6.6.1 Allmänt ... 104
6.6.2 Utredning vid skrivbordet ... 106
6.6.2.1 Allmänt ... 106
6.6.2.2 Förfrågan ... 108
6.6.2.3 Föreläggande att lämna uppgift ... 110
6.6.3 Besök ... 115
6.6.3.1 Allmänt ... 115
6.6.3.2 Förutsättningar för besök ... 116
6.6.3.3 Begränsning av besöket ... 116
6.6.3.4 Var och vem ... 117
6.6.3.5 Skatte- och avgiftsanmälan ... 117
6.6.3.6 Skattedeklaration ... 118
6.6.3.7 Preliminär självdeklaration ... 118
6.6.3.8 Dokumentation och kommunikation ... 119
6.6.4 Skatterevision ... 119

6.6.4.1 Allmänt ... 119
6.6.4.2 Tredjemansrevision ... 120
6.6.4.3 Hos vem får revision göras? ... 121
6.6.4.4 Övriga bestämmelser ... 121
6.6.5 Kontroll genom VIES ... 122
6.6.6 Kontroll av kommunkontosystemet ... 123
6.7 Utlämnande av uppgifter ... 125
6.8 Vite ... 125
6.8.1 Allmänt ... 125
6.8.2 Adressat ... 127
6.8.3 Föreläggandets innehåll ... 128
6.8.4 Delgivning ... 129
6.8.5 Vitesföreläggande får inte användas ... 129
6.8.6 Vitesbeloppet ... 130
6.8.7 Nytt vite ... 130
6.8.8 Löpande vite ... 131
6.8.9 Utdömande av vite ... 131
6.8.10 Ändamålet för vitet har förfallit ... 133
6.8.11 Efter dom i LR ... 133
6.8.12 Preskription ... 133

7 Bevisningen ... 135
7.1 Allmänt ... 135
7.2 Föremål för bevisningen ... 135
7.2.1 Allmänt ... 135
7.2.2 Rättssatser i skattelagarna ... 135
7.3 Bevisfakta ... 136
7.4 Bevismedel ... 137
7.5 Bevisbörda ... 139
7.6 Bevisvärdering och bevisvärde ... 142
7.6.1 Allmänt ... 142
7.6.2 Exempel på bevisvärdering ... 142

8 Beskattningsbeslut ... 147
8.1 Allmänt ... 147
8.2 Innebörden av beskattningsbeslut ... 147
8.3 Beslut med anledning av skattedeklaration eller andra uppgifter ... 151
8.3.1 Allmänt ... 151
8.3.2 Deklaration i rätt tid ... 152
8.3.3 Utebliven, försenad eller bristfällig deklaration ... 152
8.3.4 Omprövning ... 153
8.4 Beslut om vissa debiteringsåtgärder ... 156

8.5 Utformning av beslut ... 157
8.6 Underrättelse om beslut ... 158

9 Särskilda avgifter ... 161
9.1 Allmänt ... 161
9.2 Skattetillägg ... 162
9.2.1 Inledning ... 162
9.2.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg ... 162
9.2.2.1 Uppgift lämnad på annat sätt än muntligen ... 162
9.2.2.2 Under förfarandet ... 163
9.2.2.3 Till ledning för beskattningen ... 163
9.2.2.4 Oriktig uppgift ... 163
9.2.2.5 Oriktig uppgift i mål om skatt ... 167
9.2.3 Uttagsprocent ... 168
9.2.3.1 Uttagsprocent – Huvudregel ... 168
9.2.3.2 Uttagsprocent – Normalt tillgängligt kontrollmaterial ... 168
9.2.3.3 Uttagsprocent – Periodiseringsfel ... 169
9.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning ... 171
9.2.4.1 Skönsmässig avvikelse från deklaration ... 171
9.2.4.2 Skönsbeskattning i avsaknad av deklaration ... 172
9.2.5 Kvittning ... 172
9.2.6 Skattetillägg tas inte ut ... 174
9.2.7 Undanröjande av skattetillägg ... 176
9.3 Befrielse från skattetillägg m.m. ... 177
9.3.1 Allmänt ... 178
9.3.2 Ursäktlighetskriteriet ... 179
9.3.3 Oskälighetskriteriet ... 183
9.3.4 Kombinationsfall ... 190
9.3.5 Prövning av befrielsegrund utan yrkande ... 190
9.3.6 Särskilda tidsfrister ... 190
9.3.7 Ändring av beslut om skattetillägg till följd av nytt beskattningsbeslut ... 191
9.3.8 Skattetillägg vid dödsfall ... 192
9.3.9 Oriktig uppgift i skatte- och avgiftsanmälan ... 192
9.3.10 Efterbeskattningsbeslut som endast avser skattetillägg ... 193
9.4 Förseningsavgift ... 193
9.4.1 Påförande av förseningsavgift ... 193
9.4.2 Befrielse från förseningsavgift ... 194
9.5 Kontrollavgift ... 195

10 Ränta ... 199
10.1 Allmänt ... 199
10.2 Grunder för ränteberäkning m.m. ... 199
10.3 Basränta ... 201

10.4 Kostnadsränta ... 202
10.4.1 Påförande av kostnadsränta ... 202
10.4.2 Kostnadsränta vid sen betalning ... 203
10.4.3 Kostnadsränta vid indrivning ... 204
10.4.4 Kostnadsränta vid anstånd ... 204
10.4.5 Kostnadsränta vid omprövning och överklagande ... 204
10.4.6 Befrielse från kostnadsränta ... 205
10.4.6.1 Allmänt ... 205
10.4.6.2 Hel befrielse ... 207
10.4.6.3 Delvis befrielse ... 209
10.4.6.4 Övriga omständigheter ... 209
10.4.6.5 Omständigheter som inte bör föranleda befrielse ... 209
10.5 Intäktsränta ... 209

11 Skattekonton ... 213
11.1 Allmänt ... 213
11.2 Upprättande av skattekonto ... 213
11.3 Flera skattekonton ... 214
11.4 Registrering på skattekonto ... 214
11.5 Avstämning av skattekontot ... 218

12 Inbetalning av skatt ... 221
12.1 Allmänt ... 221
12.2 Inbetalning till särskilt konto ... 222
12.3 När skatten ska vara betald ... 223
12.3.1 Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt ... 223
12.3.2 F-skatt och särskild A-skatt ... 225
12.3.3 Grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m. ... 225
12.3.4 Överskjutande ingående moms ... 227
12.3.5 Kommuner och landsting ... 228
12.4 Avräkning av inbetalda belopp ... 229
12.5 Fördelning av skatteskuld ... 230
12.6 Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig ... 231
12.7 Betalningsskyldighet vid omprövning och överklagande ... 231
12.8 Betalningsuppmaning ... 231

13 Återbetalning av skatt till skattskyldiga ... 235
13.1 Allmänt ... 235
13.2 Återbetalning på grund av överskjutande belopp vid slutlig skatt ... 236
13.3 Återbetalning av överskjutande belopp för övrigt ... 237

13.3.1 Allmänt ... 237
13.3.2 Skyndsam återbetalning ... 237
13.3.3 Automatisk återbetalning på grund av överskjutande ingående moms ... 240
13.3.4 Automatisk återbetalning på grund av omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol ... 243
13.3.5 Återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag ... 244
13.3.6 Återbetalning efter begäran ... 244
13.3.7 Överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör ... 245

13.4 Förtidsåterbetalning ... 245
13.4.1 Allmänt ... 245
13.4.2 Förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående moms ... 246

13.5 Hinder mot återbetalning ... 246

13.6 Förbud mot överlåtelse ... 250

13.7 Utmätning ... 250

13.8 Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd ... 251

13.9 Misstagsinbetalning ... 252

13.10 Felinbetalning ... 252

13.11 Felaktig återbetalning ... 253

13.12 Kvittning och övergångsbestämmelser ... 254

14 Återbetalning av skatt till icke skattskyldiga ... 255

14.1 Allmänt ... 255

14.2 Återbetalning till utländska företagare ... 255
14.2.1 Allmänt ... 255
14.2.2 Återbetalningsrätt ... 256
14.2.3 Ansökan ... 256
14.2.4 Omprövning m.m. ... 258
14.2.5 Verkställighet ... 259
14.2.6 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster som omsätts av företagare utom EG ... 259

14.3 Återbetalning till andra än utländska företagare ... 260
14.3.1 Allmänt ... 260
14.3.2 Återbetalning till hjälporganisationer ... 260
14.3.3 Återbetalning till utländska beskickningar och internationella organisationer ... 260

14.4 Utbetalning av ersättning för moms till statliga myndigheter, kommuner och landsting ... 261
14.4.1 Utbetalning till statliga myndigheter ... 261
14.4.2 Utbetalning till kommuner och landsting ... 262

15 Anstånd ... 263

15.1 Allmänt ... 263

15.2 Anstånd med att lämna skattedeklaration och med betalning ... 263
15.2.1 Allmänt ... 263
15.2.2 Skäl för anstånd ... 265
15.2.3 Skäl som inte bör föranleda anstånd ... 266
15.3 Anstånd med inbetalning av skatt ... 267
15.3.1 Allmänt ... 267
15.3.2 Anstånd vid omprövning eller överklagande ... 268
15.3.3 Säkerhet ... 272
15.3.4 Anstånd vid avyttring ... 274
15.3.5 Anstånd vid totalförsvarstjänstgöring ... 275
15.3.6 Anstånd på grund av synnerliga skäl ... 275
15.3.7 Gemensamma bestämmelser ... 277
15.4 Omprövning och överklagande ... 278
15.5 Övrigt ... 278

16 Ansvar för skatt ... 281
16.1 Allmänt ... 281
16.2 Ansvar för företrädare för juridisk person ... 281
16.3 Ansvar för delägare i handelsbolag ... 284
16.4 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp ... 285
16.5 Ansvar för delägare i enkelt bolag eller partrederi ... 286
16.6 Ansvar för ombud för utländska företag ... 287
16.7 Dödsbo ... 287
16.8 Regress ... 288

17 Befrielse från betalningsskyldighet ... 289
17.1 Allmänt ... 289
17.2 Befrielse ... 289

18 Indrivning ... 291
18.1 Allmänt ... 291
18.2 Beloppsgränser för begäran om indrivning ... 292
18.3 Betalningsuppmaning ... 292
18.4 ”Snabbrestföring” ... 293
18.4.1 Allmänt ... 293
18.4.2 Situationer när snabbrestföring kan ske ... 294
18.4.3 Hinder mot snabbrestföring ... 297
18.5 Tidigareläggning av förfallodag ... 297
18.6 Särskilda skäl att avvakta med att begära indrivning ... 298
18.7 Nedsättning av fordran som överlämnats för indrivning ... 300

18.8 Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen ... 300
18.8.1 Allmänt ... 300
18.8.2 Skäl för rättelse ... 302
18.8.2.1 Skatten har betalats innan restföringstillfället ... 302
18.8.2.2 Beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället ... 303
18.8.2.3 Fel skattskyldig har blivit påförd skatten ... 303
18.9 Avräkning av inbetalda belopp ... 303
18.10 Utmätning ... 304
18.11 Preskription av skattefordringar ... 305
18.12 KFM:s indrivning ... 305
18.13 SKV:s åtgärder avseende skattefordringar efter beslut om konkurs ... 306

19 Omprövning ... 309
19.1 Allmänt ... 309
19.2 Beslut enligt ML ... 309
19.3 Beslut som kan omprövas ... 310
19.4 Hinder mot omprövning ... 311
19.4.1 Allmänt ... 311
19.4.2 Omprövningsföremålet ... 312
19.4.3 Res judicata ... 312
19.4.4 Litis pendens ... 315
19.5 Omprövning på initiativ av den skattskyldige ... 315
19.5.1 Allmänt ... 315
19.5.2 Behörighet att begära omprövning ... 316
19.5.3 Skriftlig begäran ... 320
19.5.4 Tidsfrist ... 321
19.5.5 Felsända skrivelser ... 323
19.5.6 Egenhändigt undertecknande ... 323
19.5.7 Omprövning av skattetillägg ... 326
19.5.8 Oklara yrkanden och grunder ... 327
19.6 Omprövning på initiativ av SKV ... 327
19.6.1 Omprövning till den skattskyldiges fördel ... 327
19.6.2 Omprövning till den skattskyldiges nackdel ... 329
19.6.3 Konsekvensändringar ... 331
19.7 Efterbeskattning ... 331
19.7.1 Allmänt ... 331
19.7.2 Efterbeskattning om beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats ... 332
19.7.3 Efterbeskattning i övriga fall ... 335
19.7.4 Gemensamma bestämmelser för efterbeskattning ... 337
19.7.5 Tidsfrist ... 341
19.7.6 Tidsfrister vid skattebrott ... 344
19.8 Expediering ... 346

20 Överklagande ... 347
20.1 Allmänt ... 347
20.2 Överklagande av SKV:s beslut ... 348
20.2.1 Allmänna regler ... 348
20.2.2 Särskilda regler om överklagande av vissa beslut som fattas enligt ML ... 348
20.3 Beslut som inte får överklagas ... 349
20.4 Den skattskyldiges överklagande ... 350
20.4.1 Förutsättningar ... 350
20.4.2 Tidsfrist – 6 år ... 351
20.4.3 Tidsfrist – 2 månader ... 352
20.4.4 Särskilt om skattetillägg ... 353
20.5 Förfarandet vid överklagande ... 353
20.5.1 Allmänt ... 353
20.5.2 Rättidsprövning (6 kap. 5 § TL) ... 354
20.5.3 Obligatorisk omprövning (6 kap. 6 § TL) ... 354
20.5.4 Bristande sakprövningsförutsättningar (6 kap. 7 § TL) ... 359
20.5.5 Överlämnande till LR ... 360
20.6 AO:s överklagande ... 364
20.6.1 Allmänt ... 364
20.6.2 Överklagande beträffande mervärdesskattegrupp ... 364
20.6.3 Tidsfrister ... 365
20.6.4 Särskilt om skattetillägg och förseningsavgift ... 366
20.7 Överklagande av LR:s och KR:s beslut ... 367
20.7.1 Allmänt ... 367
20.7.2 Prövningstillstånd ... 370

21 Konkurs, ackord m.m. ... 371
21.1 Allmänt ... 371
21.2 Försäljning av pantsatt egendom ... 371
21.2.1 Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs ... 372
21.2.2 Skattskyldig pantsättare som är i konkurs ... 372
21.2.3 Ej skattskyldig pantsättare ... 372
21.3 Konkurs ... 373
21.3.1 Allmänt om konkurs ... 373
21.3.2 Behörighet att föra talan i skatteprocess ... 375
21.3.3 SKV:s åtgärder vid konkurs ... 375
21.3.4 Deklarationsskyldighet och redovisningstidpunkt ... 376
21.3.5 Expediering av beslut som avser konkursgäldenär ... 377
21.3.6 Återbetalning av moms ... 377
21.3.7 Felaktig inbetalning av moms ... 378
21.3.8 Konkursbos försäljning av fordran ... 378
21.4 Ackord ... 378
21.4.1 Allmänt ... 378

21.4.2 Förutsättningar för ackord gällande skatter ... 379
21.4.3 Skatter och avgifter vid ackord ... 379
21.4.4 Skattemässiga konsekvenser ... 380
21.5 Företagsrekonstruktion ... 380
21.5.1 Allmänt ... 380
21.5.2 Skatter och avgifter ... 381
21.6 Skuldsanering ... 381
21.6.1 Allmänt ... 381
21.6.2 Skatter och avgifter ... 382
21.7 Likvidation ... 383
21.7.1 Allmänt ... 383
21.7.2 Skatter och avgifter ... 384

22 Preskription ... 385
22.1 Allmänt ... 385
22.2 Preskriptionstiden ... 385
22.3 Särskilt om företrädaransvar ... 386

23 Sekretess ... 387
23.1 Allmänt ... 387
23.2 Sekretessbelagda uppgifter ... 387
23.3 Offentliga uppgifter ... 388
23.4 Sekretessbrytande regler ... 389
23.5 Övrigt ... 389

24 Brottsanmälan ... 391
24.1 Allmänt ... 391
24.2 Anmälan om misstänkt skattebrott ... 391
24.3 Situationer då åtal kan aktualiseras ... 392
24.3.1 Allmänt ... 392
24.3.2 Skatte- och avgiftsanmälan ... 392
24.3.3 Skattedeklaration ... 393
24.3.4 Preliminär självdeklaration ... 393
24.3.5 Kontrolluppgift ... 394
24.3.6 Yrkande ... 394
24.3.7 Oriktig uppgift till myndighet vid utredning ... 394
24.3.8 Oriktig uppgift till annan än myndighet ... 394
24.4 Sammanställning ... 395

25 Förhandsbesked ... 397
25.1 Allmänt ... 397
25.2 Skattskyldigs ansökan ... 397
25.3 AO:s ansökan ... 398
25.4 SRN:s status enligt EG-domstolen ... 399

26 Uthyrning av verksamhetslokal ... 401
26.1 Allmänt ... 401
26.2 Ansökan om frivillig skattskyldighet ... 401
26.3 Anmälan om överlåtelse av fastighet ... 402
26.4 Anmälan om ändrad användning ... 403
26.5 Ansökan om upphörande av skattskyldighet ... 403
26.6 Anmälan om avregistrering ... 404
26.7 Redovisning i skattedeklaration ... 404

27 Förvärvare av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ... 405
27.1 Allmänt ... 405
27.2 Förvärv av nytt transportmedel ... 405
27.3 Förvärv av punktskattepliktiga varor ... 406

28 Utländska företag ... 407
28.1 Allmänt ... 407
28.2 Ombud för utländsk företagare ... 407
28.3 Importombud ... 408
28.4 Näringsidkare från utlandet med fast etablering i Sverige ... 409
28.5 Registreringsort ... 409
28.6 Återbetalning ... 410

29 Mervärdesskattegrupp ... 411
29.1 Allmänt ... 411
29.2 Registrering och skattekonton ... 412
29.3 Skattedeklaration ... 413
29.4 Ansvar för skatt ... 414
29.5 Återbetalning av skatt ... 414

30 Representant för enkelt bolag och partrederi ... 415
30.1 Allmänt ... 415
30.2 Redovisning och betalning ... 415

31 Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster ... 417
31.1 Allmänt ... 417
31.2 Identifieringsbeslut ... 419
31.2.1 Allmänt ... 419
31.2.2 Ansökan ... 419
31.2.3 Beslut ... 419
31.2.4 Identifieringsnummer ... 421
31.2.5 Ändringsanmälan och återkallelse av identifieringsbeslut ... 422
31.2.6 Information till övriga EG-länder ... 423
31.3 Redovisning och betalning ... 423
31.3.1 Redovisning ... 423
31.3.2 Betalning ... 425
31.3.3 Återbetalning ... 426
31.3.4 Information till övriga EG-länder ... 426
31.4 Omprövning ... 427
31.4.1 På initiativ av den skattskyldige eller SKV ... 427
31.4.2 Tidsfrister ... 428
31.4.3 Övriga förfarandebestämmelser vid omprövning ... 428
31.5 Överklagande ... 428
31.6 Tillämpning av bestämmelser i andra kapitel i SBL ... 429

32 Kommunkontosystemet ... 431
32.1 Tidigare system ... 431
32.2 Kommunkontosystemet 1996–2002 ... 431
32.3 Kommunkontosystemet från 2003 ... 432

33 Beräkning av momsbaserad EU-avgift ... 435

34 Internationellt samarbete ... 437
34.1 Allmänt ... 437
34.1.1 Bakgrunden till den nya rådsförordningen ... 437
34.1.2 Det nordiska handräckningsavtalet ... 438
34.2 Den nya rådsförordningen ... 438
34.2.1 Allmänt ... 438
34.2.2 Begäran om information och administrativa utredningar ... 440
34.2.3 Tidsfrister (artikel 8–10) ... 441

34.2.4 Närvaro vid de administrativa myndigheterna och medverkan i administrativa utredningar (artikel 11) ... 442
34.2.5 Simultana kontroller (artikel 12 och 13) ... 442
34.2.6 Begäran om delgivning (artikel 14–16) ... 442
34.2.7 Informationsutbyte utan föregående begäran ... 443
34.2.7.1 Automatiskt och strukturerat automatiskt informationsutbyte (artikel 17) ... 443
34.2.7.2 Övrigt spontant informationsutbyte (artikel 19) ... 445
34.2.8 Utbyte med land utanför EU (artikel 36) ... 446
34.2.9 Översättningar (artikel 38 och artikel 39 2 st.) ... 446
34.2.10 Begränsningar i samarbetet av annat än sekretesskäl (artikel 40) ... 447
34.2.11 Hur informationen får användas; Sekretess: internationellt samarbete m.m. (artikel 41) ... 447
34.2.12 Kommunikationsskyldighet med den som berörs ... 449
34.2.13 Informationsutbyte:bevismaterial (artikel 42) ... 449
34.3 VAT Information Exchange System – VIES ... 449
34.4 Central Liaison Office (CLO) ... 450

35 Olika skattesubjekt m.m. ... 451
35.1 Allmänt ... 451
35.2 Företagsformer och skattesubjekt som beskrivs i 6 kap. ML ... 451
35.2.1 Handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering ... 451
35.2.2 Enkelt bolag och partrederi ... 452
35.2.3 Representantredovisning ... 453
35.2.4 Konkursbo ... 453
35.2.5 Dödsbo ... 453
35.2.6 Affärsverk ... 454
35.2.7 Förmedling i eget namn ... 454
35.3 Upphovsman eller dennes dödsbo ... 455
35.4 Skatteupplag ... 455
35.5 Nystartade verksamheter ... 456
35.6 Viss EG-handel m.m. ... 456
35.7 Exportbutiker ... 458

36 Bokföring av moms m.m. ... 459
36.1 Allmänt ... 459
36.2 Underlag för bokföringen ... 461
36.3 Bokföring på olika momskonton ... 465
36.3.1 Faktureringsmetoden ... 465
36.3.2 Bokslutsmetoden ... 466
36.4 Utländsk valuta ... 467
36.4.1 Omräkning av utländsk valuta ... 467
36.4.2 Omräkning av utländsk valuta vid GIF ... 469

36.5 EG-handeln och bokföringen ... 470
36.5.1 Allmänt ... 470
36.5.2 Gemenskapsinterna förvärv – GIF ... 470
36.6 Redovisningsfrågor – VMB ... 471
36.6.1 Normal VMB ... 471
36.6.2 Förenklad VMB ... 472
36.7 Ändringar av inkomsttaxeringen ... 474
36.7.1 Allmänt ... 474
36.7.2 Jämkning av avdrag för ingående moms ... 476

37 Beskattning vid import ... 477
37.1 Inledning ... 477
37.2 Beskattningsmyndighet ... 477
37.3 Godkänd tullbehandling ... 478
37.3.1 Allmänt ... 478
37.3.2 Tullförfarande ... 478
37.4 Övergång till fri omsättning (förtullning) ... 479
37.4.1 Allmänt ... 479
37.4.2 Normalförfarande ... 479
37.4.3 Förenklade förfaranden ... 480
37.5 Tullfrihet ... 481
37.6 Tullförfarande med ekonomisk verkan ... 481
37.6.1 Allmänt ... 481
37.6.2 Tullager ... 481
37.6.3 Aktiv förädling ... 482
37.6.4 Bearbetning under kontroll ... 482
37.6.5 Temporär import ... 482
37.6.6 Passiv förädling ... 483
37.7 Transitering ... 483
37.7.1 Allmänt ... 483
37.7.2 Transiteringsförfarandet inom EU ... 483
37.7.3 Det gemensamma transiteringsförfarandet ... 483
37.8 Frizon och frilager ... 484
37.9 Återexport ... 484
37.10 Förstöring eller överlåtelse ... 484
37.11 Betalningsskyldighet ... 484
37.12 Omprövning och överklagande ... 485
37.13 Tulltillägg ... 486
37.14 Tullverkets kontrollmöjligheter ... 486

Bilaga 1: Historik över förutsättningar för redovisning i skattedeklaration (fd momsdeklaration) **487**
Bilaga 2: Historik över redovisnings- och betalningstidpunkter **489**
Bilaga 3: Registreringsbevis **491**
Bilaga 4: Skattedeklaration **493**
Bilaga 5: Information om hur momsdelen i skattedeklarationen ska fyllas i **495**
Bilaga 6: Kvartalsredovisning **507**
Bilaga 7: Identifieringsnummer **509**
Bilaga 8: Sekretesslathund **511**
Bilaga 9: SCAC 2004 formulär **519**
Bilaga 10: Handbok för formulär SCAC 2004 ..... **525**

Förteckning över lagar och förarbeten **535**

Förteckning över SKV:s föreskrifter och allmänna råd m.m. **539**

Lagrumsregister **541**

Register, skrivelser, m.m. **552**

Rättsfallsregister **553**

Sakregister **555**

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
ADB	Automatisk databehandling
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
CLO	Central Liaison Office (centralt kontaktkontor)
CLO/HK	Centrala kontaktkontoret på Skatteverkets huvudkontor
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska ekonomiska gemenskaperna
ELDA	Elektronisk deklarationsakt (överföring av bl.a. KVR till SKV via modem)
EU	Europeiska unionen
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FRL	Förmånsrättslag (1970:979)
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta Domstolen
HK	Skatteverket, Huvudkontoret
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Indrivnings-lagen	Lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.
JBL	Jordbruksbokföringslag (1979:141)
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsmannen
KFM	Kronofogdemyndigheten
KonkL	Konkurslagen (1987:672)
KVR	Kvartalsredovisning
KR	Kammarrätten
KU	Kontrolluppgift
LR	Länsrätten
LPS	Lag om preskription av skattefordringar m.m. (1982:188)

LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LÖSH	Lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
MF	Mervärdesskatteförordning (1994:223)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
MOMSHL	Handledning för mervärdesskatt (SKV 553)
MS	Medlemsstat (land som är medlem i EU)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
PuL	Personuppgiftslagen (1998:204)
PRV	Patent- och registreringsverket
RB	Rättegångsbalken
RR	Regeringsrätten
RRV	Riksrevisionsverket
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBE	Skattebrottsenheten
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SBLHL	Handledning för skattebetalning (SKV 404)
SdbL	Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
SekrL	Sekretesslag (1980:100)
SFS	Svensk författningssamling
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Skatte-ackordsL	Lag (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.
SkBrL	Skattebrottslag (1971:69)
SKM	Skattemyndigheten
SKV	Skatteverket
SN	Skattenämnden
SRN	Skatterättsnämnden
TAXHL	Handledning för taxeringsförfarandet (RSV 615)
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TSM	Tillsynsmyndigheten
TVL	Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
UBL	Uppbördslagen (1953:272)

USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System
VMB	Vinstmarginalbeskattning
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÄB	Ärvdabalken

1 Tillämpningsområde och definitioner

1.1 Allmänt

FL

Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras i princip av förvaltningslagens (1986:223), FL, bestämmelser. FL:s regler är således tillämpliga på ärendehandläggningen hos Skatteverket (SKV). FL behandlar bl.a. myndigheternas serviceskyldighet, samverkan mellan myndigheter samt allmänna krav på handläggning av ärenden. Eftersom FL är en baslag, som är tillämplig på olika typer av förvaltningsärenden, har i 3 § FL tagits in en s.k. lex specialisregel. Denna innebär att om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL:s regler så gäller bestämmelsen i den andra författningen. Reglerna i speciallagstiftningen har således företräde i förhållande till reglerna i FL.

SBL och ML

I skattebetalningslagen (1997:483), SBL, finns regler om förfarandet som avviker från FL:s regler. Även mervärdesskattelagen (1994:200), ML, innehåller regler om förfarandet som avviker från FL:s regler. Eftersom SBL och ML är speciallagar i förhållande till FL, så har SBL:s och ML:s bestämmelser företräde. I SBL och ML hänvisas till annan speciallagstiftning, t.ex. till taxeringslagen (1990:324), TL. Så är t.ex. fallet med reglerna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL. Dessa regler gäller således i tillämpliga delar i fråga om skatterevision på momsområdet, se avsnitt 6.7.5.4.

SBL trädde i kraft den 1 november 1997 och ersatte uppbördslagen (1953:272), UBL samt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL). Den ersatte också huvuddelen av ML:s bestämmelser om betalning och återbetalning samt förfarandet i övrigt (jfr 22 kap. 1 § ML). Även bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) ersattes av SBL:s bestämmelser.

Övergångs-bestämmelser

Av övergångsreglerna till SBL framgår att lagen tillämpas, när det gäller bl.a. moms som ska redovisas i skattedeklaration, fr.o.m. redovisningsperioden januari 1998. Vidare framgår att bestämmelserna om i vilka fall skattetillägg ska påföras med 5 % tillämpas fr.o.m. den redovisningsperiod som gått till ända den 31 januari 1997. Från och med den redovisningsperiod som påbörjas efter utgången av år 2003 gäller dock nya regler.

Bestämmelserna om föreläggande att lämna uppgift, besök och revision (14 kap. 3–7 §§ SBL) tillämpas från ikraftträdandet avseende bl.a. skatt som tas ut enligt ML och dess föregångare lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML). Bestämmelserna i 14 kap. 3–7 §§ SBL är således även tillämpliga på utredningar som utförs efter lagens ikraftträdande avseende redovisningsperioder före 1998.

Bestämmelserna om betalningsskyldighet för företrädare för juridisk person och delägare i handelsbolag i 12 kap. SBL gäller för mål som anhängiggörs fr.o.m. 1998.

De upphävda förfarandebestämmelserna i ML gäller dock i de flesta fall fortfarande för tid före 1998. ML trädde i kraft den 1 juli 1994, då lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML, upphörde att gälla. GML gäller emellertid fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ML:s ikraftträdande. Bestämmelserna i ML före 1998 och i GML behandlas dock inte i denna handledning. När det gäller förfarandebestämmelserna för tid före 1998 hänvisas till den andra utgåvan av denna handledning, som utkom i november 2000.

1.2 EG-rätten

Momsen och EU

Från dagen för Sveriges anslutning till EU, den 1 januari 1995, är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner dessförinnan bindande. Fördraget om upprättande av den Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) innehåller ett särskilt kapitel om skatter – artikel 90–93 EG. I artikel 93 åläggs rådet att besluta om harmonisering av de indirekta skatterna i den utsträckning detta är nödvändigt för att den inre marknaden ska fungera. Målet är att utforma ett mervärdesskattesystem som är väl anpassat till den inre marknaden och som fungerar på samma sätt inom Europeiska unionen som inom ett land.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den gemensamma marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EG:s medlemsstater år 1967, har en successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem

genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977. Direktivet har därefter utökats och ändrats på flera punkter. Se vidare MOMSHL 2004 avsnitt 3.2.

Direkt tillämplighet

Gemenskapsrätten utgör en särskild rättsordning som har utvecklats till ett i förhållande till den nationella rätten överordnat rättssystem. EG-rätten har därigenom företräde framför all nationell rätt. Genom att medlemsstaterna har valt att begränsa sina suveräna rättigheter till förmån för gemenskapsrätten utgör fördragen och förordningarna en del av den nationella rättsordningen och har därmed direkt tillämplighet i medlemsstaterna utan någon nationell implementering. De blir med andra ord en del av den nationella rätten så snart de träder i kraft. Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt utgör ett exempel på en sådan förordning som har direkt tillämplighet i Sverige.

Direkt effekt

EG-domstolen har givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs dock att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och precis. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

Direkt effekt innebär att en bestämmelse ger upphov till rättigheter och skyldigheter för enskilda fysiska och juridiska personer, som de kan åberopa direkt inför nationella domstolar och andra myndigheter. Att bestämmelser i EG-fördragen kan ha direkt effekt slog domstolen fast i mål 26/62 van Gend & Loos.

Medan fördragsbestämmelser och beslut både kan ge enskilda rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna kan ett direktiv, såsom t.ex. sjätte direktivet, enligt domstolens praxis endast ge enskilda rättigheter gentemot det allmänna. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. Det skäl som angetts för detta ställningstagande är följande. Eftersom ett direktiv alltid är riktat till medlemsstaterna och ålägger dem att på lämpligt sätt uppnå ett visst mål, så är det alltid statens underlåtenhet att i rätt tid och på rätt sätt genomföra direktivet som ger upphov till den direkta effekten. Det vore då orimligt att enskilda rättssubjekt skulle drabbas på grund av att staten inte fullgjort sina skyldigheter. Av detta följer att ett direktiv inte i sig självt kan ålägga individer skyldigheter och inte heller åberopas inför en nationell domstol gentemot en enskild individ.

Enligt EG-domstolens fasta rättspraxis har de bestämmelser i sjätte direktivet som är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga direkt

effekt. Domstolen uttryckte denna ståndpunkt för första gången år 1982 i målet 8/81 Becker. Domstolen har därefter bekräftat den i ett antal mål, bl.a. i målen C-10/92 Balocchi och C-62/93 BP Soupergaz. Direkt effekt har härigenom tillagts många av sjätte direktivets artiklar men inte alla. Frågan om huruvida direkt effekt föreligger eller inte måste alltid bedömas separat för varje enskild bestämmelse.

Gemenskapsrättens företräde

En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag och ska tillämpas oavsett vad som föreskrivs i den nationella rättsordningen. Detta fastslogs av domstolen genom domen i målet 6/64 Costa v. ENEL. Domstolen har härefter utvecklat principen om gemenskapsrättens företräde i flera domar.

EG-konform tolkning

EG-domstolen har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med solidaritetsprincipen, är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EG-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt (se EG-domstolens mål 14/83 von Colson och C-106/89 Marleasing). Detta innebär inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. sjätte direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat.

EG-domstolen

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. EG-domstolens domar är visserligen in casu-avgöranden men har ändå stor betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EG-rätten. Domarna på momsområdet avser i princip två måltyper, dels förhandsavgöranden till följd av att nationella domstolar ställt frågor beträffande tolkningen av olika EG-rättsliga bestämmelser, dels fördragsbrottstalan som väcks av kommissionen mot enskilda medlemsländer.

Enligt artiklarna 226 och 227 i EG-fördraget kan såväl kommissionen som en annan medlemsstat anhängiggöra talan om fördragsbrott. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger åläggs den felande medlemsstaten att vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. I sista hand kan medlemsstaten åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite.

Enligt artikel 234 i EG-fördraget får nationella domstolar i pågående processer begära förhandsavgörande. Högsta instans är t.o.m. skyldig att begära förhandsavgörande. EG-domstolen har i målet C-134/97 Victoria Film haft att ta ställning till om SRN är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. EG-domstolen ansåg att SRN när den meddelar förhandsbesked inte utövar en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet, se punkterna 17 och 18 i domen.

Genom att nationella domstolar, såsom RR, begär förhandsavgöranden får EG-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten. EG-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte heller den nationella tvisten men ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. Vid en analys av domstolens avgöranden måste man beakta att EG-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att, i fråga om fördragsbrott, den är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl EG-fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de elva officiella språken. Enligt EG-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner, eftersom detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva fördraget. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. Vidare får ingen diskriminering ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

Skadestånd

En medlemsstat kan enligt EG-domstolens fasta rättspraxis bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelser av gemenskapsrätten som medlemsstaten kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Jfr EG-domstolens dom i målet C-150/99 Stockholm Lindöpark. Den förfördelade kan inte vägras ersättning på den grunden att han direkt kan åberopa den åsidosatta bestämmelsen vid nationella domstolen.

EG-dom C-150/99 Stockholm Lindöpark

RSV har i skrivelse 2002-01-24, dnr 935-02/100 ”Frågor om mervärdesskatt i anknytning till EG-domen Stockholm Lindöpark AB, C-150/99”, framfört verkets inställning till hur ärenden ska behandlas då direkt effekt åberopas med anledning av ovannämnda dom från EG-domstolen. Av skrivelsen framgår att företag kan ansöka om antingen skattskyldighet eller skadestånd. När företagen begär skattskyldighet får de en skyldighet att redovisa utgående moms och en därmed sammanhängande avdragsrätt. Företagen kan således inte enbart få en avdragsrätt. I de fall

företagen i stället väljer att begära skadestånd ska vid beräkning av skadeståndsbeloppet hänsyn tas till båda sidor av skattskyldigheten, dvs. både den utgående momsen och avdragsrätt för ingående moms.

1.3 ML:s uppbyggnad och innehåll

ML är indelad i två avdelningar och 22 kapitel. Den första avdelningen innehåller materiella bestämmelser och omfattar kapitlen 1–10. Den andra avdelningen, som omfattar kapitlen 11–22, innehåller bestämmelser om fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser.

I denna handledning kommenteras ML:s förfarandebestämmelser. De bestämmelser som kommenteras finns huvudsakligen i kapitlen 12, 19, 20 och 22. ML:s materiella bestämmelser och bestämmelserna om fakturering och redovisning kommenteras i MOMSHL 2004.

Enligt 14 b § MF får SKV meddela de närmare föreskrifter som behövs för tillämpningen av bestämmelsen i 3 kap. 30 a § 2 st. ML avseende nya transportmedel. SKV får vidare enligt 19, 21–24 §§ MF meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av följande bestämmelser i ML: varor i vissa lager (9 c kap. ML), investeringsguld (3 kap. 10 a–10 c §§ ML), mervärdesskattegrupper (6 a kap. ML), anmälningsskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal (9 kap. 7 § ML), exportbutiker (lagen [1999:445] om exportbutiker), förenklade fakturor vid mindre belopp och på grund av handelsbruk (11 kap. 9 § 1 och 2 st. ML) samt e-faktura.

Tullverket får enligt 20 § MF meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av bestämmelserna i ML om import av varor.

1.4 SBL:s uppbyggnad och innehåll

SBL är indelad i 24 kapitel. De olika kapitlen är, så långt möjligt, ordnade kronologiskt. I SBL behandlas bl.a. bestämmelser om registrering, redovisning, beskattningsbeslut, omprövning och överklaganden.

I denna handledning kommenteras SBL:s bestämmelser med utgångspunkt från moms. De bestämmelser som kommenteras finns i kapitlen 1–3 och 10–23.

Enligt 66 § skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF, får SKV meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

1.5 SBL:s tillämpningsområde

I 1 kap. 1–2 a §§ SBL anges det område inom vilket lagen ska tillämpas avseende moms. I 1 kap. 1 § SBL anges det område inom vilket lagen gäller fullt ut, medan endast vissa bestämmelser i SBL gäller enligt 1 kap. 2 § SBL. I 1 kap. 2 a § SBL anges i vilka fall SBL inte är tillämplig. Se vidare i SBLHL 2004, avsnitt 1.5.

Moms

1 kap. 1 § SBL

Denna lag gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av

1. sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324), *Lag (1997:483).*

…

5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1999:316).*

…

Av uppräkningen i 1 kap. 1 § SBL framgår att lagen gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. skatt enligt ML. Detta innebär att SBL:s bestämmelser ska tillämpas i fråga om moms oavsett om denna redovisas i skattedeklaration eller i självdeklaration. Sådan moms som ska redovisas i självdeklarationen uppbärs på samma sätt som annan skatt som omfattas av TL:s bestämmelser. Av 10 kap. 31 § SBL framgår vidare att SBL:s bestämmelser om förfarandet vid momsbeskattningen inte är tillämpliga då moms ska redovisas i självdeklarationen. I stället gäller bestämmelserna i TL och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Av 3 kap. 14 § LSK framgår att den som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa moms i sin självdeklaration ska lämna de uppgifter som SKV behöver för att besluta om momsen. Detta innebär att sådan momsredovisning som får ske i självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som räknas upp i 10 kap. 17 § 1 st. 5–6 p. SBL.

SBL:s bestämmelser om omprövning gäller inte de beslut som fattas med stöd av reglerna i ML. Beslut på grund av särskilda skäl (uppbyggnadsskede) och beslut om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal är exempel på sådana beslut som fattas med stöd av ML. Se vidare avsnitt 2.2.1 och 19.2.

Skattetillägg, förseningsavgift, ränta

1 kap. 2 § SBL

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 och 1 b §§,
2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
3. kontrollavgift enligt 15 kap. 6 a §,
4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och
5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1–1 b §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4. *Lag (2002:400).*

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta.

Importmoms

1 kap. 2 a § SBL

Lagen gäller inte, om det inte särskilt anges, när skatt skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller när det är fråga om punktskatt som skall betalas till Tullverket enligt någon av de lagar som anges i 1 § andra stycket. I sådana fall gäller tullagen (2000:1281). *Lag (2002:400).*

SBL gäller inte för sådan moms som ska betalas för varor vid import (s.k. importmoms). I stället ska Tullagens (2000:1281) bestämmelser tillämpas. Möjligheten att medge befrielse från skatt enligt 13 kap. 1 § SBL gäller dock även importmomsen.

1.6 Definitioner

1.6.1 Allmänt om termer och uttryck

1 kap. 3 § SBL

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som anges i 1–2 §§ samt i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), om inte annat anges i detta kapitel eller framgår av sammanhanget. Med arbetsgivaravgift avses dock även 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. Vidare avses med juridisk person också dödsbon och handelsbolag. *Lag (2001:328).*

I 1 kap. 3 § SBL hänvisas generellt till de termer och uttryck som gäller i övrig skattelagstiftning för de skatter och avgifter som omfattas av SBL.

Reservationen ”om inte annat anges i detta kapitel eller framgår av sammanhanget” beror på att en term eller ett uttryck kan ha något olika innebörd i olika lagar. När det gäller moms är det den innebörd som framgår av ML som gäller.

Bestämmelser som ger termer och uttryck en speciell betydelse i SBL finns i 1 kap. 4–6 §§. Nedan kommenteras de termer och uttryck som är väsentliga ur momssynpunkt. Dessutom kommenteras vissa andra begrepp som är av vikt för momsförfarandet och som återfinns i ML.

1.6.2 Skatt och skattskyldig

1 kap. 4 § SBL

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

…

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta. *Lag (1999:641).*

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och *Lag (1997:483).*

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till Skatteverket. *Lag (2003:747).*

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1997:483).*

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §. *Lag (1997:1032).*

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi, *Lag (2003:747).*

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §, *Lag (2001:328).*

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt, *Lag (2002:400).*

…

10. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §. *Lag (2003:747).*

Skattskyldig

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.

När det gäller moms används begreppet skattskyldig för den som är skyldig att betala moms till staten. Det kan vara antingen den som omsätter (säljer m.m.) en vara eller en tjänst eller, vilket är vanligt vid EG-handel, den som förvärvar en vara eller en tjänst. Även den som importerar en vara kan vara skattskyldig. Vem som är skattskyldig anges i 1 kap. 2 § ML. Den som inte är skattskyldig i ML:s mening kan i vissa fall ha rätt till återbetalning av ingående moms. De som omfattas av sådan återbetalningsrätt framgår av 10 kap. 9–13 §§ ML. Till denna kategori hör t.ex. nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede och exportföretag. Jfr MOMSHL 2004 avsnitt 16.

Utvidgning av begreppen

I SBL används begreppen skatt och skattskyldig i en något vidare betydelse. Den utvidgning som gjorts framgår av 1 kap. 4 § SBL.

Med skattskyldig likställs bl.a. handelsbolag, den som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, representant för enkelt bolag och partrederi, grupphuvudman, handelsbolagsdelägare som ålagts betalningsskyldighet för skatt samt företrädare för juridiska personer. Genom att likställa var och en i denna grupp med en skattskyldig i SBL:s mening blir alla rättigheter och skyldigheter i SBL generellt tillämpliga. När begreppet skattskyldig används i SBL avses således den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av moms.

Vad som sägs om skatt och skattskyldig i SBL gäller även för skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta. Även den som är skyldig att betala skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta omfattas av SBL:s bestämmelser om skatt och skattskyldighet.

Med skatt likställs belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för. Även utbetalade belopp som ska återbetalas till SKV likställs med skatt. Härigenom blir SBL:s bestämmelser även generellt tillämpliga på dessa belopp.

1.6.3 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

1 kap. 5 § SBL

Vad som sägs i denna lag om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). *Lag (1997:483).*

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. Europeiska ekonomiska intressegrupperingar regleras i Rådets förordning (EEG) nr 2137/85. I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns bestämmelser som kompletterar rådets förordning. Se vidare avsnitt 35.2.1.

De särskilda bestämmelserna i SBL som tar sikte på handelsbolag ska, om inte annat har föreskrivits, gälla även i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Enligt 11 § lagen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar är PRV registreringsmyndighet för intressegrupperingar. En europeisk ekonomisk intressegruppering måste vara registrerad hos PRV (EEIG–registret) för att bestämmelserna i SBL ska vara tillämpliga på sådant rättssubjekt.

1.6.4 Beskattningsunderlag

Redovisning av moms kan ske antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. Detta beror bl.a. på hur stort beskattningsunderlaget beräknas bli. Enligt 10 kap. 31 § SBL ska den som har ett beskattningsunderlag som uppgår till högst 1 miljon kr redovisa moms i självdeklarationen. Även om beskattningsunderlaget inte överskrider detta belopp finns möjlighet och i vissa fall skyldighet att redovisa moms i skattedeklaration. Se vidare i avsnitt 4.

Bestämmelserna om beskattningsunderlag och hur det beräknas finns i 7 kap. ML. Beskattningsunderlaget är det värde på vilket momsen ska beräknas. Vid skattepliktig omsättning inom landet består det normalt av den ersättning, exkl. moms, som erhålls vid tillhandahållande av varor eller tjänster samt den uttagsbeskattning som den skattskyldige ska redovisa. I beskattningsunderlaget ingår förvärv av tjänster från utlandet enligt 1 kap. 2 § 2–3 p. ML, sista ledet i en trepartshandel enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML och förvärv av varor och tjänster från utländsk företagare enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML. Däremot ingår inte skattefri omsättning och exportomsättning. Se vidare i MOMSHL 2004 avsnitt 12. Speciella bestämmelser finns avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid vinstmarginalbeskattning, se MOMSHL 2004 avsnitt 33.4 och 34.3.

GIF

Gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import ingår normalt i en skattskyldigs beskattningsunderlag men ska inte räknas med i underlaget vid bedömningen av om redovisning ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration.

1.6.5 Beskattningsår

SBL

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

… *beskattningsår*: i fråga om

a) …

b) mervärdesskatt, beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller, för förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen, det kalenderår under vilket förvärvet skett,

c) …

d) … *Lag (2002:400).*

Av 1 kap. 6 § SBL framgår att med beskattningsår avses beskattningsår enligt ML eller, i fråga om förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § 1–2 st. ML (nya transportmedel och punktskattepliktiga varor) det kalenderår under vilket förvärvet skett.

ML

1 kap. 14 § ML

Med *beskattningsår* förstås beskattningsår enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Om skatt enligt denna lag hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt inkomstskattelagen, förstås med

beskattningsår: *Lag (1999:1283).*
1. kalenderår, eller *Lag (1994:200).*
2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078). *Lag (1999:1103).*

I 1 kap. 14 § ML anges att med beskattningsår i ML förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL förstås med beskattningsår antingen kalenderår eller räkenskapsår, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078), BFL.

IL

Av 1 kap. 13 § IL framgår att beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret före taxeringsåret.

I 1 kap. 15 § IL definieras begreppet beskattningsår för juridiska personer. Beskattningsåret är det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. För näringsverksamhet som BFL inte tillämpas på är kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår.

Av ovan nämnda bestämmelser framgår alltså att beskattningsår motsvarar antingen räkenskapsår enligt 3 kap. BFL eller ett kalenderår.

Taxeringsår

Av 1 kap. 12 § IL framgår att taxeringsåret är det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas.

1.6.6 Räkenskapsår

Bokföringslagen (1999:1078), BFL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas fr.o.m. det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. För tid före gäller den tidigare bokföringslagen (1976:125). Reglerna har inte ändrats i någon större utsträckning.

Även jordbrukare omfattas av BFL. Jordbruksbokföringslagen (1979:141), JBL, har upphört att gälla vid utgången av år 2000. JBL ska dock tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

Kalenderår som räkenskapsår

Enligt 3 kap. 1 § 2 st. BFL ska räkenskapsåret för fysiska personer och handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst motsvara kalenderår. Av 1 kap. 3 § BFL framgår att det som sägs i BFL om fysiska personer även ska tillämpas av dödsbon, vilket innebär att även dessa ska ha kalenderår som räkenskapsår.

Brutet räkenskapsår

Annan bokföringsskyldig får, enligt 3 kap. 1 § 3 st. BFL, tillämpa s.k. brutet räkenskapsår. Brutet räkenskapsår ska omfatta tiden den 1 maj – den 30 april, den 1 juli – den 30 juni eller den 1 september – den 31 augusti. Av 3 kap. 2 § BFL framgår att SKV kan medge

annat brutet räkenskapsår om tolv månader än vad som följer av första paragrafen. Det är SKV:s huvudkontor som fattar sådana beslut som avses i 3 kap. 2 § BFL, se Arbetsordning för Skatteverket, avsnitt 5.1.

Räkenskapsårets omfattning

Räkenskapsår ska omfatta 12 månader, 3 kap. 1 § 1 st. BFL. Av 3 kap. 3 § BFL framgår dock att, när bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsår läggs om, får räkenskapsåret avse kortare tid än 12 hela månader eller utsträckas till att omfatta högst 18 månader. Om bokföringsskyldigheten upphör får räkenskapsåret avse kortare tid är 12 månader.

Gemensamt räkenskapsår

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser ska tillämpa samma räkenskapsår för dessa, 3 kap. 4 § BFL. Detsamma gäller alla företag inom en koncern, 3 kap. 5 § 1 st. BFL. Enligt 3 kap. 5 § 2 st. BFL kan SKV medge att olika räkenskapsår får tillämpas inom en koncern. Det är SKV:s huvudkontor som fattar sådana beslut som avses i 3 kap. 5 § 2 st. BFL, se Arbetsordning för Skatteverket, avsnitt 5.1.

Av 3 kap. 5 § 3 st. BFL framgår att en fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet och även äger ett aktiebolag som också bedriver jordbruksverksamhet, får aktiebolaget, trots bestämmelsen i första stycket, ha brutet räkenskapsår.

Omläggning av räkenskapsår

När bokföringsskyldigheten inträder får de bokföringsskyldiga som är berättigade att använda brutet räkenskapsår bestämma vilket av de tillåtna räkenskapsåren som ska användas. När bokföringsskyldigheten har inträtt får räkenskapsåret enligt 3 kap. 6 § BFL läggas om dels från brutet räkenskapsår till kalenderår, dels till gemensamt räkenskapsår i fall som avses i 4 § och 5 § 1 st. BFL. I andra fall får omläggning av räkenskapsåret inte ske utan tillstånd av SKV, 3 kap. 6 § BFL.

Se vidare SKV:s utbildningsmaterial ”Bokföringslagen m.m.”, PE/U 44-283 samt broschyren ”Omläggning av räkenskapsår i aktiebolag”, SKV 424.

1.6.7 Inkomstår

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

…

inkomstår: kalenderåret före taxeringsåret, *Lag (1999:1300)*

….

Med inkomstår avses det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret.

1.6.8 Grupphuvudman

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

…

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

…

6 a kap. 4 § 2 st. ML

…

Till grupphuvudman skall utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en näringsidkare som är kommittentföretag. *Lag (1998:346).*

När det gäller definitionen av grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp hänvisar SBL till 6 a kap. 4 § ML. Grupphuvudmannen är den som företräder gruppen och kan vara företagsgruppens moderbolag eller något annat företag som gruppen bestämt och SKV godtagit. Även kommittentföretag kan vara grupphuvudman, eftersom reglerna om gruppregistrering är tillämpliga även för kommissionärsförhållanden. Se vidare avsnitt 29.

1.6.9 Näringsverksamhet

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

…

näringsverksamhet: 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, *Lag (1999:1300).*

…

Definitionen av näringsverksamhet är kopplad till IL:s bestämmelser om näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses verksamhet av sådant slag att intäkterna räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som ska hänföras till detta inkomstslag framgår av 13 kap. IL.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas, enligt 13 kap. 1 § IL, inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Av 1 kap. 1–2 §§ ML framgår att den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster inom landet är skattskyldig till moms. Verksamheten är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (4 kap. 1 § ML).

Begreppet näringsverksamhet ska dock i momssammanhang tolkas mot bakgrund av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet.

EG-rätt

I sjätte direktivet uttrycks motsvarande i artikel 4.1 med att ”skattskyldig person” är varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Av artikel 4.2 framgår att de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 ska omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska likaså betraktas som ekonomisk verksamhet. Det finns en relativt omfattande praxis från EG-domstolen angående vad som kan anses vara ekonomisk verksamhet.

Se vidare MOMSHL 2004 avsnitt 8.

1.6.10 Överskjutande ingående moms

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

…

överskjutande ingående mervärdesskatt: den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt. *Lag (1997:483).*

Med överskjutande ingående moms avses den del av ingående moms som överstiger utgående moms. Begreppen ingående och utgående moms har enligt 1 kap. 3 § SBL samma betydelse som i ML.

1.6.11 Verksamhet

1 kap. 7 § ML

Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. I 13 kap. avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.

Med *verksamhet som medför skattskyldighet* förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 2 § första stycket 1. *Lag (1997:502).*

Huvudregel

Huvudregeln enligt SBL är att en skattskyldig lämnar en redovisning som omfattar samtliga verksamheter. Begreppet verksamhet definieras inte direkt i ML. I 4 kap. 1 § 1 p. ML anges att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Kommun

En kommun ska i redovisningshänseende anses bedriva en enda verksamhet. Denna regel omfattar också landstingen. Redovis-

ningen ska dock inte avse sådan ingående moms för vilken kommun eller landsting kan erhålla ersättning enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

I MOMSHL 2004 avsnitt 8 behandlas begreppen yrkesmässig verksamhet och former som är jämförliga med till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse. Se även avsnitt 1.6.9 ovan.

RSV:s PM 1997-05-28

RSV har också i en promemoria 1997-05-28, dnr 4261-97/900, ”Verksamhetsbegreppet och avdragsrätten enligt mervärdesskattelagen i de fall bidrag eller dylikt har mottagits” utvecklat sin syn på hur begreppen verksamhet, verksamhetsgren och del av verksamhet ska tolkas.

1.6.12 Utländsk företagare

1 kap. 15 § ML

Med *utländsk företagare* förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. *Lag (2001:971).*

Med utländsk företagare avses enligt 1 kap. 15 § ML såväl fysiska som juridiska personer. Definitionen av begreppet utländsk företagare har fr.o.m. den 1 januari 2002 ändrats för att den närmare ska överensstämma med bestämmelserna i sjätte direktivet.

Fysiska personer

Såvitt gäller fysiska personer omfattar begreppet utländsk företagare en näringsidkare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe.

Juridiska personer

Såvitt gäller juridiska personer, som är näringsidkare, omfattar 1 kap. 15 § ML sådana juridiska personer, vilka inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet och inte heller ett fast etableringsställe här i landet.

Näringsidkare

Med näringsidkare i ML:s mening avses fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig, prop. 1994/95:57 s. 161. RSV har i en skrivelse 2003-11-13, dnr 8448-02/120 ”Begreppet näringsidkare i samband med att tjänster tillhandahålls till förvärvare i Sverige”, redogjort för de kriterier som bör tillämpas i fråga om begreppet näringsidkare vid juridiska personers förvärv från utlandet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML och artikel 9.2 e i sjätte direktivet. (jfr MOMSHL 2004 avsnitt 8.1.1).

Begreppet utländsk företagare behandlas närmare i avsnitt 28 och i MOMSHL 2004 avsnitt 40.

1.6.13 Särskilda beskattningsordningen avseende moms för elektroniska tjänster

Allmänt

Från och med den 1 juli 2003 kan en näringsidkare från ett land utanför EG, som säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land, 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. Denna särskilda ordning beskrivs närmare i avsnitt 31.

Definitioner

10 a kap. 1 § SBL

I detta kapitel förstås med

icke-etablerad näringsidkare: en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § andra stycket 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land: bestämmelser som gäller i ett annat EG-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg,

e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel. *Lag (2003:222).*

Bestämmelsen i 10 a kap. 1 § SBL innehåller vissa definitioner av begrepp som används i 10 a kap. Nedan förklaras några av dessa begrepp samt vissa övriga begrepp som används i samband med den särskilda ordningen.

Icke-etablerad näringsidkare

En icke-etablerad näringsidkare är en näringsidkare som varken har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land.

Elektroniska tjänster

Med elektroniska tjänster förstås sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML.

E-handels-deklaration

Med e-handelsdeklaration avses en sådan deklaration som är avsedd för redovisning av moms enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL.

Identifieringsland

Den särskilda ordningen innebär att den icke-etablerade näringsidkaren endast har kontakt med myndigheten i ett EG-land. Identifieringslandet är den medlemsstat som näringsidkaren väljer att kontakta för att ansöka om att få tillämpa den särskilda ordningen. Den medlemsstat som näringsidkaren valt att identifiera sig i är endast en kontaktpunkt, en förmedlare av uppgifter och betalningar. Det är

fortfarande de länder där omsättningarna sker, dvs. konsumtionsländerna, som är beskattningsländer för dessa omsättningar.

Identifierings-beslut

Myndigheten i det valda identifieringslandet beslutar genom ett identifieringsbeslut att tillåta att en icke-etablerad näringsidkare får tillämpa den särskilda beskattningsordningen i det landet.

Identifierings-nummer

I samband med att myndigheten fattar ett identifieringsbeslut tilldelar den också näringsidkaren ett identifieringsnummer.

1.6.14 Övriga termer och uttryck

Tillämpningen av bestämmelserna i ML och SBL torde i praktiken kräva att vissa förenklade begrepp används för att åskådliggöra vissa händelser och situationer. I det följande förklaras innebörden av vissa sådana begrepp och andra grundläggande begrepp som inte har förklarats tidigare i avsnitt 1.6.

EG och EU

EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som numera sker inom EU. EG är till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-förordningar, EG-beslut och EG-direktiv). De regler som finns på momsområdet är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

EG eller EG-land

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vid handel med vissa områden ska dock samma bestämmelser som gäller inom EG tillämpas även om dessa områden inte tillhör EG. Det gäller transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco, vilka ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Motsvarande gäller beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland (1 a § MF). I bilaga 3 i MOMSHL 2004 finns en sammanställning över den europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.

Ej EG-land

Vissa områden inom EG har dock undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas alltså som s.k. tredje land. Se vidare bilaga 3 i MOMSHL 2004.

Gemenskaps-internt förvärv (GIF)

Med gemenskapsinternt förvärv (GIF) avses sådant förvärv av en vara från ett EG-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda beskattning hos förvärvaren. GIF föreligger även vid vissa överföringar av varor (dvs. utan att äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna om GIF finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.

Ingående moms

Med ingående moms avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet ingående moms för att beteckna ingående skatt.

Kvartalsredovisning (KVR)

Den som omsätter varor med leverans till annat EG-land, som föranleder beskattning av GIF hos köparen, ska lämna en periodisk sammanställning, kvartalsredovisning (KVR). I denna ska uppgifter lämnas om bl.a. värdet av leveranserna till respektive köpare samt köparens registreringsnummer till moms. KVR ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EG-länder utan att omsättning föreligger (10 kap. 33–36 §§ SBL samt RSFS 1999:12). Se vidare avsnitt 5.

Moms

I denna publikation används företrädesvis ordet moms för att beteckna mervärdesskatt.

Registrering till moms

Alla som redovisar moms, oavsett om redovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration, ska vara registrerade i momsregistret. Speciella regler gäller dock näringsidkare från tredje land som tillämpar den särskilda beskattningsordningen vid e-handel, se avsnitt 1.6.13.

Från och med den 1 juli 2002 omfattar registreringsskyldigheten även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till moms.

Se vidare avsnitt 3.

Rådsförordningen

Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.

Sjätte direktivet

Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

SKV

Den 1 januari 2004 inrättades Skatteverket (SKV), som ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. Vid SKV finns ett huvudkontor (HK), beläget i Solna. SKV är indelat i tio regioner, vilka motsvarar de tidigare regionala skattemyndigheterna.

SKV, Stockholm

SKV, Stockholm handlägger frågor rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige. Se vidare avsnitt 28.

Ärenden avseende den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster (10 a kap. SBL) handläggs också av SKV, Stockholm. Se vidare avsnitt 31.

SKV, Särskilda skattekontoret

SKV, Särskilda skattekontoret i Ludvika, handlägger bl.a. frågor om återbetalning av svensk moms till utländska företag som inte är registrerade här i landet (19 kap. 1 § ML). Se vidare avsnitten 14 och 28.

Tredje land

Med tredje land avses land som inte utgör EG-land.

Utgående moms

Med utgående moms förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, GIF eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet utgående moms för att beteckna utgående skatt.

VAT-nummer

VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås momsregistreringsnumret så som det ska skrivas vid EG-handel. Se vidare avsnitt 3.7.

1.7 Valuta

Redovisningsvaluta

Av 4 kap. 6 § BFL framgår att företag ska ha en enda redovisningsvaluta och att denna enligt huvudregeln ska vara svenska kronor. Vissa i paragrafen uppräknade juridiska personer får dock i stället använda euro som redovisningsvaluta. Detta gäller primärt aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag. Av 14 § 1 st. lagen om utländska filialer m.m. följer att även utländska företags filialer i Sverige får ha euro som redovisningsvaluta under förutsättning att det utländska företaget är av motsvarande slag som de företag som anges i 4 kap. 6 § BFL. Den redovisningsvaluta som gäller för företaget ska användas för samtliga affärshändelser och i samtliga led av redovisningen.

Bestämmelserna om redovisningsvaluta i 11 kap. och 13 kap. ML kan även omfatta sådana utländska företagare för vilka BFL inte kan anses tillämplig, prop. 2003/04:26, s. 112.

Deklarationsvaluta

> **1 kap. 7 § SBL**
>
> Samtliga uppgifter som skall lämnas enligt denna lag skall, om inte annat följer av 5 kap. 12 § andra stycket, till sina belopp anges i svenska kronor. *Lag (2000:55).*
>
> **23 kap. 1 § SBL**
>
> Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort. *Lag (1997:483).*

Av 1 kap. 7 § SBL framgår att de beloppsuppgifter som lämnas för beskattningsändamål, såsom skattedeklaration och KVR, ska anges i svenska kronor. Detta gäller oavsett vilken redovisningsvaluta företaget tillämpar. Beloppen ska dessutom enligt 23 kap. 1 § SBL anges i hela krontal så att öretal faller bort. Se vidare avsnitt 36.3.

2 Beslutande myndighet

2.1 Allmänt

Bakgrund

Den 1 januari 2004 inrättades Skatteverket (SKV), som ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. Den nya myndigheten är förvaltningsmyndighet och har övertagit de uppgifter som skattemyndigheterna och Riksskatteverket tidigare har haft. SKV är således förvaltningsmyndighet för bl.a. frågor om skatter, mervärdesskattebaserad avgift till EU-budgeten och brottsutredningar enligt lagen (1997:1024) om skattemyndigheters medverkan i brottsutredningar om något annat inte följer av särskilda föreskrifter.

SKV är indelat i tio regioner och varje region har skattekontor. Vid SKV finns ett huvudkontor (HK), beläget i Solna. HK leder och styr verksamheten vid SKV. Det operativa arbetet utförs, i huvudsak, vid regionerna.

Ett av syftena med bildandet av SKV har varit att öka möjligheter att ta till vara befintliga resurser på ett bättre sätt än tidigare och undanröja organisatoriska hinder som hämmar verksamhets-utvecklingen. Målet är att skapa nya och bättre förutsättningar för en enhetlig och likformig rättstillämpning samt ett effektivt utnyttjande av tillgängliga resurser. Ett av de tyngst vägande skälen för att bilda SKV har varit den ökade flexibiliteten.

Ny Arbetsordning för Skatteverket

Av prop. 2002/03:99 s. 248 ff framgår att regeringen har ansett att det bör finnas rutiner som innebär att en fysisk person normalt ska få sitt ärende handlagt där hon eller han är folkbokförd och en juridisk person där denna har sitt huvudkontor eller säte.

I och med införandet av det nya SKV har bestämmelserna om beslutande myndighet i 12 kap. ML och 2 kap. 1–5 a och 6–7 §§ SBL upphört att gälla. Nya bestämmelser i 12 kap. 1 § ML och 2 kap. 1 § SBL har införts som stadgar att det är Skatteverket som är beslutande myndighet. Vilket skattekontor som ska handlägga ett visst ärende eller fatta ett beslut avseende viss skattskyldig regleras internt av SKV i Arbetsordning för Skatteverket.

Huvudprincipen är att samma region ska fatta alla beslut som rör en viss skattskyldig under ett och samma år. Om den skattskyldige flyttar, flyttas också beslutsbehörigheten till den nya regionen,

dock först för året efter flyttningen. Även beslut som rör tidigare år fattas av den region dit den skattskyldige flyttat. Det finns dock möjlighet att frångå denna ordning.

Övergångs-bestämmelser

En särskild författning, lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket, trädde i kraft den 1 januari 2004. Denna lag 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 i stället ges in till SKV, samt att
- en skattemyndighets talan i pågående process i domstol den 1 januari 2004 övertas av SKV.

2.2 Beslutsbehörighet

2.2.1 Beslut enligt ML

12 kap. 1 § ML

Beslut enligt denna lag meddelas av Skatteverket. *Lag (2003:659).*

I 12 kap. 1 § ML anges att beslut ska meddelas av SKV. Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att beslut enligt ML ska fattas av den region där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. SBL var behörig att fatta beslut, om ingenting annat anges i arbetsordningen.

Grupp-registrering

I Arbetsordning för Skatteverket anges att frågor om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 och 5 §§ ML ska göras av den region som, i fråga om grupphuvudmannen, var behörig att fatta beslut enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1, 2 eller 3 §§ SBL.

Beslut där Tullverket är beskattnings-myndighet

Beslut som gäller upplagshavare och skatteupplag enligt 9 c kap. ML fattas av SKV. Vad gäller varor i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är SKV beskattningsmyndighet endast när varorna omsätts enligt 9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML. Sker ingen sådan omsättning är Tullverket beskattningsmyndighet. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av varor, se avsnitt 37. Se vidare RSV skrivelse 2000-06-22, dnr 6548-00/100, ”Godkännande av upplagshavare och skatteupplag”.

Exempel på beslut enligt ML

Exempel på beslut som fattas enligt ML är beslut om frivillig skattskyldighet vid s.k. uppbyggnadsskede, 10 kap. 9 § ML, beslut

angående frivillig skattskyldighet avseende konstnärer, 1 kap. 2 b § ML, beslut angående mervärdesskattegrupp, 6 a kap. 4–6 §§ ML, beslut angående förvärvströskeln, 2 a kap. 4 § ML, beslut angående distansförsäljning, 5 kap. 2 § 3 st. ML, och beslut angående frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal, 9 kap. 1 och 2 §§ ML.

2.2.2 Beslut enligt SBL

2.2.2.1 Gällande lydelse i 2 kap. 1 § SBL

2 kap. 1 § SBL

Beslut enligt denna lag fattas av Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Fysiska och juridiska personer

Av 2 kap. 1 § SBL framgår att beslut enligt SBL fattas av SKV. Enligt Arbetsordning för Skatteverket ska SKV:s handläggning enligt SBL och SBF utföras av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL var behörig att fatta beslut, om ingenting annat anges i arbetsordningen.

I 2 kap. 1 och 2 §§ SBL fanns tidigare generella regler för beslutsbehörigheten. I 2 kap. 1 § SBL angavs vilken region som var behörig att fatta beslut beträffande fysiska personer. I 2 kap. 2 § SBL fanns särskilda behörighetsregler för beslut beträffande juridiska personer. Se vidare avsnitt 2.2.2.2.

Ränta, skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att bestämmelserna om beslutsbehörighet även gäller för beslut om ränta, skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift.

Självdeklaration

I de fall den skattskyldige ska redovisa moms i självdeklarationen gäller enligt 10 kap. 31 § 2 st. SBL i stället beslutsbehörighetsreglerna i TL. Bestämmelserna i TL hänvisar till beslutsbehörighetsreglerna i SBL.

Omprövningsbeslut

Omprövning enligt 21 kap. 1 § SBL, dvs. omprövning av beskattningsbeslut, ska göras av SKV i den region som är beslutsbehörig vid omprövningstillfället. Har förhållandena beträffande beslutsbehörighet inte ändrats meddelas således omprövningsbeslutet av den region som meddelat det beslut som ska omprövas. Har den skattskyldige däremot bytt beslutsbehörig region under omprövningsperioden ska omprövningsbeslutet meddelas av SKV i den nya regionen (jfr prop. 1996/97:100 s. 525). Vad nu sagts gäller oberoende av vilken typ av beskattningsbeslut som omprövas eller överklagas.

En begäran om omprövning ska, liksom ett överklagande, alltid ges in till den region som meddelat det beslut som begärs omprövat eller överklagas. Rättidsprövning och prövning av övriga för-

utsättningar för sakprövning ska alltid göras av SKV i den region som är beslutsbehörig vid respektive prövningstillfälle. Detsamma gäller för sådant beslut om debiteringsåtgärd som enligt 11 kap. 20 § SBL ska fattas när domstol ändrat tidigare beslut i sakfrågan.

Motpart i LR och KR är SKV i den region som fattat det ursprungliga omprövningsbeslutet. Om det allmänna ombudet har överklagat Skatteverkets beslut i en fråga är ombudet motpart i LR och KR. Detta torde gälla även i högre instans oavsett vem som har initierat processen.

Exempel på beslut enligt SBL

Exempel på beslut som fattas enligt SBL är beskattningsbeslut, beslut om registrering, beslut om att en person ska ha fler än ett skattekonto, beslut om att moms som annars ska redovisas i självdeklaration ska redovisas i skattedeklaration samt beslut att redovisningsperioden ska omfatta helt beskattningsår.

2.2.2.2 Tidigare lydelse i 2 kap. 1 och 2 §§ SBL

Fysiska personer

Intill den 1 januari 2004 hade 2 kap. 1 § SBL följande lydelse.

Beslut enligt denna lag som rör en fysisk person fattas av skattemyndigheten i den region där den fysiska personen har sin hemortskommun det år då beslutet skall fattas.

Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen författningsenligt skall vara folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet skall fattas. För den som har varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av det år då beslut skall fattas men som inte skall ha varit folkbokförd här den 1 november året före avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet skall fattas.

Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 4-5 §§. Om behörig myndighet inte finns, fattas beslut av Skattemyndigheten i Stockholm. *Lag (1999:1300).*

Folkbokförd 1 november

Behörig myndighet är den region där den fysiska personen har sin hemortskommun det år då beslutet ska fattas. Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen ska vara folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.

Ej folkbokförd

För den som inte ska vara folkbokförd här i riket den 1 november året före det år under vilket beslutet ska fattas, avses med hemortskommun i stället den kommun där han först varit bosatt eller stadigvarande vistas. För den som utan att bo i Sverige ändå är obegränsat skattskyldig i riket på grund av reglerna i 3 kap. 3 § 1 st. 3 p. IL, dvs. den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här, avses med hemortskommun den kommun där anknytningen var starkast under året före det år då

beslutet ska fattas.

Annan region

Om det är fråga om någon som är skattskyldig till moms endast på grund av vissa gemenskapsinterna förvärv, gäller andra regler om beslutsbehörighet, se avsnitt 2.2.3.

SKV, Stockholm

Skulle behörig myndighet saknas fattas beslut av SKV, Stockholm.

Juridiska personer

Intill den 1 januari 2004 hade 2 kap. 2 § SBL följande lydelse.

Beslut som rör ett handelsbolag fattas av skattemyndigheten i den region där bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet skall fattas.

Beslut som rör en europeisk ekonomisk intressegruppering fattas av skattemyndigheten i den region där intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet skall fattas. *Lag (1999:1300).*

Beslut som rör någon annan juridisk person än som avses i första eller andra stycket fattas av skattemyndigheten i den region inom vilken styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet skall fattas. Beslut som rör ett dödsbo fattas dock av den myndighet som senast var behörig att fatta beslut som rörde den avlidne. *Lag (2001:328).*

Om en juridisk person har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet skall fattas skall beslutet fattas av skattemyndigheten i den region där huvudkontoret eller sätet var beläget då den juridiska personen bildades. Om beslutet rör ett dödsbo och den avlidne hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsfallsåret skall beslut efter utgången av dödsfallsåret fattas av skattemyndigheten i den region där den avlidnes senaste rätta folkbokföringsort var belägen.

Första-fjärde styckena gäller inte om annat följer av 4-5 §§. Om en juridisk person har upplösts fattas beslut av den senast behöriga myndigheten. Om behörig myndighet inte finns fattas beslut av Skattemyndigheten i Stockholm. *Lag (1999:1300).*

Med juridisk person avses en organisation som har rättskapacitet på liknande sätt som en fysisk person och följaktligen kan ha egna fordringar och skulder, sluta avtal, tala inför domstol genom vederbörligt organ m.m. Det kan som exempel vara frågan om en stat, en kommun, ett aktiebolag, ett handelsbolag, en stiftelse eller en förening, men även ett dödsbo eller ett konkursbo är en juridisk person. Ett enkelt bolag är däremot inte att anse som en juridisk person, eftersom det inte kan agera självständigt, utan det är i stället deltagarna i bolaget som agerar var för sig.

Handelsbolag

Beslut som rör ett handelsbolag fattas av SKV i den region där bolaget hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.

EEIG

Beslut som gäller europeisk ekonomisk intressegruppering fattas av SKV i den region där intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.

Övriga juridiska personer

För andra juridiska personer än de som nämnts ovan, t.ex. aktiebolag, fattas beslut av SKV i den region inom vilken styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte den 1 november året före det år då

beslutet ska fattas. Om en juridisk person har upplösts fattas beslut av senast behörig region.

Dödsbo

Beslut som avser en skattskyldigs dödsbo fattas dock av den region som senast var behörig att fatta beslut som rörde den skattskyldige. Om beslutet rör ett dödsbo och den avlidne bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsfallet, ska beslut efter utgången av dödsfallsåret fattas av SKV i den region där den avlidnes senaste rätta folkbokföringsort var belägen.

Ny juridisk person

Om en juridisk person har bildats efter den 1 november året före det år beslutet ska fattas ska beslutet fattas av SKV i den region där huvudkontoret eller sätet var beläget då den juridiska personen bildades.

Annan region

För beslut som rör den som är skattskyldig till moms endast på grund av vissa gemenskapsinterna förvärv, eller om beslut att föra över beslutsbehörigheten har fattats gäller andra regler om beslutsbehörighet, se avsnitt 2.2.3. och 2.3.

SKV, Stockholm

Skulle behörig myndighet saknas fattas beslut av SKV, Stockholm.

Enkla bolag

Om en representant för ett enkelt bolag har registrerats, är det representantens region som är beslutsbehörig beträffande de frågor som berör honom i denna hans egenskap. Om SKV av någon anledning vill kräva redovisning eller betalning av övriga delägare, är det i stället delägarnas region som är beslutsbehörig.

2.2.3 Beslut som fattas av SKV, Särskilda skattekontoret

Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att det i vissa fall är SKV, Särskilda skattekontoret som är behörigt att fatta beslut. Detta gäller t.ex. beskattningen av förvärvade nya transportmedel när förvärvarna är skattskyldiga endast på grund av dessa förvärv samt återbetalning till icke skattskyldiga enligt 10 kap. ML.

2.2.4 Beslut som fattas av HK

Enligt 13 kap. 1 § SBL är det regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer som fattar beslut om befrielse från att betala skatt. Enligt 36 § SBF är det SKV som har befogenheten att besluta om befrielse från skatt enligt förevarande lagrum. Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att sådana beslut fattas av HK. Se vidare avsnitt 17.

2.3 HK:s befogenheter

Föra talan i RR

Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att HK för SKV:s talan i Regeringsrätten i ett visst ärende eller i en viss grupp av ärenden i det fall det är den skattskyldige som har överklagat SKV:s beslut. HK har även, enligt arbetsordningen, befogenhet att uppdra åt en tjänsteman vid SKV att föra verkets talan vid

allmän förvaltningsdomstol.

Förhandsbesked

Om en enskild ansökt om förhandsbesked är SKV motpart i ärendet. Enligt Arbetsordning för Skatteverket för HK SKV:s talan i dessa ärenden. Det är även HK som för det allmännas talan när förhandsbesked, som sökts av enskild, överklagas till RR, se vidare avsnitt 20.

2.4 Det allmänna ombudets befogenheter

SKV:s beslut

SKV:s beslut får överklagas av det allmänna ombudet (AO), som även kan föra talan till den skattskyldiges förmån. AO har då samma behörighet som den skattskyldige.

Förhandsbesked

AO kan begära förhandsbesked hos skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Det är även AO som för talan när förhandsbesked, som sökts av AO, överklaga, se vidare avsnitt 20.

2.5 Avgörande i skattenämnd

2 kap. 8 § SBL

Om ett beskattningsärende som avses i denna lag har ett nära samband med ett taxeringsärende som enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen (1990:324) skall avgöras i en skattenämnd, får även beskattningsärendet avgöras i skattenämnden, om det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang. *Lag (1997:483).*

I fråga om taxeringsverksamheten är beslutsbehörigheten inom SKV fördelad mellan tjänstemän vid myndigheten och skattenämnderna (SN) vid myndigheten. Hur beslutsbehörigheten är fördelad behandlas i TAXHL 96, avsnitt 4.2.

Beslut inom momsområdet fattas som regel av tjänstemän inom SKV, eftersom SN normalt sett inte är ett beslutsorgan för momsfrågor. Som framgår av bestämmelsen i 2 kap. 8 § SBL kan dock i vissa fall ett beskattningsbeslut inom momsområdet fattas i SN. Detta får ske om ärendet har ett nära samband med ett taxeringsärende som ska avgöras i SN och det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang. Så kan vara fallet t.ex. vid omprövning till följd av en integrerad revision eller när inkomsten av en näringsverksamhet uppskattats skönsmässigt. Denna bestämmelse tillkom på grund av de krav som den integrerade beskattningsverksamheten ställer på att beslut avseende inkomstskatt och moms ska kunna fattas i ett sammanhang även om momsen redovisas i skattedeklaration (se prop. 1990/91:46 s. 58).

2.6 Samordningsmyndighet

Enligt rådets förordning (EG) nr 1798/2003 ska varje medlemsland utse en myndighet som svarar för det informationsutbyte inom det särskilda datasystem som tillskapats för kommunikation mellan medlemsländerna. Av förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 m.m. framgår att det är HK som utgör denna samordningsmyndighet. Se vidare avsnitt 34 om Internationellt samarbete.

3 Registrering

3.1 Allmänt

Reglerna om registrering finns i 3 kap. 1–4 §§ SBL. Med registrering avses ny-, ändrings- och avregistrering.

I 3 kap. 5–6 §§ SBL finns bestämmelser om skattekonton. Dessa behandlas i avsnitt 11.

Den som är skattskyldig enligt ML ska anmäla sig för registrering och registreras av SKV.

En bestämmelse om anmälningsskyldighet avseende frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal finns i 9 kap. 7 § ML. Anmälningsskyldighet föreligger vid överlåtelse av fastighet eller då förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten upphör. Se även avsnitt 34.3.

Registrering till moms är en åtgärd som vidtas för att SKV ska kunna administrera momsen, dvs. ta emot inbetalningar från skattskyldiga och återbetala moms, meddela beskattningsbeslut och kontrollera momsredovisningen.

Identifierings-beslut

Vad gäller den särskilda beskattningsordningen vid e-handel ska den näringsidkare som vill tillämpa den särskilda ordningen ansöka om det hos SKV. Är de i 10 a kap. 2 § SBL angivna förutsättningarna uppfyllda fattar SKV ett s.k. identifieringsbeslut. Detta förfarande kallas således inte registrering. Se vidare avsnitt 31.

3.2 Personer som ska registreras

3 kap. 1 § 1 st. 1–5 p. SBL

Skatteverket skall registrera *Lag (2003:664).*

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter, *Lag (1998:347).*
2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag,
3. den som är grupphuvudman, *Lag (2001:970).*
4. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
5. den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen, *Lag (2002:400).*

Den som är skattskyldig för moms

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL ska den som är skattskyldig enligt ML, med vissa undantag, registreras. Begreppet skattskyldig beskrivs närmare i MOMSHL 2004 avsnitt 4.

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL ska dock inte alla skattskyldiga registreras. Undantag från registreringsskyldigheten gäller

- mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. 1 § ML, se avsnitt 29, och
- den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel och vissa punktskattepliktiga varor (2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 p. ML), se avsnitt 27.

Den som är grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp ska registreras enligt 3 kap. 1 § 1 st. 3 p. SBL.

Den som inte är skattskyldig för moms

SKV ska dock registrera nedanstående trots att skattskyldighet inte föreligger

- den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, samt
- den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv (GIF) som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML, se MOMSHL 2004 avsnitt 10.6.2.

Registreringsskyldigheten gäller oavsett om momsredovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration

I avsnitt 35 behandlas bl.a. vad som gäller i fråga om registrering av vissa företagsformer eller vissa skattskyldiga.

3.3 Beslut om registrering

SKV:s arbetsordning

Enligt Arbetsordning för Skatteverket ska SKV:s handläggning enligt SBL och SBF utföras av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL var behörig att fatta beslut om inget annat anges i arbetsordningen.

Fysisk person

En fysisk person ska vara registrerad hos SKV i den region där han har sin hemortskommun.

Juridisk person

En juridisk person ska vara registrerad hos SKV i den region där styrelsen har sitt säte.

Utländsk företagare

Utländska företagare som ska, vare sig de företräds av ett ombud eller ej enligt 23 kap. 4 § SBL, registreras hos SKV, Stockholm, se avsnitt 28.2.

Enligt 6 § SBF kan en utländsk företagare som avser att göra en sådan import och därmed sammanhängande omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML registrera sig till moms för omsättningen genom att ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL (importombud för

utländsk företagare) registrerar sig i eget namn för företagarens räkning. I dessa fall ska registrering ske hos SKV, Stockholm.

Representant för enkelt bolag/partrederi

Beträffande representant för enkelt bolag eller partrederi gäller att om representanten är en fysisk person ska registrering ske hos SKV i den region där han har sin hemortskommun. Är representanten i stället en juridisk person ska registrering ske hos SKV i den region där styrelsen har sitt säte.

Gruppregistrering

Beslut om gruppregistrering fattas av SKV i den region som är behörig att fatta beslut avseende den som ska fungera som grupphuvudman, se avsnitt 29.2.

Frivilligt skattskyldig

Den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler ska registreras enligt de allmänna bestämmelser som beskrivs ovan. Det har i sammanhanget ingen betydelse var fastigheten är belägen.

3.4 Anmälan för registrering

3.4.1 Allmänt

3 kap. 2 § SBL

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras enligt 1 § skall anmäla sig för registrering hos Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, skall göra en anmälan för varje verksamhet.

Om inte något hindrar det skall anmälan göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas. Den vars verksamhet är yrkesmässig endast enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 eller 2 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) och som enligt 10 kap. 31 § i denna lag skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen anses ha fullgjort anmälningsskyldigheten genom att lämna deklarationen. *Lag (1997:483).*

EG-rätt

Enligt artikel 22.1 a sjätte direktivet ska varje skattskyldig uppge när hans verksamhet inleds, förändras eller upphör.

Anmälningsplikt

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

Revisorn ska anmärka

Enligt 10 kap. 31 § ABL och 30 § revisionslagen (1999:1079) ska en revisor anmärka bl.a. om ett bolag eller företag inte 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.

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

3.4.2 Skatte- och avgiftsanmälan

Skyldigheten att anmäla sig för registrering hos SKV ska fullgöras genom att en skatte- och avgiftsanmälan lämnas. Enligt 64 § SBF fastställer SKV formulär till blankett för skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620). Skatte- och avgiftsanmälan finns även tillgänglig på SKV:s webbplats. Blanketten ska lämnas till SKV i den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 och 2 §§ SBL skulle besluta om registrering. Se avsnitt 2.2.

En anmälan ska enligt 3 kap. 2 § 2 st. SBL lämnas för varje verksamhet. Detta gäller oavsett att alla verksamheter ska redovisas i en skattedeklaration. Vad som avses med verksamhet i ML:s mening beskrivs i avsnitt 1.5.11.

Skatte- och avgiftsanmälan ska skrivas under av sökanden (enskild näringsidkare eller behörig firmatecknare). Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening måste samtliga skriva på.

3.4.3 Ändringsanmälan

3 kap. 3 § SBL

Om ett förhållande som har tagits upp i en anmälan om registrering har ändrats, skall den som gjort anmälan underrätta Skatteverket om ändringen. Om inte något hindrar det skall underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade. *Lag (2003:664).*

EG-rätt

Enligt artikel 22.1 a sjätte direktivet ska varje skattskyldig uppge när hans verksamhet inleds, förändras eller upphör.

Anmälningsplikt

Den skattskyldige är enligt 3 kap. 3 § SBL skyldig att underrätta SKV om ändringar har skett i förhållande till lämnad anmälan om registrering. Om inte något hindrar det ska underrättelsen lämnas inom två veckor från det ändringen inträffade.

Det registreringsbevis som den skattskyldige erhållit kan användas för ändringsanmälan. Om SKV får vetskap om en ändring i förhållande till lämnad skatte- och avgiftsanmälan och den skattskyldige inte själv lämnar ändringen kan SKV på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret. En sådan ändring bör dock kommuniceras med den skattskyldige innan åtgärden vidtas.

3.4.4 Föreläggande

3 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som inte gör anmälan enligt 2 § eller inte lämnar underrättelse enligt 3 §, att fullgöra sin skyldighet eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om skyldighet att göra anmälan eller lämna underrättelse finns. *Lag (2003:664).*

Genom bestämmelsen i 3 kap. 4 § SBL har SKV möjlighet att förelägga den som inte fullgjort sin skyldighet enligt 3 kap. 2 eller 3 §§ SBL, dvs. att anmäla sig för registrering eller underrätta SKV om ändring av förhållande som tagits upp i en skatte- och avgiftsanmälan. Även då det behöver utredas huruvida en person är skyldig att göra en anmälan eller lämna underrättelse finns möjlighet för SKV att få fram uppgifter genom föreläggande. Ett föreläggande får enligt 23 kap. 2 § SBL förenas med vite, se vidare avsnitt 6.9.

3.5 Beslut i samband med registrering

3.5.1 Formella beslut

En registrering till moms är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Den är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningsskyldighet, vilka åligganden i stället direkt följer av lagbestämmelser. I en ansökan om registrering får emellertid anses ligga också en framställning om ställningstagande i skattefrågan, dvs. skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Jfr RR dom 2002-02-27 (RÅ 2002 not. 26) samt RR dom 1987-10-15 (RÅ 1987 ref. 115).

SKV fattar beslut om registrering till moms med ledning av en insänd skatte- och avgiftsanmälan. SKV kan dock fatta beslut om registrering även utan en anmälningshandling genom s.k. tvångsregistrering.

Normalt meddelas registreringsbeslutet genom ett registreringsbevis, se vidare avsnitt 3.6. Vid registrering i samband med nedan uppräknade fall måste dock särskilt diariefört beslut fattas. I dessa fall ska överklagandehänvisning alltid bifogas.

- Avslag på ansökan om momsregistrering, 3 kap. 1 § SBL. SKV anser att en verksamhet inte medför skattskyldighet men den som gör anmälan anser det.
- Tvångsregistrering, 3 kap. 1 § SBL. SKV anser att en verksamhet medför skattskyldighet medan den skattskyldige inte anser det.

- 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.
- Representant för enkelt bolag eller partrederi, 6 kap. 2 § ML och 23 kap. 3 § SBL.
- Mervärdesskattegrupp, 6 a kap. 4 § ML.
- Ombud för utländsk företagare, 23 kap. 4 § SBL.

3.5.2 Övriga beslut

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

- På vilket sätt ska momsen redovisas?
- Vid vilken tidpunkt ska skattedeklaration lämnas?
- Vilken redovisningsperiod ska tillämpas?
- Vilken redovisningsmetod ska användas?
- Ska redovisningen fullgöras av en av delägarna, s.k. representantredovisning?

Normalt meddelar SKV inte något formellt beslut i dessa frågor utan beslutet framgår av det registreringsbevis som tillställs den skattskyldige, se avsnitt 3.6. Endast om SKV frångår den skattskyldiges önskemål fattar SKV ett formellt beslut.

Bestämmelserna om representantredovisning behandlas i avsnitt 30. I det följande behandlas kortfattat övriga beslut som SKV behöver ta ställning till vid registrering.

Redovisningssätt

Moms kan redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. 9 §, 11 §, 31 § och 32 § 1 st. SBL samt 19 kap. 13 § ML. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 4. Observera att om det finns flera delägare för en verksamhet ska samtliga delägare redovisa momsen på samma sätt.

Redovisningstidpunkt för skattedeklaration

Vid redovisning i skattedeklaration finns två redovisningstidpunkter, antingen den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut eller den 26 i månaden efter redovisningsperiodens

slut. Bestämmelserna finns i 10 kap. 18 och 19 §§ SBL och behandlas i avsnitt 4.3.9.

För den som redovisar i självdeklarationen gäller andra tidpunkter.

Redovisnings-period

Enligt 10 kap. 14 § SBL omfattar en redovisningsperiod en kalendermånad. I vissa fall kan dock redovisningsperioden vara ett helt beskattningsår, 10 kap. 15 § SBL. Redovisningsperioden för moms som redovisas i en självdeklaration utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning, 10 kap. 16 § SBL, se avsnitt 4.4.5.

Redovisnings-metod

Begreppet redovisningsmetod finns inte i ML, men är ett sammanfattande uttryck för sätten att redovisa moms. I 13 kap. ML finns bestämmelser om redovisning av utgående och ingående moms.

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

Se vidare MOMSHL 2004 avsnitt 18 om tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde samt de två redovisningsmetoderna.

3.5.3 Tidpunkt för registrering

Ej retroaktiv registrering

Ett beslut om registrering gäller fr.o.m. den dag registreringsbeslutet fattas. Det är således inte möjligt att registrera någon retroaktivt. Förbudet gäller också i det fall SKV beslutar om s.k. tvångsregistrering. Det finns dock inte något hinder mot att meddela beskattningsbeslut för redovisningsperioder före registreringstidpunkten. Skattskyldigheten kan alltså inträda före registreringsdatum. På samma sätt kan SKV kräva att en skattskyldig ska lämna en periodisk sammanställning, om han haft EG-handel även för tid före registreringstidpunkten.

RR-dom

RR har i RÅ 1987 ref. 115 prövat frågan om retroaktiv registrering och funnit att ett beslut om registrering inte får tilläggas verkan för tid innan registrering skett. Av RR-domen framgår bl.a. följande:

> ”I mervärdesskattesystemet är registreringen en formell åtgärd med uppgift att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Med avseende på uppkomst och upphörande av den materiella skatteplikten för varor och tjänster, skattskyldigheten för näringsidkare och redovisningsskyldigheten för dem är registrering däremot utan betydelse. Skattskyldigheten och redovisningsskyldighet inträder sålunda omedelbart på grund av lagbestämmelserna och kan följaktligen gälla även under tid då näringsidkaren inte varit registrerad, liksom

skyldigheterna kan sakna aktualitet även när en registrering består. Ett beslut om registrering innebär i enlighet härmed endast ett uttryck för att registreringsmyndigheten vid tiden för beslutet bedömt att skattskyldighet inträtt eller kommer att inträda för den registrerade eller att eljest särskilt angivna förutsättningar för registrering av honom föreligger och att till följd härav den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten skall kopplas in på den registrerade.

Frågan huruvida skattskyldighet till äventyrs inträtt redan före registreringen kan utredas oberoende av denna, och skattskyldighet som konstateras vid en sådan utredning kan leda till efterbeskattning. Denna är likaledes en av registrering oberoende åtgärd."

Jfr även RR dom 2002-02-27 (RÅ 2002 not. 26).

EG-dom

EG-domstolen har i mål C-400/98 Breitsohl slagit fast att det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Rätten att dra av den moms som har betalats för de första investeringsutgifterna är inte alls beroende av att skatteförvaltningen formellt har erkänt personens egenskap av skattskyldig. Erkännandet har endast till verkan att en sådan egenskap när den väl har erkänts, inte längre kan frånkännas den skattskyldige med retroaktiv verkan – bortsett från fall av bedrägeri eller missbruk.

Tidpunkt för skattskyldighet beträffande aktiebolag

Tidpunkten för skattskyldighet kan inte inträffa förrän aktiebolaget är bildat; tidigaste datum är dag för konstituerande stämma. Retroaktiv registrering kan inte bli aktuell i något fall. Detta gäller även företagsöverlåtelser. Först när det övertagande företaget faktiskt har börjat bedriva verksamheten kan skattskyldighet komma i fråga. I detta hänseende skiljer sig således momsen från inkomstskatten.

BFN informerar nr 3, december 2002

RR har i två mål (mål nr 2385-01 och 3206-01) begärt att BFN avger yttranden rörande effekten av retroaktiva företagsöverlåtelser avseende inkomstskatten. I de angivna yttrandena har nämnden förklarat vilka redovisningsmässiga effekter sådana avtal kan få.

Av BFN:s yttrande framgår bl.a. att skyldigheten att redovisa affärshändelser enligt BFL inte försvinner genom att företaget senare överlåter den rörelse (inkråmet) till vilken affärshändelserna hör. Skyldigheten gäller oberoende av om överlåtelseavtalet uppges ha retroaktiv effekt civilrättsligt. Ett företag som övertar en rörelse under motsvarande villkor ska inte redovisa affärshändelser som är hänförliga till tid före avtalets ingående varken i den löp-

ande bokföringen eller som intäkter och kostnader i bokslutet.

Sammanfattning av yttrandena återges i BFN Informerar nr 3, december 2002.

RR har i domar 2004-01-29 avseende ovannämnda mål ansett att retroaktiv företagsöverlåtelse är möjlig.

Den frivilliga skattskyldighetens början vid uthyrning av verksamhetslokal

Av ML framgår från vilken tidpunkt den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokal tidigast kan inträda. Tre typfall kan anges.

1. Överlåtelsefall

Då överlåtare av fastighet, hyres- eller bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelsetillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Överlåtaren blir frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder fastigheten. Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt, 9 kap. 5 § ML.

2. Uppförandeskeden

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till SKV eller den senare dag som sökanden angett, 9 kap. 4 § 2 st. ML.

3. Övriga fall

Här inryms t.ex. fall då byggnad uppförts och ansökan om frivillig skattskyldighet först därefter lämnas till SKV. Likaså fall då frivillig skattskyldighet ansöks, helt eller delvis, för en befintlig fastighet och sådan skattskyldighet dessförinnan inte förelegat för fastigheten eller fastighetsdelen, 9 kap. 4 § 1 st. ML.

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till SKV eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

3.6 Registreringsbevis

Bifaller SKV den skattskyldiges begäran om registrering fattas normalt inget formellt beslut om registrering. Alla som registreras till moms får ett registreringsbevis, 7 § 1 st. SBF. SKV fastställer enligt 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,
- besöksadress om sådan finns,
- telefon,
- F-skatt (fr.o.m.),
- arbetsgivarregistrering (fr.o.m.),
- momsregistrering (fr.o.m.),
- uppgift om var redovisning ska ske (skattedeklaration eller självdeklaration),
- redovisningsmetod.

I det s.k. basregistret finns bl.a. dessa uppgifter registrerade.

Hur ett registreringsbevis ser ut framgår av bilaga 3.

3.7 Registreringsnummer

Alla som registreras för redovisning av moms ska tilldelas ett särskilt momsregistreringsnummer av SKV enligt 5 § SBF. Registreringsnumret för moms är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret. Se vidare RSV:s broschyr om organisationsnummer (SKV 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 SE999999999901. Se även MOMSHL 2004, bilaga 9. I fakturor skrivs numret ofta som person- eller organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till moms. I samband med EG-handel måste dock det fullständiga registreringsnumret för moms användas.

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 sitt fullständiga registreringsnummer (Value Added Tax; VAT-nummer). VAT-numret är således identiskt med det fullständiga momsregistreringsnumret.

3.8 Avregistrering

3.8.1 Allmänt

Enligt bestämmelsen i 7 § SBF ska en registrering stå kvar till dess SKV beslutar att den ska upphöra. Detta innebär således att en skattskyldig ska redovisa moms i en skattedeklaration eller i självdeklaration så länge SKV inte beslutat annat.

Det förekommer att juridiska personer avregistreras hos PRV men inte anmäler sig för avregistrering hos SKV. Det kan finns flera skäl till att ett bolag avregistrerats hos PRV, t.ex. likvidation, fusion, konkurs. Konsekvensen blir att bolaget inte längre existerar, det är upplöst. Ett bolag som upplösts kan inte vara registrerat som skattesubjekt för tid efter upplösningen. I samband med upplösningen regleras bolagets tillgångar och skulder. Beskattning sker t.o.m. dagen för avregistrering och detta sker såväl beträffande moms som inkomstbeskattning. SKV måste således göra klart för sig på vilka grunder avregistrering sker och som en följd därav vidta de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella i det enskilda fallet. I samband därmed ska således momsbeskattning ske av kvarvarande tillgångar och avdrag göras för utestående skulder. I vissa fall kan överlåtelse ske utan moms enligt de undantagsregler som finns i 3 kap. ML.

Följande kan vara orsak till avregistrering

- verksamheten avvecklas,
- verksamheten fusioneras med annan verksamhet,
- verksamheten läggs ned,
- verksamheten överlåts,
- verksamheten går i konkurs,
- den skattskyldige avlider,
- en mervärdesskattegrupp bildas.

Nedan kommenteras tre av dessa orsaker till avregistrering.

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 verksamheten upphört, se vidare avsnitt 4.4. 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 ABL innebär att ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag Det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Beträffande redovisning av moms i samband med fusion gäller att det överlåtande bolaget är deklarationsskyldigt och ska således redovisa skatt fram till den dag fusionen ägde rum. Därefter kan det överlåtande bolaget avregistreras.

RSV har i en skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion m.m.”, redovisat verkets uppfattning i frågor som rör behörighet att vid SKV 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.

3.8.2 Tidpunkt för avregistrering

Ej retroaktiv avregistrering

I avsnitt 3.5.3 har redogjorts för att registrering till moms inte kan ske med retroaktiv verkan.

En registrering till moms kvarstår enligt 7 § SBF till dess SKV beslutar att den ska upphöra. En skattskyldig som upphör med sin verksamhet ska enligt 3 kap. 3 § SBL anmäla detta till SKV. Om den skattskyldige inte anmält att han upphört med sin verksamhet kommer han således att vara momsregistrerad till dess SKV beslutar att registreringen ska upphöra. Någon avregistrering med retroaktiv verkan kan inte ske, jfr RÅ 1987 ref. 115 (se utdrag ur domen under avsnitt 3.5.3) och RÅ 1997 ref. 16. Inte heller den omständigheten att en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter i en skatte- och avgiftsanmälan om sin verksamhet medför att SKV kan besluta om retroaktiv avregistrering. SKV kan däremot genom beskattningsbeslut fastställa skatten till noll kronor för redovisningsperioder under vilka någon verksamhet inte bedrivits. Jämför även EG-domstolens domar i målen C-110/94 INZO och C-400/98 Breitsohl. Domstolen ansåg att då någon som skattskyldig medgivits rätt till avdrag eller återbetalning kan registreringen inte dras tillbaka retroaktivt utom i fall av bedrägeri eller fusk. Se även avsnitt 3.5.3.

3.8.3 Formellt beslut om avregistrering

I samband med att den skattskyldige avregistreras sänds ett meddelande om avregistrering automatiskt ut. I de fall SKV och den skattskyldige inte har samma uppfattning utfärdas ett formellt beslut om avregistrering, jfr avsnitt 3.5.1. Ett beslut om avregistrering kan överklagas till LR, se avsnitt 20.

4 Deklaration

4.1 Allmänt

I 10 kap. SBL behandlas skyldighet att lämna deklaration. Preliminär självdeklaration tas upp i 1–8 §§, skalbolagsdeklaration tas upp i 8 a–8 c §§, skattedeklaration tas upp i 9–24 §§, hur en deklaration ska lämnas tas upp i 25–28 §§, särskilda bestämmelser om redovisning av moms och punktskatter finns i 29–36 a §§ och redovisningsskyldighet vid avveckling tas upp i 37 §.

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

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

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

Dessutom berör följande paragrafer momsen:

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

EG-rätt

I artikel 22.4 a i sjätte direktivet anges att varje skattskyldig person ska inge en deklaration inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången

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

4.2 Olika sätt att redovisa moms

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

Redovisning av moms kan ske antingen

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

E-handels-deklaration

Därutöver finns i 10 a kap. SBL bestämmelser om redovisning i e-handelsdeklaration avseende tillhandahållande av elektroniska tjänster när SKV, efter ansökan av näringsidkare, fattat identifieringsbeslut. Se vidare avsnitt 4.6 och avsnitt 31.

Särskild skatte-deklaration

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

Självdeklaration

Övriga skattskyldiga enligt ML ska redovisa momsen antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. För att få redovisa momsen i självdeklaration måste den skattskyldige dels vara skyldig att lämna sådan deklaration och inte vara handelsbolag eller gruppmuvudman, dels ha ett beskattningsunderlag exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import som beräknas uppgå till högst en miljon kronor för ett beskattningsår. Se vidare avsnitt 4.4.

Skattedeklaration

Övriga ska redovisa i skattedeklaration. Detta innebär att redovisning alltid ska ske i skattedeklaration t.ex. när beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import,

beräknas överstiga en miljon kronor för ett beskattningsår, när det gäller konkursbo, när företaget drivs som handelsbolag och när mervärdesskattegrupp registrerats. Se vidare avsnitt 4.3.

Förenklad skattedeklaration

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

4.3 Skattedeklaration

4.3.1 Allmänt

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

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

Revisorn ska anmärka

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

4.3.2 Skyldighet att lämna skattedeklaration

10 kap. 9 § SBL

En skattedeklaration skall lämnas av

…

3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1997:483)*
4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §§, *Lag (1998:347)*
5. den som är grupphuvudman,
6. den som omfattas av beslut enligt 11 §, och *Lag (2001:970)*
7. den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5, om inte annat följer av 31 §. *Lag (2002:391).*

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

Handelsbolag EEIG Kommanditbolag

Handelsbolag som är skattskyldiga till moms ska alltid redovisa momsen i skattedeklaration. Av 1 kap. 5 § SBL framgår att vad som sägs i SBL om handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), om inte annat föreskrivs. EEIG ska således också alltid redovisa momsen i skatte-

deklaration. Bestämmelsen gäller även för kommanditbolag, eftersom dessa är en form av handelsbolag.

Beloppsgräns

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

Exempel 1

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

Beträffande ändringar under löpande år se avsnitt 4.4.2 och 4.4.3.

Lämnar inte självdeklaration

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

Grupphuvudman

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

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

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

Beslut enligt 10 kap. 11 § SBL

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

Ansökan om återbetalning

19 kap. 11 § ML innehåller bestämmelser om att den som vill få ingående moms återbetald enligt 10 kap. 9–13 §§ ML ska ansöka om detta. Enligt 19 kap. 12 § ML ska ansökan göras i deklaration. Av 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL framgår att SKV ska registrera den som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

19 kap. 13 § 1 st. ML

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

om det inte finns särskilda skäl mot det. *Lag (1997:502).*

Ingående moms som hänför sig till omsättning som inte medför skattskyldighet kan normalt inte dras av. Den ingående momsen blir i dessa fall en del av företagets kostnad. Enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML föreligger rätt till återbetalning av den ingående momsen om omsättningen är undantagen på grund av s.k. kvalificerade undantag och export.

Kvalificerade undantag

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML har de som i yrkesmässig verksamhet omsätter varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt vissa uppräknade paragrafer, s.k. kvalificerade undantag (se MOMSHL 2004 avsnitt 16.5).

Export

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 12 § ML har de som omsätter varor eller tjänster genom export, dvs. omsättningen sker utanför EG. En förutsättning för återbetalningsrätt är att omsättningen är skattepliktig eller undantagen genom s.k. kvalificerat undantag, se MOMSHL 2004 avsnitt 16.7.

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

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

Uppbyggnadsskede

19 kap. 13 § 2 st. ML

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

SKV kan besluta att den som påbörjat sin verksamhet men ännu inte har någon omsättning ska ha rätt till återbetalning av ingående moms, på grund av särskilda skäl (s.k. uppbyggnadsskede), 10 kap. 9 § ML, se vidare MOMSHL 2004 avsnitt 16.4. Om ett sådant beslut har fattats ska ansökan om återbetalning ske i skattedeklaration, 19 kap. 13 § 2 st. ML.

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, deklareras. Av 10 kap. 9 § 7 p. SBL jämförd med 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL framgår att deklaration ska lämnas även i de fall någon skyldighet att betala skatt inte föreligger för den som förvärvar eller omsätter en vara från ett annat EG-land. Detta innebär att t.ex. en utländsk företagare som lägger upp lager i Sverige genom överföring från annat EG-land ska deklarera överföringen trots att omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska användas vid omsättningen inom Sverige och överföringen är undantagen enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML. Se även MOMSHL 2004 avsnitt 10.6.4.11 exempel 33. Normalt kommer det att bli skattedeklaration som ska lämnas men om förutsättningarna för att lämna självdeklaration är uppfyllda är det i stället en sådan deklaration som ska lämnas.

4.3.3 Föreläggande att lämna skattedeklaration

10 kap. 10 § SBL

Efter föreläggande av Skatteverket skall också den som inte är deklarationsskyldig enligt 9 § lämna en skattedeklaration. *Lag (2003:664).*

I 10 kap. 10 § SBL ges SKV rätt att förelägga den som inte är deklarationsskyldig enligt 10 kap. 9 § SBL att lämna en skattedeklaration, se vidare avsnitt 6.6.2.3.

4.3.4 Begäran eller andra särskilda skäl att lämna skattedeklaration

10 kap. 11 § SBL

Skatteverket skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas i en självdeklaration enligt bestämmelserna i 31 § första stycket skall redovisas i en skattedeklaration, *Lag (2003:664).*

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

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

Begäran

Den som har ett beskattningsunderlag som understiger en miljon kronor ska redovisa momsen i självdeklaration. Om en skattskyldig i stället vill redovisa momsen i skattedeklaration ska SKV enligt 10 kap. 11 § SBL besluta att så ska ske. Den skattskyldige behöver inte ange några skäl för sin begäran om att få redovisa i skattedeklaration. Om den skattskyldige anger skäl för att få redovisa i skattedeklaration så ska SKV inte pröva dessa utan endast bifalla begäran. SKV:s beslut om att redovisning ska ske i skattedeklaration i stället för i självdeklaration ska avse hela beskattningsår och gälla minst två på varandra följande beskattningsår. Bestämmelsen, som har överförts från ML, infördes i samband med att gränsen för att redovisa moms i självdeklarationen höjdes

till en miljon kronor från den 1 januari 1996 (se prop. 1995/96:19). Begäran om redovisning i skattedeklaration kan även göras efter beskattningsårets utgång, se avsnitt 13.4.2 om förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående moms.

Särskilda skäl

Även om den skattskyldige inte begär det kan det ändå föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration trots att beloppsgränsen en miljon kronor inte uppnås. I prop. 1996/97:100 s. 568 anges att särskilda skäl kan t.ex. vara att SKM fattat beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. KR i Stockholm har i tre domar, bl.a. dom 2003-09-29 (mål nr 5317-2001), behandlat frågan om särskilda skäl föreligger för redovisning i skattedeklaration vid frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. RSV anförde i KR att skatteförvaltningens kontrollbehov fortfarande är så starkt att denna form av uthyrning även i fortsättningen bör bedömas utgöra ett sådant särskilt skäl som påkallar redovisning i skattedeklaration. Med hänsyn till vad RSV anfört fann KR att anledning saknas frångå vad som i allmänhet hittills har tillämpats beträffande sådan redovisning som var i fråga. KR fann således att särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration fortfarande som regel ska anses föreligga vid frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. Även andra kontrollskäl kan, enligt SKV:s mening, åberopas av SKV för att en skattskyldig ska redovisa momsen i skattedeklaration. SKV:s beslut om särskilda skäl ska gälla hela beskattningsår.

Antingen självdeklaration eller skattedeklaration

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

4.3.5 Övriga som ska redovisa i skattedeklaration

Representantregistrering

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

4.3.6 En skattedeklaration för varje redovisningsperiod

10 kap. 13 § SBL

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

Om den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § första stycket 1–5 inte skall redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i skattedeklaration för en viss redovisningsperiod och om Skatteverket skriftligen upplysts om detta, behöver någon deklaration inte lämnas för den perioden. Detta gäller även om en förenklad skattedeklaration enligt 13 a § lämnas för redovisningsperioden. *Lag (2003:664).*

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

Som framgår av 10 kap. 13 § 1 st. SBL ska skattedeklaration lämnas för varje redovisningsperiod. Om skattedeklaration inte lämnas får SKV enligt 10 kap. 27 § SBL förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklarationen, se avsnitt 6.6.2.3.

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

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

4.3.7 Redovisningsperioder

Månad

10 kap. 14 § SBL

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

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

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

Helår

10 kap. 15 § SBL

För en sådan mervärdesskattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför skall redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration samt för handelsbolag, får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt skall vara ett helt beskattningsår. Detta gäller endast om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. *Lag (2003:664).*

200 000 kronor

Möjlighet till helårsredovisning finns för de företag som måste redovisa moms i skattedeklaration på grund av att de inte lämnar självdeklaration, t.ex. konkursbo. Handelsbolag, som alltid ska redovisa moms i skattedeklaration, kan också ha helårsredovisning. För att helårsredovisning ska kunna medges får beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. Regeln kan inte tillämpas av den som lämnar självdeklaration men som, trots att momsen kan redovisas i självdeklarationen, har valt att i stället redovisa momsen i skattedeklaration. Regeln kan inte heller tillämpas av den som SKV på grund av särskilda skäl beslutat ska redovisa skatten i skattedeklaration. Enkla bolag ska alltid lämna skattedeklaration varje månad, se vidare avsnitt 30.

4.3.8 Vad en deklaration ska ta upp

10 kap. 17 § SBL

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

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,

…

5. följande uppgifter om mervärdesskatt:

a) utgående skatt,

b) ingående skatt,

c) omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och

6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. *Lag (1997:483).*

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

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

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

Beträffande moms ska följande uppgifter lämnas

- utgående och ingående moms, samt
- omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

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

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

Utgående och ingående moms

10 kap. 29 § SBL

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

Av 13 kap. 6–28 b §§ ML framgår hur utgående respektive ingående moms ska redovisas (se vidare MOMSHL 2004 bl.a. avsnitt 18).

Gemenskaps interna förvärv (GIF)

10 kap. 30 § SBL

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

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

Utländsk företagare

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

Helt krontal

23 kap. 1 § SBL

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

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

bortfaller helt i samband med redovisningen.

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

4.3.9 När en skattedeklaration ska lämnas

För den som ska redovisa moms varje månad finns det två olika datum som gäller, den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden och den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Datumet som anges i lagtexten är det datum då deklarationen senast ska ha kommit in till SKV 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. Det datum då den senast ska finnas hos SKV eller mottagningsstället framgår av deklarationsblanketten, liksom adressen till mottagningsstället.

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

Om deklarationen kommer för sent kan förseningsavgift påföras, se avsnitt 9.4.

”Huvudregel”

10 kap. 18 § 1 st. SBL

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt skall, om inte annat följer av 19–24 §§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning. *Lag (2002:391)*

Deklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast	*skall avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden*	*samt mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden. Lag (2003:664).*
12 februari	januari	december
12 mars	februari	januari
12 april	mars	februari
12 maj	april	mars
12 juni	maj	april
12 juli	juni	maj
17 augusti	juli	juni
12 september	augusti	juli
12 oktober	september	augusti
12 november	oktober	september
12 december	november	oktober
17 januari	december	november
Lag (1997:483).		

Bestämmelsen, som har karaktär av huvudregel, anger när redovisning ska ske om inte annat följer av bestämmelserna i 10 kap. 19–

24 §§ SBL. Den gäller inte enbart då beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor utan även i de fall då enbart uppgifter om omsättning, överföring eller förvärv av varor som transporteras mellan EG-länder ska lämnas i skattedeklarationen.

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

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

Exempel 2

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

Särskild begäran

10 kap. 18 § 2 st. SBL

Skatteverket skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas enligt första stycket skall redovisas enligt bestämmelserna i 19 § om den skattskyldige begär det. Beslutet skall, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. *Lag (2003:664).*

Skattskyldiga som enligt 10 kap. 18 § 1 st. SBL 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 SKV besluta om detta efter begäran från den skattskyldige. En sådan ordning är till fördel för de skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående moms och vill lämna deklarationen så tidigt som möjligt efter redovisningsperiodens utgång. Den skattskyldige kan då redovisa både momsen, arbetsgivaravgifterna och avdragen skatt i samma deklaration och behöver inte lämna en extra skattedeklaration.

Beslutet ska normalt gälla minst 12 på varandra följande redovisningsperioder om inte särskilda skäl talar emot det. Särskilt skäl kan vara att en skattskyldig fått ändrade förhållanden. Han kan exempelvis vid tiden för beslutet om ändrade redovisningstider ha haft en stor exportomsättning men därefter lagt ner den verksamheten (prop. 1997/98:134 s. 68).

Beskattnings-underlag över 40 miljoner kr

10 kap. 19 § SBL

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

Deklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast	*skall avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden. Lag (2003:664).*
26 februari	januari
26 mars	februari
26 april	mars
26 maj	april
26 juni	maj
26 juli	juni
26 augusti	juli
26 september	augusti
26 oktober	september
26 november	oktober
27 december	november
26 januari	december
Lag (1997:483).	

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

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

I de fall beskattningsunderlagen inte beräknats överstiga 40 miljoner kronor, men t.ex. en oförutsedd försäljningsuppgång gör att beskattningsunderlagen faktiskt överstiger 40 miljoner kronor bör den nya redovisningstidpunkten (26 dagar) gälla fr.o.m. den redovisningsperiod då gränsen överskrids. Den skattskyldige måste således löpande göra beräkningar och hålla reda på hur stora beskattningsunderlagen är eller kan beräknas bli under året (jfr prop. 1995/96:19 s. 16). Den skattskyldige ska underrätta SKV om ändringen (3 kap. 3 § SBL).

Redovisning före sista datum

10 kap. 20 § SBL

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

De datum som anges i lagtexten, 10 kap. 18 och 19 §§ SBL, är de datum då deklarationen senast ska ha kommit in till SKV. Det är vanligt att skattskyldiga som redovisar överskjutande ingående moms skickar in deklarationen före detta senaste datum. I 10 kap. 20 § SBL anges att den som redovisar överskjutande ingående moms före senaste datum också ska redovisa dels moms avseende tidigare perioder, dels avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. den redovisning som ska ha lämnats senast den månad då den för tidigt lämnade deklarationen lämnas in.

Bestämmelsen i 10 kap. 20 § SBL innebär att i de fall en skattskyldig t.ex. redan i augusti lämnar in redovisning av överskjutande ingående moms för redovisningsperioden juli (ordinarie redovisningsdag den 12 september) så ska han även lämna in momsredovisningarna t.o.m. juniperioden samt, om han är arbetsgivarregistrerad, redovisning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. juliperioden. Se även avsnitt 13.3.5 om återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag.

Helt beskattningsår

10 kap. 22 a § SBL

En skattskyldig som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad skall redovisa skatten i en skattedeklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället skall ha kommit in senast den 17. *Lag (2003:664).*

Enligt 10 kap. 15 § SBL kan skattskyldig under vissa omständigheter få redovisa moms för helt år. Deklaration ska då ha kommit in till SKV senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I månaderna januari och augusti ska deklarationen ha kommit in senast den 17.

Detta innebär att om den skattskyldiges beskattningsår är kalenderår ska redovisning för perioden januari–december lämnas i skattedeklaration som ska ha kommit in senast 12 februari. Har den skattskyldige brutet räkenskapsår maj–april, juli–juni eller september–augusti ska redovisning lämnas i skattedeklarationer som ska ha kommit in senast den 12 juni, den 17 augusti respektive den 12 oktober.

Kommuner och landsting

10 kap. 23 § SBL

Kommuner och landsting skall alltid lämna skattedeklaration enligt uppställningen i 18 § första stycket, utom i januari och augusti, då deklarationen i stället skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden. *Lag (2003:664).*

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

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

4.3.10 Anstånd med att lämna skattedeklaration

10 kap. 24 § SBL

Om det finns särskilda skäl, får 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. *Lag (2003:664).*

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

Om det finns särskilda skäl får SKV, enligt 10 kap. 24 § SBL, bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration.

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

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

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

Anstånd behandlas närmare i avsnitt 15.

4.3.11 Hur en skattedeklaration ska lämnas

Fastställt formulär

10 kap. 25 § 1 st. första meningen SBL

Preliminära självdeklarationer, skalbolagsdeklarationer och skattedeklarationer skall lämnas till Skatteverket enligt fastställda formulär. *Lag (2003:664).*

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

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

Särskilt mottagningsställe

10 kap. 25 § 1 st. andra meningen SBL

Om Skatteverket har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklarationen lämnas dit. *Lag (2003:664).*

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

Elektronisk skattedeklaration

10 kap. 26 § SBL

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att självdeklaration och skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. *Lag (2003:664).*

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

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

I SKV:s föreskrifter om skattedeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument (SKVFS 2004:4) anges att skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument genom den elektroniska tjänst för skattedeklarationer som finns på SKV:s webbplats. Information om möjligheten att lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument och blanketter för anmälan (SKV 4801) finns på SKV:s webbplats. För att en skattskyldig ska kunna lämna sin skattedeklaration 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 SKV:s webbplats. Se vidare avsnitt 4.3.12.

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

Särskild skrivelse

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

Föreläggande att lämna deklaration m.m.

> **10 kap. 27 § SBL**
>
> Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en preliminär självdeklaration eller en skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. *Lag (2003:664).*

SKV får förelägga den deklarationsskyldige att lämna skattedeklaration om han inte fullgör sin skyldighet. Om den deklarationsskyldige lämnat en ofullständig skattedeklaration får SKV förelägga honom att komplettera den. Se vidare avsnitt 6.6.2.3.

Verksamhet

> **10 kap. 28 § SBL**
>
> Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, besluta att en viss verksamhet skall redovisas för sig. *Lag (2003:664).*

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

Sekretess

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

Förvaring och gallring

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

4.3.12 Underskrift

> **10 kap. 25 § 2 st. SBL**
>
> Deklarationen skall vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklaration eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§. *Lag (2001:1239).*

10 kap. 26 § 2 st. SBL

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

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

Elektronisk underskrift

När det gäller elektroniskt dokument verifieras innehåll och utställare genom visst tekniskt förfarande. Som framgår av avsnitt 4.3.11 kan den skattskyldige lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument. När skattedeklarationen är ifylld skriver den skattskyldige under med sin elektroniska underskrift, signering. Den signeringsteknik som används innebär dels att man med full säkerhet kan knyta den skattskyldiges elektroniska underskrift till insänd skattedeklaration, dels att man kan kontrollera att den insända 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 skattedeklaration kan bara verifieras av en person. Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening kan medgivande om att få lämna elektronisk skattedeklaration inte ges. I de fall SKV avslår ansökan är detta ett förvaltningsbeslut som inom tre veckor ska överklagas till länsrätten.

Fysisk person

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

Inte fysisk person (ställföreträdare)

23 kap. 5 § SBL

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

När den skattskyldige inte är en fysisk person som själv kan underteckna deklarationen, t.ex. omyndig eller aktiebolag, måste undertecknandet göras av en ställföreträdare. I 23 kap. 5 § SBL anges att bestämmelserna i 19 kap. 1 § LSK om vem som ska fullgöra deklarationsskyldigheten eller annan uppgiftsskyldighet för omyndiga, dödsbon och andra gäller i tillämpliga delar för uppgifter som ska lämnas enligt SBL (bl.a. uppgifter i skattedeklarationen).

Staten, landsting, kommun m.m.

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

Omyndig

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

Dödsbo

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

Annan juridisk person än dödsbo

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

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

Aktiebolag och ekonomisk förening

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

Handelsbolag och kommanditbolag

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

Ideell förening

Den ideella föreningens organisation regleras inte av några skrivna rättsregler. Styrelsens ledamöter är dock att uppfatta som ett slags sysslomän, som erhållit medlemmarnas uppdrag att tillvarata föreningens intressen gentemot tredje man och det allmänna. Föreningen har också ansetts kunna företrädas av den som av styrelsen getts behörighet att teckna firma. Uppgift om vem som får teckna firman ska registreras hos PRV, om inte firman tecknas av styrelsen ensam.

Stiftelse

En stiftelse företräds antingen av en styrelse eller en förvaltare som tecknar namn och firma. Även annan kan bemyndigas, av styrelsen eller förvaltaren, till att teckna firman. Alla stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning ska registreras hos länsstyrelsen. I registret ska finnas uppgift om styrelseledamöternas respektive förvaltarens namn samt om någon annan bemyndigats att teckna firman.

Likvidation

Deklaration avseende ett bolag i likvidation undertecknas av likvidatorn.

Konkursbo

Ett konkursbos deklaration undertecknas av konkursförvaltaren.

Representant

Har en representant registrerats för enkelt bolag eller partrederi enligt 23 kap. 3 § SBL är det representanten som svarar för redovisningen och därmed är det han som ska underteckna skattedeklarationen.

Grupphuvudman

Om en grupphuvudman har blivit registrerad för en mervärdesskattegrupp är det grupphuvudmannen som svarar för redovisningen, 23 kap. 3 a § SBL, och därmed är det han som ska underteckna skattedeklarationen.

Utländsk företagare

Deklarationen för en utländsk företagare som företräds av ett befullmäktigat ombud ska undertecknas av ombudet, 23 kap. 4 § SBL. Se vidare avsnitt 28.

Fullmakt

Med undantag av bestämmelsen i 23 kap. 4 § SBL, avseende befullmäktigat ombud för en utländsk företagare, finns ingen bestämmelse i lagen som ger möjlighet för en skattskyldig att lämna fullmakt åt någon att underteckna deklaration.

Begreppet ”generalfullmakt“ finns inte i lag och det har diskuterats om de är tillåtna i aktiebolag och, om så är fallet, vilka verkningar de har. För att säkerställa att förekomsten av generalfullmakter inte urholkar styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning har fr.o.m. den 1 januari 2002 införts en förtydligande regel i 8 kap. 3 § 4 st. ABL om att styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet inte kan överlåtas på någon annan.

Uppgifter lämnade för juridisk person

> **23 kap. 6 § SBL**
>
> Uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. *Lag (1997:483).*

Bestämmelsen avser juridiska personer och innebär att om det inte vid tidpunkten för avlämnandet av deklarationen varit uppenbart för SKV att en formellt obehörig person undertecknat deklarationen kan SKV presumera att den är lämnad av den skattskyldiga juridiska personen. Regeln tar sikte på sådana fall där

deklarationen lämnats med den skattskyldiges goda minne. En situation där deklarationshandlingen ingivits utan bakomliggande uttrycklig eller underförstådd acceptans från den skattskyldiges sida får anses falla utanför regelns tillämpningsområde.

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

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

För att en deklaration ska anses föreligga ska fastställt deklarationsformulär inte bara vara undertecknat utan dessutom vara ifyllt med någon uppgift till ledning för beskattningen. I RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/110, ”Information om skattedeklaration och förseningsavgift enligt skattebetalningslagen (1997:483)” anges att när det gäller självdeklarationer är kraven enligt praxis låga för att en självdeklaration ska anses föreligga. Har den skattskyldige på en fastställd blankett lämnat åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen och undertecknat blanketten torde en deklaration föreligga (se prop. 1991/92:43 s. 83 och TAXHL 1996 s. 366). Detsamma måste gälla för en skattedeklaration. En undertecknad deklarationshandling som innehåller åtminstone något enda belopp, t.ex. en nolla, bör anses utgöra en skattedeklaration.

Av ovanstående följer att deklaration inte anses lämnad om

- den inlämnade blanketten saknar underskrift,
- blanketten har översänts till SKV via fax,
- en undertecknad blankett inte innehåller någon enda beloppsmässig uppgift.

En ej underskriven blankett och blankett som översänts via fax räknas i stället som tillgänglig handling eller skriftligt meddelande.

Förseningsavgift

Om en skattedeklaration inte kommit in i rätt tid kan den skattskyldige påföras förseningsavgift, se avsnitt 9.4. Saknar den insända blanketten underskrift, har sänts in via fax eller saknar beloppsuppgifter så riskerar således den skattskyldige att bli påförd förseningsavgift. Har en ofullständig deklaration kommit in i tid, t.ex. en person som är skattskyldig för både moms och arbetsgivaravgifter lämnar en deklaration i vilken endast arbetsgivaravgifter och avdragen skatt redovisas, anses skattedeklarationen inlämnad i tid. Förseningsavgift tas inte ut på grund av att momsen inte redovisats

i skattedeklarationen. Däremot kan den skattskyldige drabbas av skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL, se vidare avsnitt 8.3.4 om omprövning av beskattningsbeslut.

4.4 Självdeklaration

4.4.1 Särskilda bestämmelser om redovisning av moms

10 kap. 31 § 1 st. SBL

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag eller grupphuvudman, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om Skatteverket inte beslutat annat enligt 11 §. *Lag (2003:664).*

Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, beräknas uppgå till högst en miljon kronor ska redovisning göras i självdeklaration. Denna huvudregel har flera undantag vilka innebär att redovisning, trots att omsättningen inte överstiger en miljon kronor, ändå kan ske i skattedeklaration.

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

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

Handelsbolag och grupphuvudman ska, även i de fall de lämnar självdeklaration, ändå alltid redovisa momsen i skattedeklaration.

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

4.4.2 Ändring till skattedeklaration

Om den skattskyldige vid början av året beräknar att omsättningen inte kommer att överstiga en miljon kronor kan redovisning ske i självdeklaration. Skulle det därefter under året visa sig att omsättningen kommer över beloppsgränsen bör redovisningen i stället ske i skattedeklaration. Den skattskyldige ska i sådant fall meddela SKV (3 kap. 3 § SBL) så att registreringen ändras från redovisning i självdeklaration till redovisning i skattedeklaration. Ändringen görs från ett beskattningsårs ingång eftersom momsen ska redovisas antingen i självdeklaration eller i skattedeklaration för

helt beskattningsår. SKV skickar därefter skattedeklarationer till den skattskyldige. Ändring kan även behöva göras av den preliminära skatten när momsen inte längre kommer att ingå i den slutliga skatten.

Om det först i slutet av beskattningsåret framkommer att omsättningen kommer att överstiga en miljon kronor kan SKV låta den skattskyldige välja om han vill ändra till redovisning i skattedeklaration från och med innevarande beskattningsår eller vänta till kommande beskattningsår. Om t.ex. en skattskyldig har kalenderår som beskattningsår och först i december upptäcker att omsättningen kommer att överstiga en miljon kronor kan alltså SKV låta den skattskyldige redovisa i självdeklarationen för innevarande år och ändra till redovisning i skattedeklarationen från och med kommande år. SKV bör ta hänsyn till om det på grund av kontrollskäl eller för lågt debiterad preliminär skatt finns anledning att ändra till redovisning i skattedeklaration redan från innevarande år.

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

4.4.3 Ändring till självdeklaration

Om den skattskyldige redovisar i skattedeklaration och vill ändra till redovisning i självdeklaration på grund av att omsättningen inte beräknas överstiga en miljon kronor ska SKV normalt ändra i enlighet med begäran om övriga förutsättningar för redovisning i självdeklaration föreligger. Vid begäran om ändring måste SKV kontrollera om den skattskyldiges redovisning i skattedeklaration beror på en tidigare begäran från honom om detta redovisningssätt trots att omsättningen inte beräknades överstiga en miljon kronor. Ett beslut om redovisning i skattedeklaration efter en sådan begäran gäller minst två på varandra följande beskattningsår (se avsnitt 4.3.4). Ändring av redovisningssätt till redovisning i självdeklarationen får då inte ske förrän från och med denna tids utgång. Begär den skattskyldige ändring till redovisning i själv-

deklaration först efter det att han hunnit lämna en eller flera skattedeklarationer för innevarande år, med redovisad moms att betala eller återfå, borde SKV under åberopande av särskilda skäl (10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL) kunna besluta att redovisning ska ske i skattedeklaration beskattningsåret ut.

4.4.4 Förfarandebestämmelserna i LSK och TL

10 kap. 31 § 2 st. SBL

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

När momsredovisning sker i självdeklaration gäller förfarandebestämmelserna i LSK och TL i stället för SBL. Det är t.ex. TL:s regler om skattetillägg, omprövning och överklagande som gäller. För vidare information om innebörden av reglerna i TL hänvisas till TAXHL 1996 och Handledning för taxeringsprocess 1989. I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering del 1 behandlas reglerna i LSK. Vissa av SBL:s förfaranderegler blir tillämpliga när momsredovisning sker i självdeklarationen eftersom TL hänvisar till SBL i vissa fall. Enligt 1 kap. 4 § TL gäller bestämmelserna i SBL i fråga om debitering, redovisning och betalning av skatt.

Av 3 kap. LSK framgår vilka uppgifter som ska lämnas i självdeklarationen. I 3 kap. 1 § 1 p. LSK anges att självdeklarationen ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Enligt 3 kap. 1 § 6 p. LSK ska övriga uppgifter som SKV behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut lämnas. Av 3 kap. 14 § LSK framgår att den som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa moms i sin självdeklaration ska lämna de uppgifter som SKV behöver för att besluta om momsen. Detta innebär att sådan momsredovisning som får ske i självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som räknas upp i 10 kap. 17 § 1 st. 5–6 p. SBL.

4.4.5 Redovisningsperiod

10 kap. 16 § SBL

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

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

Momsen ingår i preliminär skatten

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

EG-dom: C-10/92 Balocchi

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

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

4.5 Särskild skattedeklaration

10 kap. 32 § SBL

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

10 kap. 32 c § SBL

Särskild skattedeklaration skall lämnas till Skatteverket enligt fastställt formulär. *Lag (2003:664).*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en särskild skattedeklaration. *Lag (2002:400).*

Vad som sägs i 10 kap. 24–27 §§, 11 kap. 16 och 18 §§, 14 kap. 6 §, 15 kap. 3, 7 och 8 §§, 21 kap. 9 och 11 §§ samt 23 kap. 9 § om skattedeklarationer skall, om inte något annat anges, gälla även särskilda skattedeklarationer. *Lag (2003:213).*

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

4.6 E-handelsdeklaration

10 a kap. 8 § SBL

En näringsidkare som omfattas av ett identifieringsbeslut skall för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

En e-handelsdeklaration skall lämnas även om näringsidkaren inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden. *Lag (2003:222).*

Från och med den 1 juli 2003 kan en näringsidkare från ett land utanför EG använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av moms, om han säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land. Om näringsidkaren vill tillämpa den särskilda ordningen, ska han ansöka om det hos SKV. SKV fattar ett s.k. identifieringsbeslut. Momsen redovisas därefter i e-handelsdeklaration. Se vidare avsnitt 31.

4.7 Avveckling av verksamheten

10 kap. 37 § SBL

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

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

5 Periodisk sammanställning

5.1 Allmänt

10 kap. 33–36 a §§ SBL
15 kap. 8,10 §§ SBL

Bestämmelserna avseende periodisk sammanställning finns i 10 kap. 33–36 a §§ samt i 15 kap. 8§ och10 § SBL. Bestämmelserna om periodisk sammanställning infördes med anledning av Sveriges inträde i EU och bygger på bestämmelserna i artikel 22.6 b i sjätte direktivet och i rådsförordningen (EEG) nr 218/92. Rådsförordningen från 1992 har numera ersatts av rådsförordningen (EG) nr 1798/2003.

I skattedeklaration eller 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 haft sådana varuleveranser under någon av de redovisningsperioder som omfattas av en periodisk sammanställning är skyldig att lämna sammanställningen. Om det i skattedeklaration finns sådana uppgifter kommer en förtryckt blankett att sändas ut till den skattskyldige.

5.2 Uppgiftsskyldighet

10 kap. 33 § SBL

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas. Då får föreskrivas att periodisk sammanställning skall lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger. *Lag (1997:483).*

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 (KVR), lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

RSFS 1999:12

Genom stadgande i 65 § SBF får SKV meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen. Föreskrifter har utfärdats den 13 september 1999, RSFS 1999:12. Föreskrifterna har trätt i kraft den 1 november 1999.

Uppgiftsskyldigheten omfattar

Som framgår av bestämmelsen i 10 kap. 33 § SBL kan uppgiftsskyldigheten omfatta såväl omsättning som förvärv och varuöverföringar. Genom de utfärdade föreskrifterna har beslutats 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

- köparens VAT-nummer inkl. landskod,
- värdet av varuleveranser,
- värdet av varuöverföringar till egen registrerad verksamhet, och
- värdet av trepartshandel.

I broschyren ”Hur man fyller i kvartalsredovisningen” (SKV557) beskrivs vilka uppgifter som ska redovisas i den periodiska sammanställningen.

Bevara underlaget

Av bestämmelserna i 14 kap. 2 § SBL följer att den som är deklarationsskyldig ska bevara underlaget för sin uppgiftsskyldighet. Detta gäller även underlaget för periodisk sammanställning (se avsnitt 6.4).

5.3 Olika sätt för uppgiftslämnande

10 kap. 34 § SBL

En periodisk sammanställning skall lämnas enligt fastställt formulär. *Lag (1997:483).*

Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling. *Lag (2003:664).*

Enligt 10 kap. 34 § 1 st. SBL ska den periodiska sammanställningen lämnas på en särskilt fastställd blankett. Blanketten, SKV5740, finns i bilaga 6. Enligt 10 kap. 34 § 2 st. SBL kan SKV bestämma att uppgifterna får lämnas med hjälp av ADB. Det system med elektronisk överföring av uppgifter, det s.k. ELDA, som används inom SKV, kan också användas för att lämna den periodiska sammanställningen. Således är det möjligt att lämna uppgifter på diskett eller via modem till SKV.

5.4 Redovisningsperiod

10 kap. 35 § SBL

Den periodiska sammanställningen skall göras för varje kalenderkvartal, om inte annat följer av andra stycket. *Lag (1997:483).*

Skatteverket får gå med på att sammanställningen görs för kalenderår under förutsättning att *Lag (2003:664).*

1. den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår,

2. den skattskyldige bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för kalenderåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor,
3. den skattskyldiges omsättning av varor enligt 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200) uppgår till högst 120 000 kronor per kalenderår, och
4. den skattskyldiges omsättning av varor enligt 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen inte avser nya transportmedel. *Lag (1997:483).*

Kalenderkvartal

Den periodiska sammanställningen ska enligt huvudregeln i 10 kap. 35 § SBL avse en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal.

Kalenderår

Om verksamheten är av mindre omfattning kan sammanställning lämnas för ett kalenderår. SKV beslutar om detta och som förutsättning gäller att

- den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår,
- beskattningsunderlagen uppgår till högst 200 000 kronor per år,
- varuleveranserna till momsregistrerade företag inom EU uppgår till högst 120 000 kronor per år och
- varuleveranserna inte avser nya transportmedel.

5.5 Inlämnande av periodisk sammanställning

10 kap. 36 § SBL

Den periodiska sammanställningen skall lämnas till Skatteverket. Den skall ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser. *Lag (2003:664).*

Inlämningsställe

Enligt 10 kap. 36 § SBL ska sammanställningen lämnas till SKV.

Tidpunkt

Sammanställningen ska ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av det kalenderkvartal eller kalenderår redovisningen avser. Denna tidpunkt gäller oberoende av när skattedeklaration ska lämnas.

I SBL saknas anståndsregler för den periodiska sammanställningen. SKV saknar därför lagliga möjligheter att medge att sammanställningen får lämnas vid en annan tidpunkt än den som angetts i lagen.

Föreläggande

10 kap. 36 a § SBL

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera den. *Lag (2003:664).*

Bestämmelsen i 10 kap. 36 a § SBL har införts fr.o.m. den 1 januari 2003 genom SFS 2002:1005. Genom bestämmelsen ges

SKV möjlighet att förelägga den som inte lämnar en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan att lämna eller komplettera sammanställningen. Härigenom kommer de sanktionsmöjligheter som SKV kan använda i samband med deklarationsförfarandet för att förmå skattskyldiga att lämna deklarationer att kunna användas även för periodiska sammanställningar.

Ett föreläggande enligt 10 kap. 36 a § SBL kan enligt 23 kap. 2 § SBL förenas med vite (se avsnitt 6.8).

5.6 Förseningsavgift

Enligt 15 kap.8 § SBL ska förseningsavgift tas ut med 1 000 kr om den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning inte gjort det inom föreskriven tid. Bestämmelserna om befrielse från särskild avgift i 15 kap. 10 § SBL är även tillämpliga på förseningsavgiften, se avsnitt 9.

6 Utredning i momsärenden

6.1 Allmänt

I 14 kap. SBL finns regler om utredning i skatteärende. Kapitlet tar bl.a. upp bestämmelserna om de olika kontrollformer som finns tillgängliga. Enligt övergångsbestämmelserna till SBL gäller reglerna i 14 kap. 3–7 §§ SBL bl.a. även i fråga om skatt som tas ut enligt ML och GML, alltså även för kontroll av redovisningsperioder före 1998.

I detta avsnitt behandlas reglerna i 14 kap. SBL samt hanteringen av vitesinstitutet. I lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TVL) har samlats alla tvångsåtgärder utom vitesföreläggande. TVL:s bestämmelser behandlas i avsnitt 12 i Handledning för skatterevision (SKV 621).

6.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig

14 kap. 1 § SBL

Innan ett ärende avgörs skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt.

I fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv och få tillfälle att yttra sig över dem gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen (1986:223). *Lag (1997:483).*

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. Med skattskyldig avses i detta sammanhang den som är part hos SKV i ett ärende enligt SBL. Bestämmelserna gäller således den som är deklarationsskyldig eller arbetsgivare oavsett om skattskyldighet föreligger eller inte.

Ett momsärende får således avgöras först sedan den skattskyldige haft tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt. Samma bestämmelse finns i 3 kap. 2 § 1 st. TL. Onödighetsrekvisitet medför att SKV endast i vissa beslutssituationer behöver fullgöra sin kommunikationsskyldighet. I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 395) har klargjorts att kommunikationen anses onödig när beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag. Det innebär att ett beslut i enlighet med den skattskyldiges deklaration kan

fattas utan föregående kommunikation. Kommunikationsskyldigheten föreligger i första hand i fråga om beslut att avvika från den skattskyldiges deklaration till dennes nackdel liksom då SKV avser att påföra den skattskyldige särskild avgift. Utgångspunkten för bedömningen av om kommunikationsplikt föreligger är frågan huruvida den skattskyldige skulle kunna tillföra ärendet något som skulle kunna ändra det tilltänkta beslutet. Blir svaret att den skattskyldige rimligtvis inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet, får kommunikationen anses onödig. Blir svaret i stället att det är möjligt att den skattskyldige kan berika utredningen på ett sätt som påverkar beslutsfattandet, ska kommunicering ske.

Bristande kommunikation

Om SKV felaktigt underlåter att fullgöra kommunikationsplikten enligt 14 kap. 1 § 1 st. SBL medför det enligt RÅ 1995 ref. 27 att SKV:s beslut saknar laga verkan. Det kan därför i vissa fall vara en fördel att få bevis om att övervägande eller revisionspromemoria kommit den skattskyldige tillhanda. Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till den skattskyldige sändas i vanligt brev. Delgivning ska dock ske om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda.

Se vidare i TAXHL 96 avsnitt 5.2.1 om Kommunikation av övervägande.

Tillförts av annan

Av 14 kap. 1 § 2 st. SBL jämfört med 17 § FL framgår vidare att den skattskyldige har rätt att få del av uppgifter som tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv. I 17 § FL anges att ett ärende inte får avgöras utan att den som är sökande, klagande eller annan part har underrättats om en uppgift, som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och han har fått tillfälle att yttra sig över den, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Bestämmelsen består således av två olika led, nämligen dels att den skattskyldige 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.

I vissa i 17 § FL uppräknade undantag kan ärendet avgöras utan kommunikation. Det gäller bl.a. i sådana fall då avgörandet inte har gått parten emot, om uppgiften saknar betydelse för beslutets innehåll eller om kommunikationen av annan anledning är uppenbart obehövlig.

När SKV tillfört ärendet uppgifter eller dessa tillförts ärendet av någon annan, dvs. någon annan än den skattskyldige, ska således enligt huvudregeln i 17 § FL den skattskyldige kommuniceras dessa uppgifter innan beslut fattas.

En föredragningspromemoria som, utöver rättslig utredning, endast innehåller en sammanställning av befintligt utredningsmaterial och inte ger utredningen något nytt material, utgör endast arbetsmaterial och hör inte till ”det som tillförts ärendet”. Det gör inte heller utkast till beslut eller annat liknande arbetsmaterial hos myndigheten.

Däremot är en promemoria efter utredning där utredande myndighet tar ställning till resultatet att hänföra till det som ska tillföras ärendet. Detsamma gäller tjänsteanteckningar avseende muntliga upplysningar, iakttagelser vid syn o.d.

Bristande Kommunikation

RR har vid ett flertal tillfällen tagit ställning till verkan av att förvaltningsmyndigheter underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt 17 § FL. I sådana fall tycks RR regelmässigt undanröja förvaltningsmyndighetens beslut och återförvisa aktuell fråga till förvaltningsmyndigheten för handläggning (jfr RÅ 1992 ref. 20 och där angiven rättsutredning).

Rätt att ta del av akten

Utöver en rätt att få ta del av uppgifter som tillförts ett ärende genom någon annan än den skattskyldige själv så har den skattskyldige även rätt att ta del av övriga uppgifter i SKV:s akt. Det framgår av 16 § FL i vilken anges att en sökande, klagande eller annan part har rätt att ta del av det som har tillförts ett ärende, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Rätten gäller med de begränsningar som följer av 14 kap. 5 § SekrL.

6.3 Identitetskontroll

14 kap. 1 a § SBL

En näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) till en köpare i Sverige eller annat EG-land skall vid transaktioner överstigande 10 000 kronor kontrollera identiteten hos köparen. Detsamma gäller om transaktionen inte överstiger nämnda belopp men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna överstiger beloppet. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, skall identiteten kontrolleras så snart summan av transaktionerna överstiger det angivna värdet.

Ett företag med verksamhet som beskrivs i 2 § första stycket lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt behöver inte utföra identitetskontroll beträffande ett annat sådant företag hemmahörande inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Vid identitetskontrollen skall säljaren föra anteckningar om vad transaktionen avser och om köparens namn, personnummer, adress och telefonnummer. Om det är fråga om en juridisk person skall även uppgifter om firma och organisationsnummer antecknas. Sådana anteckningar behöver dock inte göras, om en kopia av F-skattebevis överlämnas.

Handlingar och uppgifter som lämnats vid identitetskontroll skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår kontrollen gjordes. *Lag (1999:641).*

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 EG-land 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 MOMSHL 2004 avsnitt 6.7 om undantag för investeringsguld.

Undantag

För transaktioner mellan företag med verksamhet av det slag som anges i 2 § 1 st. lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt (penningtvättslagen) anses identitetskontroll enligt den lagen inte behövlig 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

- bankrörelse och annan verksamhet som består i att från allmänheten låna upp medel och att lämna krediter,
- livförsäkringsrörelse,
- verksamhet av det slag som beskrivs i 1 kap. 3 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,
- 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,
- verksamhet som kräver anmälan till Finansinspektionen enligt valutaväxlingslagen (1996:1006),
- verksamhet av det slag som beskrivs i 1 § lagen (1989:508) om försäkringsmäklare,
- verksamhet för utgivning av elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar.

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, 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 6.5.2.3.

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), se vidare avsnitt 9.4.

6.4 Skyldighet att föra anteckningar

14 kap. 2 § SBL

En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. *Lag (1997:483).* Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att jämka enligt 8 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut. *Lag (2000:501).*

I 14 kap. 2 § SBL finns bestämmelser om att deklarationsskyldiga genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt ska se till att det finns underlag för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och för kontroll.

Bokförings-skyldighet

De grundläggande bestämmelserna om bokföringsskyldigheten finns i BFL. Bestämmelser finns även i jordbruksbokföringslagen som upphörde att gälla vid utgången av år 2000 men som ska tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen gör sig skyldig till bokföringsbrott, 11 kap. 5 § BrB. Räkenskapsmaterialet ska bevaras på ett betryggande sätt till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades, 7 kap. 2 § BFL.

Antecknings-skyldighet

Även den som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska bevara underlaget för sin deklarations- och annan uppgiftsskyldighet enligt 14 kap. 2 § SBL. Med deklaration förstås enligt SBL såväl skattedeklaration som preliminär självdeklaration. Skyldigheten gäller även underlag för t.ex. periodisk sammanställning (KVR).

Med uttrycket kontroll av uppgiftsskyldigheten avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldigheten överhuvudtaget förelegat som kontroll av att skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt, prop. 1996/97:100 s. 597.

En deklarationsskyldig ska även ha underlag för kontroll av beskattningen. Exempel på underlag som behövs för sådan kontroll är t.ex. handlingar som visar att en deklarationsskyldig uppfyller förutsätt-

ningarna för att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap. ML. Andra exempel på underlag är transporthandlingar, intyg, uppgift om köparens status (VAT-nummer etc.) vid tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML eller för att visa att förutsättningarna för export i 5 kap. 9 § ML är uppfyllda, osv. Brister i anteckningsskyldigheten enligt 14 kap. 2 § SBL kan anses utgöra försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkBrL.

Hur länge ska underlag bevaras?

Underlaget ska bevaras sju år efter utgången av aktuellt kalenderår, dvs. underlaget för år 1 ska bevaras t.o.m. 31 december år 8. Detta eftersom beslut om efterbeskattning avseende år 1 senast ska fattas vid denna tidpunkt. Såsom lagen är utformad ska även underlaget för preliminär självdeklaration bevaras sju år, trots att beslut med ledning av preliminär självdeklaration ska överklagas inom två månader (22 kap. 4 § SBL).

I vissa fall kommer skyldigheten att bevara underlag för uppgiftsskyldighet 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.

6.5 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.

En närmare beskrivning av de nya bestämmelserna i ML finns i avsnitt 17 i MHL 2004.

14 kap. 2 a § SBL

Den som enligt 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att bevara ett exemplar av fakturan gäller även fakturor som en näringsidkare tagit emot.

Den som avses i första stycket skall även 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. *Lag (2003:1136).*

Skyldighet att bevara fakturor

14 kap. 2 a § 1 st. SBL är avsedd att tydliggöra att skyldigheten att bevara fakturor omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att ställa ut eller som näringsidkaren mottar. Det 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. Av 2 a § 3 st. framgår att med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Bestämmelserna i 14 kap. 2 a § 2 och 3 st. SBL har införts för att det klart ska framgå vilka krav som ställs vid lagring av momsbärande fakturor.

Bestämmelser om lagring av fakturor finns även i 7 kap. BFL.

Angående förvaring av fakturor utomlands, se avsnitt 36.2.

14 kap. 2 b § SBL SBL

I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 2 a §, skall bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas. *Lag (2003:1136).*

Bokföringsskyldiga

För sådana fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga gäller bokföringslagens bestämmelser i 7 kap. BFL om arkivering av fakturor och annan räkenskapsinformation. Kretsen av bokföringsskyldiga framgår av 2 kap. BFL.

Ej bokförings-skyldiga

Genom 14 kap. 2 b § SBL har bestämmelserna i BFL om formen och platsen för bevarande av fakturor gjorts tillämpliga även på den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 14 kap. 2 a § SBL. Bestämmelsen kan t.ex. bli tillämplig 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 (GIF) från ett annat EG-land (t.ex. stiftelser och ideella föreningar som passerar den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr, se 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML). Bestämmelsen kan också bli tillämplig på sådana personer som blir skattskyldiga till mervärdesskatt 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.

6.6 Kontroll

6.6.1 Allmänt

Att redovisningarna i skattedeklarationerna är korrekta är av stor vikt för statsfinanserna, eftersom huvuddelen av skatteintäkterna kommer in via dessa. Misstänks felaktigheter i deklarationerna eller saknas de helt och hållet bör utredning därför ske. Om skattedeklarationer inte lämnas finns möjligheter till skönsbeskattning, men en strävan måste vara att korrekta belopp i största möjliga utsträckning ligger till grund för beskattningsbesluten.

Konkurs

Av 37 § 1 st. SBF framgår att SKV snarast ska kontrollera skatteredovisningen hos den som försatts i konkurs.

Obestånd

Om det kan antas att en skattskyldig är på obestånd eller om den skattskyldige har försummat att betala skatt, ska SKV enligt 38 § SBF så snart som möjligt kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning. Misstanke om obestånd torde 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.

Förutom skattedeklarationer kan skatte- och avgiftsanmälningar och preliminära självdeklarationer behöva utredas.

Skatte- och avgiftsanmälan

Skatte- och avgiftsanmälan kan innehålla upp till tre olika ärenden

- 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 längre gående krav på 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 ur betalningssynpunkt en mycket viktig handling. Den som innehar F-skattsedel ska själv betala sin skatt och sina arbetsgivaravgifter och utbetalaren kan bara i sällsynta undantag bli ansvarig för dessa. För många näringsidkare är dessutom innehavet

av F-skattsedel en förutsättning för att kunna driva näringsverksamhet. Utredningen av en ansökan om F-skatt är därför betydelsefull, både för den skattskyldige och för staten som borgenär. Förutom att näringsverksamhet bedrivs – eller kommer att bedrivas – ska SKV kontrollera att inte någon av återkallelsegrunderna enligt 4 kap. 13 § SBL jämfört med 4 kap. 11 § SBL är för handen.

Utredning av preliminärskattedebiteringen

Enligt 4 kap. 1 § SBL ska en skattskyldigs preliminärskatt så nära som möjligt motsvara den slutliga skatten. Om skatten erläggs senare än under inkomståret, gör staten inte bara en ränteförlust, risken att skatten inte betalas 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

En utredning ska klarlägga relevanta fakta, genomföras med saklighet och opartiskhet (1 kap. 9 § regeringsformen) och resultera i ett fullgott beslutsunderlag. Utredningen ska vara objektiv, dvs. även omständigheter som är till förmån för den skattskyldige ska beaktas.

Rätt utredningsform

FL 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 och omfattning på utredningen och att inte tillgripa en mer omfattande utredningsform än nödvändigt. Å ena sidan ska kontrollen göras tillräckligt ingående för att de frågor som utreds ska bli tillräckligt klarlagda. Å andra sidan ska kontrollen inte göras mer omfattande än vad som är motiverat i varje enskilt fall.

Utredningsmedel

De kontrollformer som står till buds är

- utredning vid skrivbordet (med skriftlig eller muntlig förfrågan, föreläggande eller föreläggande med vite)
- besök och
- skatterevision

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.”

Nedan följer en beskrivning av de olika utredningsformerna enligt följande

- utredning vid skrivbordet, avsnitt 6.6.2,
- besök, avsnitt 6.6.3, och
- skatterevision, avsnitt 6.6.4.

Avslutningsvis behandlas kontroll genom VIES i avsnitt 6.6.5. och kontroll av kommunkontosystemet i avsnitt 6.6.6.

Beträffande brottsanmälan och skatteutredningens förhållande till brottsutredning, se avsnitt 24.

6.6.2 Utredning vid skrivbordet

6.6.2.1 Allmänt

Det finns i SBL inte någon motsvarighet till 3 kap. 1 § TL, som anger att SKV ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda, men detta är givetvis en förutsättning för att man ska kunna fatta ett korrekt beslut och enligt 20 § FL kunna ange de skäl som bestämt utgången.

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 kan göras per telefon, men det är då nödvändigt att föra ordentliga anteckningar.

Tjänsteanteckning

Även om utredningen bara görs genom ett telefonsamtal, ska det beslut som utredningen utmynnar i vara processbart i alla instanser. Det är därför nödvändigt att föra ordentliga tjänsteanteckningar.

Skyldigheten att föra tjänsteanteckningar framgår av 15 § FL. Enligt bestämmelsen ska uppgifter som en myndighet får på annat sätt än genom en handling och som kan ha betydelse för utgången i ärendet antecknas av myndigheten, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Av prop. 1985/86:80 s. 65 f. framgår att nuvarande bestämmelse i 15 § FL, i motsats till tidigare bestämmelse om skyldighet att dokumentera muntliga uppgifter, innebär att även uppgifter som lämnats av annan än part omfattas av anteckningsskyldigheten. I nämnda prop. anges följande. ”Det kan t.ex. gälla uppgifter från personer som en sökande har refererat till eller från intresseorganisationer som har uppvaktat myndigheten i ärendet. Uppgifter som myndigheten självmant har inhämtat vid telefonsamtal med andra myndigheter är ytterligare ett exempel. Varje myndighet blir också skyldig att dokumentera information som den får på något annat sätt än genom muntligt eller skriftligt uppgiftslämnande, t.ex. genom att den själv besiktigar en maskin eller en fastighet”.

Anteckningsskyldigheten är begränsad till uppgifter som kan ha betydelse för utgången i ärendet.

Det ska framgå vilket ärende som tjänsteanteckningarna avser, vem som tog kontakt, vem handläggaren har pratat med och vad som framkommit vid samtalet. Tjänsteanteckningarna ska skrivas med arkivbeständig penna, dateras och skrivas under av den handläggare som har gjort dem. Tjänsteanteckningarna ska förvaras tillsammans med övriga handlingar i ärendet. I SKV:s Moms AG-system finns en blankett som uppfyller kraven på hur tjänsteanteckning ska se ut. Att denna blankett fylls i och sparas i det elektroniska systemet är tillräckligt för att uppfylla kraven på tjänsteanteckning.

Minnesanteckningar

Minnesanteckningar som görs under ett ärendes gång är inte att jämställa med tjänsteanteckning utan endast till för att påminna handläggaren om t.ex. vilka uppgifter som ska utföras i ärendet. Dessa minnesanteckningar ska inte sparas när ärendet är klart.

Skriftväxling

Om SKV gör en skriftlig förfrågan till den skattskyldige är det av största vikt för den eventuella efterföljande processen att ankomststämpla inkomna skrivelser, inte göra egna anteckningar på skrivelserna och att alltid behålla signerade kopior på egna utgående skrivelser. Även i detta fall är det tillräckligt om skrivelserna finns sparade i Moms AG-systemet. Om den skattskyldige svarar med ett telefonsamtal ska tjänsteanteckningar enligt ovan göras.

Upplysning om att ingen ändring företas

Enligt 11 kap. 16 § och 18 a § SBL anses beslut om skatten under vissa förutsättningar ha fattats i enlighet med skattedeklarationen, se vidare avsnitt 8.3.2 om beskattningsbeslut. Om SKV gör en utredning, t.ex. skickar skriftlig förfrågan till den skattskyldige avseende uppgifter lämnade i skattedeklarationen och, efter inkommet svar, beslutar att godta uppgifterna i deklaration görs inget nytt beslut. För att den skattskyldige ska få information om att SKV har avslutat utredningen och godtagit uppgifterna bör SKV skicka en upplysning om detta.

Beslutar SKV att ändring inte ska ske efter inkomna erinringar på ett utsänt övervägande om ändring ska SKV även i sådant fall meddela den skattskyldige om sitt ställningstagande.

6.6.2.2 Förfrågan

Som ovan anges ska varje ärende handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts, 7 § FL. Vill SKV ha upplysningar eller handlingar av den skattskyldige för kontroll av dennes deklaration är det lämpligt att börja med en mer formlös begäran, skriftligen eller per telefon.

Oklarheter i såväl skattedeklarationer, skatte- och avgiftsanmälningar som preliminärdeklarationer kan utredas genom telefonsamtal eller skriftlig förfrågan.

Det är viktigt att skilja mellan ett regelrätt föreläggande och en formlös förfrågan. 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 ett 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 kontrollformen revision för att genomföra utredningen.

Syftet med förfrågan

Syftet med en förfrågan måste vara att ge SKV ett bättre underlag för beslut. Då är det viktigt att den skattskyldige förstår varför frågan ställts. Det ska med andra ord framgå av den enskilda frågan varför den har ställts.

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 utgående moms i enlighet med tillgängligt kontrollmaterial. Vidare kan SKV inte begära att få utdrag av vissa konton ur huvudboken, t.ex. konton för utgående moms, för att enbart stämma av att uppgifterna i

bokföringen överensstämmer med deklarerade uppgifter.

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. Ett företag som ombetts styrka redovisad ingående moms genom att sända de tio beloppsmässigt största fakturorna under perioden till SKV kan därmed visa att det är de efterfrågade fakturorna som skickats genom att antingen bifoga ett utdrag ur huvudbokens konto för ingående moms eller 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 rättsäkerheten 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 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 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 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.

6.6.2.3 Föreläggande att lämna uppgift

Om en förfrågan inte leder till önskat resultat eller om det redan från början bedöms vara den rätta utredningsformen, kan SKV enligt SBL i ett flertal olika situationer utfärda ett föreläggande.

Föreläggande att lämna uppgift regleras i 14 kap. 3–5 §§ SBL. Av bestämmelserna framgår vilka uppgifter, handlingar m.m. som SKV får förelägga någon att förete eller lämna över.

Ett föreläggande ska vara skriftligt och vara utformat på ett sätt så att den skattskyldige inte kan missförstå vilka upplysningar som avses med föreläggandet. Föreläggandet ska innehålla en uppmaning att följa detta inom viss angiven tid, dock minst fem dagar. Föreläggandet kan sändas i vanligt brev, men är det av betydelse att få bevis för att föreläggandet kommer den skattskyldige till handa ska delgivning ske (63 § SBF). Den skattskyldige kan lämna begärda upplysningar skriftligen eller muntligen.

Av 23 kap. 2 § SBL framgår att samtliga föreläggande enligt SBL får förenas med vite, dock finns vissa begränsningar i det fall det kan antas att den deklarationsskyldige eller dess ställföreträdare har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, se nedan avsnitt 6.8 om vite.

Anmälan för registrering

3 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som inte gör anmälan enligt 2 § eller inte lämnar underrättelse enligt 3 §, att fullgöra sin skyldighet eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om skyldighet att göra

anmälan eller lämna underrättelse finns. *Lag (2003:664).*

Om någon inte fullgör sina skyldigheter enligt 3 kap. 2 och 3 §§ SBL (se vidare avsnitt 3.4) kan SKV förelägga den skattskyldige att fullgöra sin skyldighet. SKV har alltså rätt att förelägga t.ex. den som är eller kan antas vara skattskyldig enligt ML att inkomma med en registreringsanmälan enligt 3 kap. 2 § SBL eller en underrättelse om ändrade förhållanden enligt 3 kap. 3 § SBL.

Den som inte är skyldig att lämna skattedeklaration

10 kap. 10 § SBL

Efter föreläggande av Skatteverket skall också den som inte är deklarationsskyldig enligt 9 § lämna en skattedeklaration. *Lag (2003:664).*

Enligt 10 kap. 10 § SBL kan SKV förelägga den som inte är skyldig att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § SBL att lämna skattedeklaration. SKV har därmed rätt att förelägga en person att lämna skattedeklaration även i de fall det är okänt om det finns någon betalningsskyldighet. Syftet med bestämmelsen är att ge myndigheten en möjlighet att kontrollera om en viss person varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala moms eller arbetsgivaravgifter.

Den som är skyldig att lämna skatte- eller prel. självdeklaration

10 kap. 27 § SBL

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en preliminär självdeklaration eller en skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. *Lag (2003:664).*

Den som är skyldig att lämna en preliminär självdeklaration eller skattedeklaration men inte fullgör denna skyldighet eller lämnar en ofullständig deklaration, får föreläggas att fullgöra sina skyldigheter enligt 10 kap. 27 § SBL

Ska momsen redovisas i självdeklarationen ska momsen ingå i den preliminära skatten. Har momsbelopp inte redovisats i den preliminära självdeklarationen kan SKV alltså förelägga den skattskyldige att komplettera med dessa uppgifter.

Särskild skattedeklaration

10 kap. 32 c § 3 st. SBL

Vad som sägs i 10 kap. 24–27 §§, 11 kap. 16 och 18 §§, 14 kap. 6 §, 15 kap. 3, 7 och 8 §§, 21 kap. 9 och 11 §§ samt 23 kap. 9 § om skattedeklarationer skall, om inte något annat anges, gälla även särskilda skattedeklarationer. *Lag (2003:213).*

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en särskild skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får SKV förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. Se vidare avsnitt 27.

14 kap. 3 § SBL Uppgift som behövs för kontroll

14 kap. 3 § 1 och 2 st. SBL

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklarationen eller av annan

uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

Skatteverket får också förelägga den som skall utföra identitetskontroll enligt 1 a § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen. *Lag (2003:664).*

Den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig kan av SKV föreläggas att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll.

Deklarationsskyldigheten avser såväl skattedeklaration, särskild skattedeklaration som preliminär självdeklaration och det som kan begäras in är förutom vad som krävs enligt BFL (och i förekommande fall jordbruksbokföringslagen) de anteckningar man är skyldig att föra enligt 14 kap. 2 § SBL. Exempelvis kan SKV begära kopior av vissa fakturor.

Vidsträckt uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldigheten blir efter ett föreläggande tämligen vidsträckt. Syftet med bestämmelserna i SBL är att få in material för kontroll av de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin deklaration eller i övrigt för att kunna fatta ett riktigt beskattningsbeslut. Det kan vara fråga om att styrka t.ex. avdrag för ingående moms, att omsättning skett utanför EG (export), att omsättningen inte är skattepliktig, att förutsättningarna för att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) är uppfyllda. Bestämmelsen kan dock inte utnyttjas för att kontrollera en skattskyldigs räkenskaper. För att detta ska vara möjligt krävs beslut om skatterevision (se avsnitt 6.6.4).

Rätt att få tillgång till originalhandling

För att t.ex. kunna avgöra om ett avdrag för ingående moms ska medges kan det för SKV vara av vikt att få tillgång till originalhandlingen. Så kan vara fallet om SKV vill kontrollera en handlings äkthet. Även om SKV begärt att få in en kopia av en handling via en vanlig förfrågan (se ovan avsnitt 6.6.2.2. om förfrågan) eller om den skattskyldige på eget bevåg har tillställt SKV en kopia finns det inte något som hindrar SKV från att begära in originalhandlingen i det fall det kan vara av intresse för utredningen.

Av 14 kap. 3 § 2 st. SBL framgår att SKV får förelägga den som ska utföra sådan identitetskontroll som ska ske vid omsättning 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.

14 kap. 4 § SBL Kontrolluppgift angående rättshandling

14 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är 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). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift. *Lag (1997: 483).*

SKV får förelägga den som är bokföringsskyldig eller annan juridisk person än dödsbo att lämna in kontrolluppgift om det behövs för att kontrollera en annan persons deklaration eller beskattning, s.k. tredjemansföreläggande.

Bestämmelsen ger SKV möjlighet att till ledning för beskattningen av en annan person förelägga bl.a. näringsidkare att lämna uppgifter eller visa upp handling eller lämna över kopia av handling som rör en omsättning av vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare.

Bestämmelsen gör det möjligt för SKV att i vissa fall följa skattepliktig omsättning av varor i en transaktionskedja för att kontrollera att moms redovisats och betalats på rätt sätt.

Rättshandling

Det kan vissa gånger vara svårt att avgöra vad som avses med rättshandling mellan den SKV avser att förelägga och den som SKV utreder.

KR i Stockholm har i dom 1997-03-13 (mål nr 1380-1997) gjort följande bedömning. Med rättshandling avses förutom avtal även ett flertal andra åtgärder, t.ex. betalning, uppsägning och utställande av fullmakt. Då en bank tar emot pengar för insättning på konto hos banken eller för förmedling vidare så ingår banken en rättshandling med inbetalaren eller den inbetalaren företräder. Att en inbetalning också kan innebära att en annan rättshandling ingås mellan betalaren och kontohavaren eller den för vilken pengarna ska förmedlas vidare medför inte någon annan bedömning. Detsamma gäller för utbetalning från ett konto.

Nedan följer två exempel på tredjemansföreläggande i samband med momsutredningar.

Exempel 1

Om en skattskyldig skickar in vissa fakturor för att styrka den ingående momsen och SKV anser att en av fakturorna bör utredas vidare så kan SKV förelägga utställaren av fakturan att lämna uppgift om fakturans riktighet. SKV kan även fråga om det finns fler transaktioner med den skattskyldige och vad dessa avser.

Exempel 2

Om SKV vid en utredning inte får svar på en förfrågan från den skattskyldige avseende en transaktion som företagits via bank så kan SKV förelägga banken att komma in med uppgifter angående denna transaktion.

Särskilda skäl

Enligt 14 kap. 4 § 2 st. SBL kan övriga, t.ex. arbetstagare avseende erhållen ersättning, föreläggas att lämna kontrolluppgift, men för detta krävs 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. Särskilda skäl ska föreligga i det enskilda fallet, dvs. det får inte vara fråga om rutinmässigt insamlande av uppgifter. Exempel på kontrolluppgifter enligt detta stycke är: kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto (prop. 1992/93:96 s. 37). En privatperson som har förvärvat en bil kan som ett led i kontroll av t.ex. bilhandel föreläggas att lämna kontrolluppgift i form av köpeavtal och kvittenser för den aktuella bilen.

14 kap. 5 § SBL
Undantag genom domstolsbeslut

14 kap. 5 § SBL

Bestämmelserna i 3 kap. 13–14 c §§ taxeringslagen (1990:324) om handlingar och uppgifter som skall undantas från föreläggande gäller även vid föreläggande enligt 3 eller 4 §. *Lag (1997:483).*

Den som förelagts med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 3 eller 4 §§ SBL kan hos LR begära att bli befriad från sin skyldighet att följa ett föreläggande. Härvid gäller reglerna i 3 kap. 13–14 c §§ TL som anger vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från föreläggande. Enligt 3 kap. 14 c § TL, till vilken 14 kap. 7 a § SBL hänvisar, får inte handling eller del av handling som undantagits från kontroll återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndigheten.

De handlingar som på enskilds begäran ska undantas från föreläggande är

- 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.

Advokatsekretess

Enligt 27 kap. 2 § RB får handling som innehåller uppgifter som omfattas av advokatsekretess inte tas i beslag.

RR har i RÅ 2001 not. 184 behandlat frågan om en advokatbyrå kunde undanta en faktura till en klient. Föreläggandet var ställt till advokatbyrån som skattskyldig. Advokatbyrån åberopade att advokater är undantagna från vittnesplikt avseende vad som anförtrotts dem i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit. RR ansåg att en bedömning får ske i varje enskilt fall och att uppgifterna om uppdragets art och klientens motpart skulle undantas men inte klientens namn och advokatens arvode

respektive utlägg. RR ansåg dock att det inte kunde uteslutas att uppgifterna i ett annat enskilt fall skulle kunna bli undantagna från föreläggande. RR har i Rå 2001 ref. 67 II kommit fram till en liknande slutsats.

KR i Göteborg har i dom 2003-09-25, mål nr 3389-03, bedömt att advokats kostnadsräkningar ingivna till allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol eller Statens Invandrarverk och som grundas på förordnande som offentlig försvarare, konkursförvaltare eller offentligt biträde inte allmänt sett kan anses omfattade av advokatsekretess.

LR prövar om handling eller uppgift ska undantas från föreläggande. Reglerna har behandlats närmare i TAXHL 96 avsnitt 5.8.2–5.8.6.

Överklagande

Ett föreläggande är inte överklagbart. Detta gäller oavsett om föreläggandet förenats med vite eller inte. Att ett vitesföreläggande inte är överklagbart framgår direkt av 22 kap. 2 § SBL.

6.6.3 Besök

6.6.3.1 Allmänt

14 kap. 6 § SBL

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. *Lag (2003:664).*

Överenskommelse får träffas även om besiktning av lokaler, inventarier, lager eller annat som är av betydelse för kontrollen. *Lag (1997:483).*

Bestämmelserna i 14 kap. 6 § SBL om besök har tillskapats för att den skattskyldige och den som granskar en skattedeklaration eller t.ex. en skatte- och avgiftsanmälan med ett formlöst förfarande tillsammans ska kunna gå igenom frågor i deklarationen eller anmälan. Besöket bör också utnyttjas för att ge information och råd om vad som krävs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras framledes.

Genom besök kan avstämning göras mot sådana uppgifter och handlingar som den skattskyldige skulle vara skyldig att lämna och tillhandahålla efter föreläggande, se avsnitt 6.6.2.3. Det är inget som hindrar att den skattskyldige 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 2000-09-27, dnr 8927-00/110, ”Besök som kontrollform – möjligheter och begränsningar”.

6.6.3.2 Förutsättningar för besök

Det finns tre grundförutsättningar för att kontroll genom besök ska kunna genomföras

- den eller de frågor som ska utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i deklaration eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen,
- 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,
- 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 ske för att skapa klarhet i frågorna.

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.

Det bör observeras att för att göra ett besök som ett led i granskningen av skatte- och avgiftsanmälan eller av skattedeklarationen måste den eller de frågor som ska tas upp ha preciserats och därför i praktiken ha föregåtts av en skriftväxling. Avsaknad av handling kan aldrig lösas med besök. Kontrollen får inte vara föranledd av annat än tveksamheter i den lämnade handlingen och ska direkt grundas på en eller flera punkter i denna.

6.6.3.3 Begränsning av besöket

Kontroll via ett besök får inte göras för att stämma av kontrollmaterial, för att granska ett visst konto i redovisningen eller för att hämta in kontrolluppgifter. Inte heller får ett besök göras för att granskaren i största allmänhet ska få en uppfattning om den skattskyldiges räkenskaper eller förhållanden i övrigt. Besöket ska i stället aktualiseras av att skatte- och avgiftsanmälan eller deklarationen inklusive skriftväxling ger anledning till vissa bestämda och avgränsade frågeställningar.

Besöket ska begränsas till avstämning av uppgifterna i handlingarna som man kommit överens om. Inget hindrar att en avstämning görs av flera skattedeklarationer på samma gång, inte heller att flera olika uppgifter stäms av. Det är överenskommelsen mellan SKV och den skattskyldige som avgör omfattningen av kontrollen och den skattskyldige kan i alla lägen avbryta kontrollen.

Det är viktigt att göra klart vilka förutsättningar som gäller för att göra ett besök. Är det angeläget att en granskning görs av den skattskyldiges deklaration eller skatte- och avgiftsanmälan och förutsättningarna för besök inte föreligger måste en sådan granskning genomföras som skatterevision. Har SKV påbörjat ett besök och finner att ytterligare utredning behöver göras, bör besöket avbrytas och revision tillgripas.

6.6.3.4 Var och vem

Besöket ska företrädesvis genomföras hos den skattskyldige men det är inget som hindrar att det görs på annan plats, t.ex. på SKV. Det förekommer att den skattskyldige vill låta sig representeras av någon annan vid besöket, t.ex. revisor eller bokföringsmedhjälpare. Om SKV avtalar med ombudet/representanten om tid och plats för besöket samt vilka uppgifter som ska kontrolleras bör SKV skriftligen informera den skattskyldige om vad som överenskommits.

6.6.3.5 Skatte- och avgiftsanmälan

När det gäller en granskning av en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan ska besöket avse frågor och förhållanden som har samband med registrering av verksamheten.

Om en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan är otillräckligt ifylld och den skattskyldige finner det lämpligt, kan anmälan kompletteras vid ett besök.

Ett besök kan även vara föranlett av att näringsrekvisiten behöver utredas. Faktorer som kan vara betydelsefulla vid denna bedömning och som kan klargöras vid ett besök är t.ex. lokaler, investeringar, kontrakt, lager, uppdragsgivare, annonsering. I samband med utredning om skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML föreligger, kan besök vara en lämplig utredningsform, t.ex. vid ansökan om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal.

Vissa verksamheter kräver olika typer av tillstånd, anmälan eller registrering, som beslutas av olika myndigheter och eftersom detta kan ha betydelse för bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte, kan även dessa uppgifter kontrolleras vid ett besök. Exempel på sådana verksamheter är: alkoholförsäljning,

bevakning, biluthyrning, fastighetsmäkleri, hälso- och sjukvård, inkassoverksamhet, kreditupplysning, skolverksamhet, trafikskoleverksamhet, vapenhandel.

Inte minst vid sammanträffande med nystartade företag är det viktigt att SKV informerar om de regler som gäller. Genom goda råd och bistånd kan felaktigheter rättas till på ett tidigt stadium.

6.6.3.6 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 eller tillhandahållande skett,
- moms vid EG-handel,
- underlag för att styrka exportomsättning.

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. Även den omständigheten att den skattskyldige skickat in en förklaring när skattedeklarationen lämnades kan vara tillräckligt för att ett besök ska kunna bestämmas. En insänd fakturakopia kan t.ex. föranleda fråga om inköpet avser verksamheten eller är en privat kostnad.

6.6.3.7 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.

6.6.3.8 Dokumentation och kommunikation

Någon dokumentation i form av promemoria behöver inte upprättas med anledning av besöket. Noggranna tjänsteanteckningar (se avsnitt 6.6.2) är dock nödvändiga (15 § FL). Anteckningarna ska i normalfallet utsändas till eller på annat sätt göras kända för den skattskyldige, som en bekräftelse på vad som överenskommits vid besöket och för att förhindra eventuella missförstånd. Detta gäller även om SKV avser att fatta beslut i en fråga som avhandlats under besöket. Om besöket genererar beskattningskonsekvenser måste beslutet kommuniceras i vanlig ordning (14 kap. 1 § SBL), se avsnitt 6.2. Besök behöver inte diarieföras.

6.6.4 Skatterevision

6.6.4.1 Allmänt

14 kap. 7 § 1 st. 1 och 2 p. SBL

Skatteverket får besluta om skatterevision för att kontrollera *Lag (2003:664).*

1. att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt,
2. att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, *Lag (2002:400).*

Om andra utredningsmetoder inte är tillräckliga och om en utredning kräver fullständig tillgång till räkenskaper och anteckningar, kan SKV besluta att kontrollen ska ske genom revision. Att beslut om revision inte går att överklaga framgår av 22 kap. 2 § SBL.

Omfattning

Revision enligt SBL kan omfatta kontroll av moms, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, F-skatt och fr.o.m. 1 januari 2003 även punktskatter. Revision får beslutas för att kontrollera att

- deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts rätt och fullständigt,
- förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldigheten som kan antas uppkomma (löpande period).

Revision får göras för att kontrollera t.ex. lämnade skatte- och avgiftsanmälningar, skattedeklarationer och periodiska sammanställningar (KVR), men även innan skyldighet att lämna dessa uppgifter inträtt, får underlaget revideras. Detta innebär att även underlaget för en kommande deklaration får granskas. I prop. 1996/97:100 s. 480 anges att en möjlighet till revision avseende löpande period i vissa fall bedöms som nödvändig för att skattekontrollen ska kunna bedrivas på ett effektivt och ändamålsenligt sätt.

Med deklaration förstås enligt SBL även preliminär självdeklaration, vilket innebär att även underlaget för en sådan får revideras

och även att revisionen får göras innan deklarationsskyldigheten inträtt. Observera dock begränsningen av målgruppen, se avsnitt 6.6.4.3 nedan.

Sekretess

Av 41 § SBF framgår att bestämmelserna i 4 § TF (SKV:s personal ska ha kännedom om sekretessreglerna) och 6 § TF (den reviderades handlingar får inte vara tillgängliga för andra än de som i sin tjänst har att ta del av dem) ska tillämpas även i fråga om skatterevision.

Enligt 66 § SBF får SKV meddela ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL. I RSFS 2002:33 har RSV lämnat föreskrifter om revision m.m. Närmare beskrivning av bestämmelserna avseende skatterevision finns i Handledning för skatterevision, (SKV 621).

6.6.4.2 Tredjemansrevision

14 kap. 7 § 2 st. SBL

Skatteverket får besluta om skatterevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras. *Lag (2003:664).*

Revision enligt SBL får även beslutas för att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den reviderade (tredjemansrevision).

Bestämmelsen ger möjlighet till kontroll av till namnet kända personer, företag eller rättshandlingar. Med den utformning lagrummet har täcks även den särskilda form av tredjemansrevision in som brukar kallas generell kontroll, t.ex. insamling av kontrolluppgifter inom en viss bransch.

Särskilda skäl för att utesluta uppgift i revisionsbeslutet

SKV får, om det finns särskilda skäl, i revisionsbeslutet utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser (14 kap. 7 a § 2 st. SBL jfr med 3 kap. 9 § 2 st. TL). Av prop. 1996/97:100 s. 475 ff framgår när sådana särskilda skäl kan anses föreligga: ”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. vid kontroll hos stora byggföretag hämta uppgifter om deras underentreprenörer.

6.6.4.3 Hos vem får revision göras?

14 kap. 7 a § 1 st. 1–5 p. SBL

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 har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 §,
4. den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap.,
5. sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §,

Lag (2002:400).

Revision får äga rum hos

- den som är bokföringsskyldig,
- den som kan antas vara bokföringsskyldig,
- annan juridisk person än dödsbo,
- den som har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 § SBL,
- den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel, och
- sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 § SBL, dvs. sådant av SKV godkänt ombud för en utländsk företagare som är skattskyldig enligt ML.

Eftersom en grupphuvudman jämställs med en skattskyldig får revision utföras även hos en grupphuvudman.

Om omständigheterna talar för att bokföringsskyldighet föreligger finns möjlighet att göra revision. Uttrycket ”antas vara” anger inte något högre krav på bevisning. Visar det sig sedan beslut om revision fattats att förutsättningarna för att utföra revisionen inte längre föreligger, dvs. den skattskyldige är inte bokföringsskyldig, ska revisionen avbrytas och avslutas med en revisionspromemoria.

Bestämmelserna om revision gäller både den som ansöker om F-skattsedel och den som redan har tilldelats en F-skattsedel. Även i övrigt kan en skatte- och avgiftsanmälan föranleda kontroll genom revision.

6.6.4.4 Övriga bestämmelser

14 kap. 7 a § 2 st. SBL

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen (1990:324). *Lag (2002:400).*

Bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL är tillämpliga även på revisioner enligt SBL.

Enligt 3 kap. 9 § 1 st. TL ska ett beslut om revision innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 3 kap. 13 och 14 §§ TL. I 3 kap. 9 § 2 st. TL anges att SKV får, om det finns särskilda skäl, i revisionsförordnande avseende tredjemansrevisioner utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser, jfr prop. 1996/97:100 s. 476 samt ovan avsnitt 6.6.4.2.

Av 3 kap. 9 § 4 st. TL framgår att beslut om revision ska överlämnas innan revisionen påbörjas. Under vissa förutsättningar kan beslutet överlämnas i samband med att revisionen påbörjas.

I 3 kap. 10–14 c §§ TL finns bl.a. nedan uppräknade bestämmelser

- revisionen ska bedrivas i samverkan med den reviderade och så att den inte onödigt hindrar verksamheten, 3 kap. 10 § TL,
- revisorns befogenhet att t.ex. granska räkenskaper, inventera kassa och ta prov på varor, 3 kap. 11 § TL,
- den reviderade är skyldig att t.ex. tillhandahålla de handlingar och upplysningar som behövs för revisionen, 3 kap. 12 § TL,
- revisionen får inte pågå längre tid än nödvändigt, handlingarna ska återlämnas så snart som möjligt och resultatet av revisionen ska meddelas snarast, 3 kap. 12 a § TL,
- vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från revisionen, 3 kap. 13–14 c §§ TL.

6.6.5 Kontroll genom VIES

Varuhandel mellan EG-länder

Vid handel med varor mellan momsregistrerade företag i olika EG-länder ska moms tas ut i och tillfalla destinationslandet, den s.k. destinationsprincipen. Bestämmelserna innebär i princip att en skattskyldig näringsidkare i ett EG-land säljer varor utan moms till en köpare i ett annat EG-land. Eftersom all gränsuppbörd är avskaffad inom EG, måste i stället köparen redovisa utgående moms på sitt förvärv. Redovisningen sker inom ramen för köparens ordinarie redovisning av moms. Det förhållandet att varor kan omsättas momsfritt inom EG innebär att systemet är känsligt för bedrägerier. Det är av den anledningen mycket viktigt att kontrollera att beskattningsreglerna fungerar och att varorna verkligen blir beskattade. Det åligger EG:s medlemsländer att upprätthålla en godtagbar kontroll av momsen.

KVR

För att en säljare i ett EG-land ska få sälja momsfritt till det momsregistrerade företaget i ett annat EG-land ska köparen åberopa sitt VAT-nummer (angående VAT-nummer se avsnitt 3.7). Säljaren redovisar sina försäljningar i periodiska sammanställningar (KVR). I KVR ska anges varje köpares VAT-nummer samt den totala för-

säljningen till varje köpare under tidsperioden (se vidare broschyr ”Hur man fyller i kvartalsredovisningen”, SKV 557).

Informations-utbyte – VIES

Uppgifterna i KVR registreras i VIES (VAT Information Exchange System) som är ett system för utbyte av moms-information. Systemet har byggts upp för att kunna upprätthålla en kontroll av varor som säljs momsfritt från ett EG-land till ett momsregistrerat företag i annat EG-land. Uppgifterna från KVR som registrerats i VIES lämnas vidare från säljarens EG-land till köparens EG-land. Köparens EG-land kan därmed kontrollera om köparen har redovisat utgående moms på sina inköp.

Informationsutbytet i VIES sker via ett nätverk av datorer som är placerade i respektive medlemsland.

Se vidare i avsnitt 34 om Internationellt samarbete.

6.6.6 Kontroll av kommunkontosystemet

Kommuner och landsting har rätt att få ersättning för sådan moms som inte är avdragsgill enligt ML via kommunkontosystemet.

Från och med den 1 januari 2003 finansieras systemet med statliga medel vilket innebär att uttagen från kommunkontosystemet kommer att ske över statsbudgeten. Samtidigt med ett införande av en statlig finansiering har SKV tilldelats kontrollmöjligheter vad avser de belopp som kommuner och landsting rekvirerar från kommun- respektive landstingskontot. I detta avsnitt lämnas en kort redogörelse över SKV:s kontrollbefogenheter. Bestämmelserna finns i 14–17 §§ lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, i det följande benämnt lag om mervärdesskattekonton.

En närmare beskrivning av kommunkontosystemet lämnas i avsnitt 31.

I det följande avses med kommun även landsting och kommunalförbund samt sådant beställarförbund som bedriver försöksverksamhet enligt lagen (2003:1217) om fortsatt lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst i vissa fall.

Föreläggande att lämna uppgift

> **14 § lagen om mervärdesskattekonton**
>
> Skatteverket får förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning. *Lag (2003:715).*

Av prop. 2001/02:112 s. 39 framgår att föreläggande kan användas såväl inför ett första ersättningsbeslut, t.ex. då en ansökan om ersättning innehåller oklarheter, som därefter, t.ex. i samband med en stickprovskontroll.

Föreläggande ska användas först då kommunen eller landstinget inte efterkommer en formlös begäran från SKV om att lämna uppgifter.

Besök

15 § lagen om mervärdesskattekonton

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen. *Lag (2003:715).*

I likhet med besök enligt 14 kap. 6 § SBL är en förutsättning för ett besök att SKV och kommunen har kommit överens om att ett besök ska äga rum. Det är kommunen själv som avgör vilka räkenskaper eller andra handlingar som SKV ska få tillgång till vid besöket.

En ytterligare förutsättning för besöket är att detta är föranlett av att uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras. De frågor som ska utredas vid besöket ska ha aktualiserats av kommunens uppgifter i en ansökan om ersättning. I likhet med besök enligt 14 kap. 6 § SBL ska besöket avse vissa bestämda och avgränsade frågeställningar.

16 § lag om mervärdesskattekonton

Skatteverket får besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till ledning för ersättningsbeslut är riktig. *Lag (2003:715).*

Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Med handling avses framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. *Lag (2002:671).*

17 § lag om mervärdesskattekonton

Vid revision skall kommunen tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Kommunen skall i övrigt lämna den hjälp som behövs vid revisionen. *Lag (2002:671).*

Revision

En revision kan avse såväl ersättningsperioder under löpande kalenderår som tid dessförinnan. Som framgår av 16 § 3 st. lag om mervärdesskattekonton får alla typer av handlingar granskas. Begreppet handling i detta sammanhang har samma innebörd som i 3 kap. 11 § 3 st. TL.

Enligt 17 § lag om mervärdesskattekonton har en kommun skyldighet att tillhandahålla handlingar och upplysningar i samband med revisionen. Det kan dock inte krävas att kommunen direkt biträder vid själva granskningen genom att t.ex. göra sammanställningar och liknande för revisionen.

Kommunikations-skyldighet

Av 13 § lag om mervärdesskattekonton framgår att kommunen ska ges tillfälle att yttra sig innan ett ersättningsärende avgörs om det inte är onödigt. Kommunen ska även ha rätt att ta del av uppgifter som tillförts av någon annan än kommunen och få tillfälle att yttra sig över uppgiften. Det gäller dock inte om det är uppenbart obehövligt.

6.7 Utlämnande av uppgifter

I 14 kap. 1 § SekrL regleras att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning. I 14 kap. 8 § SBL finns en hänvisning till 3 kap. 16 och 17 §§ TL som innehåller bestämmelser om uppgifts-skyldighet.

Uppgifter från andra myndigheter

14 kap. 8 § 1 st. SBL

Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna i denna lag har följts, skall lämnas ut enligt bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324). *Lag (1997:483).*

SKV har 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.

Av 39 § SBF framgår att uppgifter som en myndighet har lämnat ut till SKV enligt 14 kap. 8 § 1 st. SBL får granskas endast av den tjänsteman som SKV har utsett. SKV ska se till att tjänstemannen är lämplig för uppdraget och upplysa honom om vikten av att föreskriven tystnadsplikt iakttas.

Uppgifter till myndigheter i andra länder

14 kap. 8 § 2 st. SBL

Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 17 § taxeringslagen gäller också för uppgifter som avses i denna lag. *Lag (1997:483).*

I 14 kap. 8 § 2 st. SBL regleras 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. Se vidare avsnitt 34 och Handledning för internationell beskattning 2004 (SKV 352).

6.8 Vite

6.8.1 Allmänt

23 kap. 2 § SBL

Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vite får inte föreläggas staten,

ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. Finns det anledning att anta att den deklarationsskyldige eller, om den deklarationsskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den deklarationsskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklarationsskyldige inte föreläggas enligt 14 kap. 3 § vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. *Lag (2003:212).*

Fråga om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av beslut enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas. *Lag (1997:483).*

Viteslagen

Vitesinstitutet är ett tvångsmedel för att förmå en viss person (fysisk eller juridisk) att följa ett visst beslut. För att få lov att tillämpa viteslagen (SFS 1985:206), dvs. att få förelägga någon vid vite, krävs ett uttryckligt författningsstöd.

I 1 § viteslagen anges att lagen gäller viten som enligt lag eller annan författning får föreläggas av myndigheter.

23 kap. 2 § SBL

Viteslagen är en så kallad baslag, dvs. den innehåller generella bestämmelser som ska gälla såvida inte speciallagstiftningen säger något annat. I SBL – som är en speciallag – regleras vitesbestämmelserna i 23 kap. 2 § SBL. Av detta lagrum framgår att samtliga föreläggande i SBL får förenas med vite. Bestämmelserna i viteslagen ska tillämpas i de delar SBL saknar särskilda bestämmelser.

Detta innebär att ett föreläggande kan kombineras med vite redan vid första föreläggandet, om det finns anledning att tro att föreläggandet annars inte följs, t.ex. om den skattskyldige tidigare lovat per telefon men inte uppfyllt sitt löfte eller vid tidigare tillfällen försummat sina skyldigheter.

Av 22 kap. 2 § SBL framgår att föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § SBL inte får överklagas, vilket bör framgå av föreläggandet.

Ej vite vid brottsmisstanke/ skattetillägg

Finns anledning 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). Bestämmelsen i SBL omfattar inte de fall då annan än den deklarationsskyldige föreläggs att lämna uppgift med stöd av 14 kap. 4 § SBL (tredjemansföreläggande), se ovan avsnitt 6.6.2.3. Bestämmelsen i SBL skiljer sig i detta avseende från motsvarigheten i 17 kap. 9 § LSK.

Genom en lagändring som trätt i kraft den 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 deklarera eller att lämna en bristfällig deklaration som kan leda till skönsbeskattning.

Rätten att inte behöva belasta sig själv bör enligt förarbeten till lagstiftningen (prop. 2002/03:106, s. 180 ff) inträda först när den enskilde i någon mening kan anses anklagad för ett brott. Härmed avses inte bara när en formell anklagelse riktas mot den enskilde utan även när en myndighet har vidtagit någon åtgärd som lett till att personens situation väsentligen har påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom. I Europadomstolens avgörande 2002-07-23, Västberga taxi och Vulic v. Sverige slås, såvitt gäller skattetillägg, fast att rätten att inte behöva belasta sig själv definitivt inträtt då den skattskyldige erhållit ett övervägande om skattetillägg respektive då den skattskyldige erhållit en revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg. Därefter ska det således inte vara möjligt att vid vite förelägga den enskilde att medverka i utredning som har samband med skattetillägget. Dock inträder förbudet mot att vitesförelägga den enskilde redan då det finns anledning att anta att den enskilde, om han följer föreläggandet, skulle komma att avslöja att han begått en skattetilläggsgrundande gärning.

Oavsett om ett föreläggande förenas med vite eller inte kan den som förelagts alltid underlåta att efterkomma föreläggandet om han, genom att efterkomma föreläggandet, skulle komma att avslöja att han begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg. Något krav på att SKV ska upplysa den enskilde om detta förhållande uppställs inte (prop. 2002/03:106, s. 182. Lagrådet var dock av uppfattningen att den skattskyldige i föreläggandet borde upplysas om att han inte behöver lämna sådana uppgifter.

Se även avsnitt 24.2 Anmälan om skattebrott.

Vitesföreläggande är ofta en mycket effektiv åtgärd och viktigt är att ärendet handläggs formellt korrekt för att LR ska kunna utdöma vitet. Innan beslut om vitesföreläggande fattas måste ställning tas till om vitesföreläggandet kan ge förväntad effekt. Det är t.ex. knappast någon idé att vitesförelägga någon som är restförd för höga belopp.

6.8.2 Adressat

Föreläggandet ska enligt 2 § viteslagen vara riktat till en eller flera namngivna fysiska eller juridiska personer (adressater).

Av RÅ 1995 ref. 40 framgår hur viktigt det är att i föreläggandet ange adressaten. Ett vitesföreläggande riktat till ”ägaren” av en fastighet utan att ägaren namngivits ansågs ej 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 dess företrädare. Vitet kan också riktas både mot den juridiska personen som sådan och dess företrädare. Är den juridiska personen restförd men inte företrädarna är det förmodligen effektivare att vitesförelägga företrädarna. Vite mot 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 utan ett särskilt belopp måste fastställas för var och en av dem, 3 § viteslagen.

6.8.3 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).

För att förelägga någon (med omsättning högst 40 miljoner) att lämna de skattedeklarationer som skulle varit lämnade t.ex. 12 maj och 12 juni torde man kunna skriva

> ”Ni föreläggs, med stöd av bestämmelserna i 10 kap. 27 § och 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) vid vite av xx kronor per skattedeklaration, att lämna skattedeklarationer avseende moms för redovisningsperioderna mars och april 2003 samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioderna april och maj 2003. Skattedeklaration ska lämnas senast xx dagar från det att föreläggandet mottagits.”

LR i Kalmar län underkände 1997 ett föreläggande bl.a. på grund av att SKM hade förelagt ett aktiebolag att lämna momsdeklarationer för 961201 och 970101. LR förklarade i sin dom att det ställs höga krav på exakthet i föreläggandet för att det ska kunna godkännas och att det i det här fallet inte var preciserat vilka redovisningsperioder som föreläggandet avsåg.

LR i Västmanlands län underkände 1999 ett föreläggande på grund av att föreläggandet varit utformat på sådant sätt att adressaten kunnat ha viss svårighet att uppfatta vad som ålagts honom. SKM

hade förelagt adressaten att inkomma med skattedeklarationer avseende moms för redovisningsperioderna januari 1998 till och med mars 1998 samt maj 1998 till och med februari 1999. LR framförde att denna utformning av föreläggandet kan uppfattas avse två perioder, nämligen januari 1998 till och med mars 1998 samt maj 1998 till och med februari 1999. Först i SKM:s anmälan om utdömande av vite framkom att avsikten varit att varje redovisningsperiod enligt tillämplig lagstiftning skulle ha avsett en månad. Samma LR utdömde vite när SKM förelagt adressaten att inkomma med skattedeklarationer avseende moms för redovisningsperioderna februari t.o.m. juli 1999 och arbetsgivaravgifter samt källskatt för redovisningsperioderna mars t.o.m. augusti 1999. I föreläggandet fanns också angivet att skattedeklarationerna hade förfallodagar den 12 april, 12 maj, 14 juni, 12 juli, 17 augusti och 13 september 1999.

I en dom som LR i Skåne län avgjort har också frågan om ordens vikt varit uppe till bedömning. Det gällde ett föreläggande med vite att återsända F-skattsedel och F-skattebevis. I lagtexten (38 b § UBL) stod att innehavaren skulle överlämna skattsedeln. LR konstaterade att föreläggandet var 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 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 och hänsyn tas till helger och semestertider.

6.8.4 Delgivning

Av såväl 2 § viteslagen som 63 § SBF framgår att vitesföreläggandet ska delges adressaten. Reglerna om delgivning finns i delgivningslagen (1970:428) och tillämpningsföreskrifterna i delgivningsförordningen (1979:101).

Normalt används i första hand rekommenderad försändelse med begäran om mottagningsbevis och i andra hand stämningsmannadelgivning. Observera att under förutsättning att den vitesförelagde är restförd, kan SKV, efter överenskommelse med KFM, även låta denna myndighet verkställa delgivningen.

6.8.5 Vitesföreläggande får inte användas

Vitesföreläggande får inte användas, om adressaten saknar möjlighet (faktisk eller rättslig) att fullgöra åtgärden. Detta medför inte någon egentlig undersökningsplikt, men kända omständigheter ska

beaktas.

RÅ 1990 ref. 57

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.

6.8.6 Vitesbeloppet

Vitesbeloppet ska enligt 3 § viteslagen bestämmas till ett belopp som med hänsyn till bl.a. adressatens ekonomiska förhållanden kan antas förmå adressaten att fullgöra sin skyldighet. Enligt prop. 1984/85:96 s. 26 ska hänsyn tas till ”adressatens personliga förhållanden såsom hans ekonomi, eventuell 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. Nedan under avsnitt 6.8.9 om utdömande av vite refereras domar där LR jämkat vitesbeloppet.

6.8.7 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 genast kan vitesförelägga på nytt

Exempel

AB Mars har vid vite förelagts att lämna skattedeklaration för moms för redovisningsperioden april år 1 och för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt avseende redovisningsperiod maj år 1 (deklaration som skulle ha lämnats senast den 12 juni. Enligt föreläggandet, daterat den 4 september år 1, skulle deklarationen lämnas senast två veckor efter delgivningen. Föreläggandet delgavs den 11 september samma år. Den 2 oktober har deklaration fortfarande inte kommit in varför SKV ansöker om utdömande av vite hos LR denna dag. Samma dag förelägger SKV ånyo bolaget (avseende samma skattedeklaration) med nytt vite. För att

öka pressen bör detta nya vite sättas högre än det förra.

6.8.8 Löpande vite

Av 4 § viteslagen framgår att vite får föreläggas som löpande vite. Av prop. 1984/85:96 s. 28 framgår att det finns två typer av löpande vite.

Typ 1

Typ 1: ”Ett löpande vite innebär att man redan i det ursprungliga vitesföreläggandet bestämmer att ett visst belopp skall förfalla med jämna mellanrum så länge inte föreläggandet följs.”

Typ 2

Typ 2: ”Om åtgärden innefattar en regelbundet återkommande förpliktelse, kan föreläggandet innehålla bestämmelse om att vitet förfaller varje gång adressaten underlåter att fullgöra den ålagda förpliktelsen.” Dessa två typer skulle innebära följande

Exempel typ 1

Exempel

Typ 1. AB Duns föreläggs i september år 1 vid vite av 5 000 kronor att lämna in skattedeklaration för redovisningsperiod maj år 1. Deklarationen kommer inte in varför SKV i oktober begär utdömande av vite hos LR. Samma dag förelägger SKV AB Duns ånyo vid vite att sända in deklarationen. Vitet bestäms denna gång till 7 000 kronor. Vidare föreläggs AB Duns löpande vite på så sätt att för varje fyraveckorsperiod som förfaller efter utgången av första tidsfristen, ska 7 000 kronor begäras utdömt.

Exempel typ 2

Exempel

Typ 2. AB Sund föreläggs den 8 juli år 1 med stöd av 10 kap. 27 § SBL att betala 5 000 kronor för varje redovisningsperiod härefter under beskattningsåret som deklarationer inte kommer in i rätt tid.

Typ 2 kan inte tillämpas eftersom det inte är möjligt att utfärda löpande vite för redovisningsperioder för vilka redovisningstidpunkten ännu inte har passerats.

6.8.9 Utdömande av vite

När tidsfristen löpt ut har SKV att ta ställning till om ärendet ska drivas vidare i LR. Har omständigheter framkommit som visar att det inte var lämpligt att kombinera föreläggandet med vite (det har t.ex. visat sig att den SKV förelagt är svårt sjuk) avslutas ärendet utan vidare åtgärd. Om begäran om utdömande 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 härför.

Rätt forum

Ansökan om utdömande av vite ska göras hos den LR som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut enligt SBL. Det innebär att frågan om utdömande av vite prövas av samma LR som är behörig att pröva den beskattningsfråga som vitet är sammankopplat med.

Prövning av hela ärendet

LR ska pröva hela ärendet, dvs. 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 ska LR pröva vitets lämplighet, dvs. om det varit lämpligt att begära prestationen, om det varit lämpligt att bruka vite för att framtvinga prestationen och om vitesbeloppet är rimligt.

Jämkning vid särskilda skäl

Eftersom LR ska pröva hela ärendet, är det viktigt att LR får så bra underlag som möjligt för sitt beslut, uppgifter om omsättning, lönesumma, tidigare åtgärder från SKV:s sida, uppgifter som styrker att det finns aktivitet i bolaget, eventuell tredska etc. Om det finns särskilda skäl till det kan LR jämka vitet. Särskilda skäl kan föreligga om förhållandena ändrats sedan myndigheten meddelat sitt föreläggande, t.ex. kan vitesbeloppet ha varit schablonmässigt bestämt utan hänsyn till den enskildes ekonomi och adressatens underlåtenhet kan framstå som förhållandevis ursäktlig åtminstone i belysning av vad som senare framkommit. Det kan även vara så att den skattskyldige fullgjort sin skyldighet helt kort efter det att den för honom utsatta fristen löpt ut, vilket alltså kan vara en grund för jämkning.

Jämkat vitesbelopp

LR i Västmanlands län har i domar under år 2000 jämkat vitesbeloppet. I det ena fallet hade SKM förelagt adressaten att komma in med totalt sex stycken skattedeklarationer. Vitesbeloppet var satt till 15 000 kronor per skattedeklaration. LR ansåg att SKM inte i sin ansökan hade lämnat erforderlig utredning avseende bedömningen av vitesbeloppets lämplighet. Det var dessutom fråga om ett stort antal deklarationer som avsåg en begränsad period under ett beskattningsår, vilket ledde till ett orimligt högt vitesbelopp. LR ansåg att det framstod som oskäligt att utan närmare utredning döma ut de förelagda vitena. Dessutom påpekade LR att det ska göras en individuell bedömning i varje enskilt fall. I förevarande fall synes vitesbeloppet per deklaration ha bestämts schablonmässigt. LR jämkade vitet till 5 000 kronor per skattedeklaration, totalt 30 000 kronor. I det andra fallet hade SKM förelagt adressaten att komma in med totalt 15 stycken skattedeklarationer. Vitesbeloppet var satt till 10 000 kronor per skattedeklaration. I detta fall jämkade LR vitet till 2 000 kronor per skattedeklaration, totalt 30 000 kronor.

6.8.10 Ändamålet för vitet har förfallit

Av 9 § viteslagen framgår att om ändamålet med vitet har förlorat sin betydelse, ska vitet inte dömas ut.

Har SKV, t.ex. via revision, fått in uppgifter om en saknad skattedeklaration anses ändamålet med vitet ha förlorat sin betydelse.

Observera däremot att ändamålet med vitet inte anses ha förfallit om t.ex. den saknade skattedeklarationen 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 (prop. 1984/85:96 s. 55 och RÅ 1996 ref. 95).

6.8.11 Efter dom i LR

LR delger den förelagde domen och denne har därefter tre veckor på sig att överklaga till KR enligt FPL. För prövning i KR krävs prövningstillstånd.

LR skickar domen till SKV för kännedom och eventuellt överklagande (tre veckor efter domsdagen). Sedan domen vunnit laga kraft skickas den till SKV för verkställighet. Det tar ofta lång tid att delge domen och därför kan det dröja länge innan kravet kommer till SKV för registrering. Krav på betalning av vitesbeloppet skickas ut med respektive KFM som avsändare, som förstakrav. Detta innebär att någon grundavgift inte tas ut och att skulden direkt gallras om betalning görs inom föreskriven tid. Ett restfört vite är A-mål och medelsslaget är 92. Vitet tillfaller staten.

6.8.12 Preskription

Preskriptionstiden för att utdöma vite är två år från det att förutsättningarna att döma ut vitet förelåg.

Vitesskulden preskriberas fem år efter det att dom avkunnats. Om vitet förvandlas till fängelse bryts preskriptionen.

7 Bevisningen

7.1 Allmänt

Om alla fakta i ett momsärende redan från början är ostridiga går det inte att urskilja några inslag i momsförfarandet som gör skäl för beteckningen bevisning. Förfarandet i ett sådant ärende kommer uteslutande att handla om hur dessa fakta ska bedömas från rättslig synpunkt. Detsamma gäller en motsvarande situation i ett taxeringsärende.

När fakta är tvistiga och det gäller att vinna klarhet om vad som egentligen hänt eller om ett visst förhållande verkligen existerar, föreligger däremot en situation där bevisning måste företes för att styrka det som görs gällande.

Bevisföringen i ett ärende kan vara dynamisk. Den skattskyldige kan t.ex. redovisa ett visst förhållande för att styrka sin avdragsrätt. SKV gör härefter gällande att de angivna förhållandena är felaktiga. Den skattskyldige bemöter SKV:s invändningar. På det viset kan bevisföringen bölja fram och tillbaka till dess att varken den skattskyldige eller SKV har något ytterligare att komma med.

SBL innehåller inte några regler i bevishänseende. Sådana regler finns inte heller i FL och TL. Avsnitt 6 i TAXHL 96 innehåller en beskrivning om bevisningen i taxeringsförfarandet. Vad som där sägs är till stora delar allmängiltigt för hela skatteområdet och gäller därför även momsområdet.

7.2 Föremål för bevisningen

7.2.1 Allmänt

Det som ska bevisas i ett ärende är förekomsten av det rättsfaktum eller de rättsfakta som utgör förutsättning för en viss rättsföljd.

7.2.2 Rättssatser i skattelagarna

Bevisningen styrs av innehållet i de rättssatser som ska tillämpas. Rättssatsen beskriver vilka rättsfakta som ska föreligga för att en viss rättsföljd ska inträda. Av grundläggande betydelse blir därför hur skattelagarnas rättssatser är uppbyggda. Som exempel kan tas följande rättssatser.

Rättsföljd	*Rättsfakta*
Till skattepliktig omsättning räknas inte	Försäkringsersättning
Avdrag får inte göras för	Stadigvarande bostad
Till momspliktigt uttag hänförs	Förmån att använda taxibil privat
Avdragsrätt föreligger för	Moms på inköp av taxibil i taxirörelse
Rättelse ska ske genom efterbeskattning om	Oriktig uppgift har föranlett ett felaktigt beskattningsbeslut

Rättssatserna förutsätter för sin tillämpning att de rättsfakta, dvs. rättsligt kvalificerade fakta, som anges som relevanta för rättsföljden verkligen är för handen. Finns inte några kostnader för den skattepliktiga verksamheten utan endast för stadigvarande bostad uppkommer rättsföljden att ”avdrag inte får göras”. Finns ingen moms debiterad på inköpsfakturan saknas förutsättning för rättsföljden avdrag även i taxirörelse. Fiktiva kostnader kan inte heller utlösa rättsföljden. Bevisningen kommer på detta sätt att helt samla sig kring det som rättssatsen uppställer som rättsfakta.

7.3 Bevisfakta

Allt som åberopas till bevis kallas bevisfakta.

FL och TL innehåller inte några regler i bevishänseende. Vad gäller beskattningsförfarandet kan SKV i detta avseende formellt endast luta sig mot de fåtaliga bevisregler som finns i den materiella skattelagstiftningen.

Bevisregel – 8 kap. 5 § ML

En bevisregel av central betydelse finns i 8 kap. 5 § ML jämfört med 8 kap. 17 § ML. Bestämmelsen innebär att rätt till avdrag för ingående moms endast föreligger om avdraget kan styrkas med en faktura. Saknas faktura finns det ingen möjlighet att medge ett skäligt avdrag. Det innebär att beviskraven för avdragsrätt enligt ML skiljer sig från beviskraven vid avdragsrätten enligt IL och TL, se avsnitt 6.5.2 i TAXHL 96.

Bevisregler enligt RB

För domstolsprocessen finns emellertid en hel del allmänna regler rörande bevisning. Även om dessa regler inte formellt är tillämpliga i beskattningsförfarandet torde det av allmänna rättsgrundsatser följa att de reglerna kan och bör tillämpas även i beskattningsförfarandet.

Fri bevisprövning

För domstolsprocessen gäller således följande. Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara fakta får framföras och åberopas som bevisfakta. Denna frihet är uttryckligen föreskriven i 35 kap.

1 § RB där det står att rätten efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, ska avgöra vad som är bevisat i målet.

I 35 kap. RB finns också vissa andra grundregler som är av intresse i all processföring. En sådan regel säger att om en part underlåter att besvara en för utredningen framställd fråga, så ska rätten, med hänsyn till allt som förekommit, pröva vilken verkan som bevis detta har. En annan regel säger att om part erkänner viss omständighet, så ska detta i princip gälla mot honom. Återkallar han erkännandet så får rätten pröva vilken verkan som bevis detta har. Det föreskrivs vidare att för omständighet, som är allmänt känd, s.k. notoriska fakta, krävs inte bevis. Slutligen finns en regel om skönsuppskattning. Enligt denna får rätten uppskatta en skada till skäligt belopp, när full bevisning om skadan inte alls eller endast med svårighet kan framföras.

Antalet bevisfakta i ett momsärende kan vara mycket stort. Flera bevisfakta föreligger regelmässigt i ett och samma ärende. Kombinationsmöjligheterna mellan olika bevisfakta är också stora. En grundläggande fråga vid bevisvärderingen i ett momsärende är om de faktiska uppgifter som lämnats i skattedeklarationen har något bevisvärde och i så fall hur stort detta värde är. I doktrinen anses allmänt att deklarationsuppgifter har ett betydande bevisvärde så länge det inte är fråga om att frångå deklarationen med stöd av 11 kap. 19 § 2 st. SBL (skönsbeskattning). Andra uppgifter som också kan ha betydelse vid bevisvärderingen är bokföringens status, låg bruttovinst, lågt mervärde, kontantberäkning som visar över- eller underskott samt andra handlingar, bl.a. upprättade skriftliga avtal.

7.4 Bevismedel

Tre former av bevismedel

Bevisfakta förmedlas genom de tre former av bevismedel som står till buds. Bevisningen kan således ha form av skriftlig handling, muntlig uppgift eller syn (besiktning). De vanligaste bevismedlen är deklarationer eller åberopade förklaringar. Beträffande domstolsprocessen regleras vissa bevismedel i 20 – 27 §§ FPL.

Enligt svensk rätt är i princip alla bevismedel tillåtna.

Skriftliga handlingar

I motsats till vad som gäller enligt FPL finns det varken i FL eller SBL någon uttrycklig regel av innebörd att beskattningsförfarandet ska vara skriftligt. Skriftliga handlingar är emellertid det vanligaste bevismedlet i beskattningsförfarandet. Utöver olika former av inlagor kan det röra sig om deklarationer med särskilda skrivelser, vilka handlingar för övrigt kan sägas vara de grundläggande bevismedlen i beskattningsförfarandet. Härutöver förekommande skriftliga handlingar kan t.ex. vara kontrolluppgifter, kvitton, revisionspromemorior, kontantsammanställningar, fakturor, avtal, testa-

menten, bouppteckningar, arvsskifteshandlingar, intyg och sakkunnigutlåtanden.

EG-leverans – gränsöverskridande transport

För att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML ska bli tillämpligt vid försäljning av varor krävs bl.a. att varan transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Bevismedel för en sådan gränsöverskridande transport kan vara bl.a.

- skattedeklaration med redovisning av EG-leverans,
- kvartalsredovisning med redovisning av EG-leverans och köparens VAT-nummer,
- avtal med leveransvillkor,
- faktura med leveransadress,
- försäkringsbrev,
- intyg från köparen (avhämtningsköp),
- transporthandlingar,
- registreringshandlingar från det andra EG-landet t.ex. gällande bilar, MC, båtar och flygplan.

Export

En förutsättning för export ska föreligga är enligt 5 kap. 9 § ML att en vara transporteras till en plats utanför EG. Bevismedel för export kan vara t.ex.

- tullhandlingar som visar införsel i 3:e land,
- registreringshandlingar från importlandet t.ex. gällande bilar, MC, båtar och flygplan,
- ED3 (tullens enhetsdokument) stämplat på baksidan vid utfartstullkontoret,
- Transporthandlingar,
  - ej signerad fraktsedel,
  - signerad fraktsedel,
- intyg från köparen (avhämtningsköp),
- försäkringsbrev,
- exportanmälan till tullen,
- faktura med leveransadress,
- avtal med leveransvillkor,
- uppgift i skattedeklaration.

Ovanstående är exempel på tänkbara bevismedel vid EG-handel och export och speglar inte hur dessa bevismedel inbördes ska

värderas. Vilket bevisvärde ett bevismedel har måste bedömas i det enskilda fallet.

7.5 Bevisbörda

En term som ofta förekommer i bevissammanhang är termen bevisbörda. Termen används i två skilda betydelser, nämligen subjektiv respektive objektiv bevisbörda.

Subjektiv bevisbörda

Den subjektiva bevisbördan tar sikte på vem av SKV respektive den skattskyldige som bär risken av att ett rättsfaktum inte visas och som därför normalt måste vara beredd att skaffa fram bevisning för sin ståndpunkt.

Om det inte av ML, eller av andra skatteförfattningar, framgår vem som har bevisbördan för ett visst rättsfaktum så gäller enligt praxis att den som har lättast att prestera bevisning också ska ta på sig det ansvaret. Det innebär att SKV får anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för omsättningens storlek samt förekomsten och omfattningen av GIF medan den skattskyldige får anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för avdragsrätten för ingående moms.

Uppgifter som SKV kan använda för att påvisa att en skattskyldigs omsättning är högre än vad som redovisats i skattedeklaration kan t.ex. vara fakturor som inhämtats vid kontroll av ingående moms hos företagets kunder. Uppgifter som kan vara relevanta för att SKV ska kunna hävda att ett företag redovisat GIF med ett för lågt belopp är information i utländska KVR som gjorts tillgängliga för SKV genom VIES.

SKV respektive den skattskyldige har naturligtvis också en bevisbörda i den meningen att man måste vara beredd att motbevisa eller ”sticka hål på” det som den andre för fram och som kan utgöra fullgod bevisning om tilltron till det inte rubbas.

EG-dom 268/83 Rompelman

I EG-dom 268/83 Rompelman har EG-domstolen slagit fast att det är den person som begär avdrag för moms som ska styrka att villkoren för avdragsrätten är uppfyllda och särskilt att han är en skattskyldig person.

Objektiv bevisbörda

Den objektiva bevisbördan tar sikte på rättssatsens uppfyllelse och den innebär att så länge inte tillgängliga bevisfakta övertygar om att alla rättsfakta är för handen kan beslut om rättsföljden inte meddelas. Den objektiva bevisbördan anger hur mycket som måste vara utrett eller, med andra ord, vilket mått av bevisning som krävs för att rättssatsen ska kunna tillämpas. Däremot ger den objektiva bevisbördan inte något svar på frågan om vem av SKV respektive den skattskyldige som är skyldig att åstadkomma den utredning som behövs och den är således helt neutral i förhållande till

parterna. Det är svårt att beskriva måttet på tillräcklig bevisning, men med nedanstående s.k. sannolikhetsstege går det ändå att i någon mån att åskådliggöra detta.

Sannolikhetsstegen

Hur graderar man sannolikhet? Viss ledning kan hämtas ur RB:s terminologi för brottsmisstanke. För den svagaste graden används uttrycket ”kan misstänkas”. Nästa grad är ”skäligen misstänkt”. Påtagliga objektiva grunder ska finnas för misstankarna. I andra sammanhang än brottsutredning brukar denna grad betecknas med ”antagligt”, som alltså inte är synonymt med sannolikt utan betecknar något som är svagare, något som bara kan antas, om än med skäl. En starkare grad är ”på sannolika skäl misstänkt”. För att denna grad ska kunna anses uppnådd krävs att de objektiva grunderna är av sådan styrka att misstanken har verkligt fog för sig, men det föreligger ändå inte ett krav på sådan bevisning att den skulle räcka för en fällande dom. För en sådan krävs att bevisningen med ”till visshet gränsande sannolikhet” eller ”med visshet” gör klart att den misstänkte har begått brottet. Försöker man översätta dessa grader av sannolikhet till beskattningsförfarandet kan först konstateras att man inte har någon användning för graden ”kan misstänkas”. Att något bara ”kan gissas” innebär en så låg grad av sannolikhet att graden aldrig kan komma i fråga som tillräcklig grad av sannolikhet för ett beslut. Däremot kan graden ”skäligen misstänkt”, som kan översättas till ”med skäl kan antagas” eller ”antagligt” inte uteslutas. Som lägsta grad av sannolikhet som det finns anledning att laborera med i beskattningsförfarandet har därför satts ”antagligt”. ”Sannolika skäl” torde böra betecknas med ordet ”sannolikt”. ”Till visshet gränsande sannolikhet” och ”visshet” måste naturligtvis också vara med. Man torde också behöva en grad som ligger mellan ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikhet”. För en sådan grad finns ingen vedertagen beteckning. Här har valts uttrycket ”mycket sannolikt”. Man kan sedan teckna en sannolikhetsstege med följande utseende.

Faktum existerar	----------	Visshet
	----------	Till visshet gränsande sannolikhet
	----------	Mycket sannolikt
	----------	Sannolikt
	----------	Antagligt
Faktum kan lika gärna existera som inte existera	----------	Antagligt

	----------	Sannolikt
	----------	Mycket sannolikt
	----------	Till visshet gränsande sannolikhet
Faktum existerar inte	----------	Visshet

SKV ska vid sitt beslutsfattande avgöra vad som är bevisat i ärendet. För att något ska anses bevisat krävs att den förebringade bevisningen, efter att hänsyn tagits till eventuell motbevisning, har en sådan tyngd att den grad av sannolikhet som gäller som tillräckligt bevis är uppnådd. Räcker det med att ett rättsfaktum gjorts sannolikt och kan bevisningen anses göra ett faktum i fråga sannolikt så är därmed bevisat att ett faktum föreligger. Är det däremot inte tillräckligt att ett faktum gjorts sannolikt utan måste det göras mycket sannolikt så är ett faktum inte bevisat bara för att det gjorts sannolikt. Det behövs då ytterligare bevisfakta som förstärker sannolikheten så att den når upp till ”mycket sannolikt”.

Bevisningen i ett beskattningsärende kan t.ex. gälla om en bil som den skattskyldige har inköpt räknas som personbil enligt 1 kap. 13 § ML och som därför inte kan grunda avdragsrätt. Den skattskyldige kan lämna in en faktura där momsen finns specificerad och där bilfirman angivit ”försäljning av lastbil”. SKV gör härefter gällande att bilen enligt uppgift från fordonsregistret har klassificerats som sådan personbil som inte kan grunda avdragsrätt. Den skattskyldige bemöter kanske SKV:s uppfattning genom att hävda att bilen blivit felklassificerad eftersom förarhytten utgör en separat karosserienhet. På det viset kan bevisföringen bölja fram och tillbaka till dess varken den skattskyldige eller SKV har något ytterligare att komma med.

Efterbeskattning och påförande av skattetillägg

Det krävs högre krav på bevisningens styrka för beslut om efterbeskattning och påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift än för ett ordinärt beskattningsbeslut. Hur mycket större beviskrav som gäller för beslut om sådan efterbeskattning och sådant skattetillägg är i viss mån oklart. Så mycket är dock klart att bevisstyrkan inte behöver nå upp till graden ”till visshet gränsande sannolikhet”, vilket är en förutsättning för fällande dom i brottmål. Följaktligen ligger beviskravet för beslut om sådan efterbeskattning och sådant skattetillägg någonstans mellan graderna ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikhet”. För en sådan grad av sannolikhet har valts uttrycket ”mycket sannolikt”.

7.6 Bevisvärdering och bevisvärde

7.6.1 Allmänt

När rätten i en domstolsprocess ska avgöra vad i målet är bevisat ska rätten, som det sägs i 35 kap. 1 § RB, företa en samvetsgrann prövning av allt som förekommit. Detsamma torde gälla för SKV:s del. Denna samvetsgranna prövning av alla bevisfakta brukar kallas bevisvärdering. Det som ska bevisas är som förut sagts de rättsfakta som krävs för den rättsföljd som aktualiserats, vare sig det gäller utgående eller ingående moms. Beträffande tekniken för värderingen av bevis liksom bevisvärdet för ett antal vanliga skriftliga bevis hänvisas till TAXHL 96 avsnitt 6.6.

EG-dom: C-230/94 Enkler

I EG-domstolens mål C-230/94 Renate Enkler gällde frågan bl.a. vilka omständigheter som är relevanta vid en bedömning av om en tillgång, i det aktuella fallet uthyrning av en husbil, utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter, dvs. i vad mån verksamhet är att betrakta som en ekonomisk aktivitet. Domstolen uttalade att om en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång däremot på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, finns det anledning att utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöra om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter. Faktorer som kan ha betydelse för bedömningen i det fall en tillgång även kan utnyttjas för privata ändamål är å ena sidan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och å andra sidan hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Faktiskt tid under vilken en tillgång hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp kan tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet tas i beaktande vid bedömning av om tillgången fortlöpande utnyttjas för att vinna intäkter.

7.6.2 Exempel på bevisvärdering

Export

KR i Stockholm ansåg i dom 2001-06-11 (mål nr 373–375-1999) att ett företag gjort sannolikt att varor exporterats. Företaget hade upprättat dubbla fakturor vid försäljning av varor till en rysk köpare vilket vid bedömningen i LR ansågs sänka bevisvärdet av de handlingar som företaget presenterat för att styrka exporten. LR lämnade följande motivering:

> ”Enär bolaget gör gällande att den redovisade omsättningen avsett export och därför inte är mervärdesskattepliktig ankommer det i första hand på bolaget att visa att de varor som omsatts har levererats till ett land utanför EG. Den

> dokumentation som föreligger beträffande den uppgivna exporten kommer vid sådant förhållande att vara av avgörande betydelse. Brister och tvetydigheter i dokumentationen kommer i första hand att gå ut över bolaget. […] Om föreliggande dokumentation inte ger en entydig bild av transaktionerna och detta inte på ett godtagbart sätt kan förklaras måste detta, enligt länsrättens mening, leda till att det inte med tillräcklig grad av säkerhet kan fastslås att den till skattemyndigheten redovisade omsättningen verkligen utgjort export."

I KR hölls bl.a. vittnesförhör med en anställd vid den speditionsfirma som fraktat varorna till Ryssland. Vittnet bekräftade bl.a. bolagets uppgifter om att dubbel fakturering är brukligt vid export till Ryssland. KR gjorde därefter följande bedömning:

> "Av utredningen i målet framgår att bolaget inhandlat vitvaruprodukter från olika grossister och att dessa varor såvitt framgår av utställda fakturor levererats direkt till speditör för bolagets räkning. Kammarrätten anser vidare att den förklaring bolaget lämnat angående diskrepansen mellan statistiskt värde och till skattemyndigheten uppgivet värde bär sannolikhetens prägel. På grund härav och med hänsyn till vad … [vittnet] anfört om de mycket begränsade möjligheterna att från hamnmagasinet bortföra varor finner kammarrätten att bolaget gjort sannolikt att varorna exporterats till Ryssland på sätt som påståtts."

KR-dom: EG-leverans

LR i Skåne har i dom 2001-10-10 (mål nr 9236-9237-00) bedömt bevisningen för gränsöverskridande transport enligt 3 kap. 30 a § ML. Ett bolag hade sålt varor till momsregistrerade företag i andra EG-länder. Varorna hade hämtats av en av köparen anlitad fristående speditör hos den lagerhållare som på uppdrag av säljaren lagerhöll varorna. Speditören hade signerat fraktsedlar upprättade av lagerhållaren innehållande uppgift om köparens namn, godsmottagare och leveransort eller destinationsland. Säljaren hade även erhållit fraktbrev från köparen med lydelsen "Transit i Köpenhavn eller efter order" samt uppgift om köpare "Efter ordre". Köparen hade även upprättat ett intyg med angivande av godsets leveransadress i Danmark. SKM ansåg inte att säljaren hade visat att varorna levererats till ett annat land och att förutsättningarna för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § förelåg. SKM anförde därvid följande:

> "Fraktsedlarna från … [lagerhållaren] … har grundats på … [säljarens] … egna uppgifter om att varorna skall transporteras ut ur landet av köparen. … [lagerhållaren] har inte haft någon kontroll över vart varorna rent faktiskt transporterats. De fraktbrev som erhållits från köparen …

> ger inget stöd för att varorna med säkerhet skall transporteras ut ur landet. Genom sin lydelse 'Transit i Köpenhavn eller efter order' samt uppgift om köpare 'Efter Ordre' ger fraktbreven närmast stöd för att varorna kan transporteras vart som helst och att varorna kan komma att överlåtas vidare till vilken annan köpare som helst. De uppgifter om leveransadress i Danmark som framgår av intyget från köparen … överensstämmer inte med de uppgifter om leveransadressen som framgår av leveranssedlarna från … [lagerhållaren] … Uppgifterna i intyget strider mot de uppgifter som inhämtats hos … via s.k. rådsförfrågan. Intyget saknar därför trovärdighet. Mot bakgrund av det anförda finner skattemyndigheten att dokumentationen inte har något bevisvärde när det gäller att avgöra om de i utredningen aktuella varorna har transporterats direkt ut ur landet i nära anslutning till …[säljarens]… omsättning av dem."

Säljaren anförde vid prövning i LR följande:

> "Oavsett om varorna transporterats direkt till utlandet eller ej har bolaget vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas när det är fråga om s.k. avhämtningsköp, dvs. när köparen och inte säljaren svarar för transporten. Varorna har avlämnats till fristående fraktförare som intygat att varorna omhändertagits för befordran till utlandet, detta genom att underteckna av fristående lagerhållare upprättad fraktsedel."
>
> "- Sammanfattningsvis kan konstateras att oavsett om varorna lämnat landet eller ej måste bolaget anses ha fullgjort varje rimlig skyldighet i sin kontroll av att varorna skulle föras ut ur landet. Bolaget måste således anses ha agerat i god tro till den del som varorna verkligen kvarblivit inom landet, om detta över huvud taget inträffat."

SKM anförde i sin tur följande:

> "Undantag från skatteplikt skall bedömas restriktivt och skall, vad gäller den subjektiva bevisbördans placering, bedömas på samma sätt som en avdragspost, vilket innebär att det normalt är den skattskyldige som bär risken av att rättsfaktum inte visats med tillräcklig grad av sannolikhet. Den lägsta graden av sannolikhet som härvidlag kan komma i fråga är antagligt. Enligt skattemyndighetens uppfattning krävs det därför att det åtminstone är antagligt att kravet på direktutförsel är uppfyllt för att bolagets omsättning skall kunna undantas från skatteplikt eller anses som en omsättning utom landet. Det är således tillräckligt att påföra bola-

get utgående mervärdesskatt, när kravet på direktutförsel lika gärna kan vara uppfyllt som inte uppfyllt.”

LR gjorde följande bedömning:

> ”Av den förebringade utredningen framgår beträffande de transaktioner som nu är i fråga att det inte visats att de försålda varorna har lämnat svenskt territorium på sådant sätt att förutsättningar för undantag från skatteplikt är för handen. Bolaget har därför haft att redovisa utgående mervärdesskatt på försäljningarna. Fråga om god tro har därvid ingen betydelse. Vad bolaget anfört medför inte någon annan bedömning.”

KR i Göteborg har 2003-02-18 i mål nr 6606–6607-2001 fastställt LR:s dom. Domen är överklagad.

RR-dom: EG-leverans

RR har i dom 2004-03-18, mål nr 1758–1762-01, bedömt bevisningen för gränsöverskridande transport enligt 3 kap. 30 a § ML.

Ett bolag hade sålt dataprodukter för 4,6 miljoner kr till två finska företag som själva hämtade varorna hos säljaren i Sverige. Säljaren behandlade försäljningen som en från skatteplikt undantagen försäljning i enlighet med 3 kap. 30 a § ML. Säljaren hade ingen dokumentation som visade att varorna hade lämnat landet. Det visade sig senare att en stor del av de varor som sålts till de finska bolagen har sålts vidare samma dag eller någon dag senare i Sverige.

SKM gjorde gällande att det åvilar en säljare att förvissa sig om att de varor som sålts faktiskt har lämnat landet för att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska vara tillämpligt.

KR i Stockholm ansåg i dom 2001-01-25, mål 6217–6221-1999, att det saknas stöd både i lagen och i lagens förarbeten för SKM:s uppfattning. Säljaren, som hade kontrollerat de finska bolagens VAT-nummer och varit förvissat om att varorna skulle lämna landet, hade enligt KR gjort vad som enligt lagen ankommer på det.

Domen överklagades till RR som i dom 2004-03-18, mål nr 1758–1762-01, gjorde följande bedömning:

> ”Till grund för bestämmelsen i ML ligger artikel 28c.A i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Regleringen i ML och direktivet ger uttryck för att varorna faktiskt skall föras in i ett annat EG-land (jfr prop. 1994/95:57 s.78). Är den förutsättningen inte uppfylld är omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Eventuell god tro hos säljaren saknar betydelse för dennes skyldighet att debitera mervärdesskatt.
>
> Regeringsrätten finner att det i målet inte framkommit att de aktuella varorna förts från Sverige till ett annat EG-land.

> Omsättningarna är därför inte undantagna från skatteplikt."

Vid tillämpning av undantaget i 3 kap. 30 a § ML är det viktigt att skilja på vad som är en bevisfråga och vad som är en rättsfråga. I de fall det är helt klarlagt (visshet) att varorna inte lämnat Sverige och förts in i ett annat EG-land så är det fråga om en rättsfråga. Förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är inte uppfyllda eftersom någon faktisk, fysisk transport av varorna till ett annat EG-land i sådant fall inte skett. Den vanligaste situationen är dock att det inte är helt klarlagt vart varorna tagit vägen, dvs. visshet saknas. I sådant fall är det fråga om en bevisfråga där säljaren har att göra sannolikt att varorna transporterats till ett annat EG-land.

Avdragsrätt för ingående moms – fakturans innehåll

KR i Stockholm har 2002-05-28 i mål nr 8568-2000 bedömt att en faktura som ett bolag presenterat för SKM inte utgjorde tillräckligt underlag för avdragsrätt. Av fakturan framgick att den avsåg bokföringskostnader och kontorsmaterial (75 000 kr) samt byggledning och material (925 000 kr). Trots begäran från SKM hade bolaget inte inkommit med uppgifter som visade vilka tjänster som utförts och vilket material som tillhandahållits.

KR uttalade följande angående avdragsrätt och skattetillägg:

> "Av den ifrågasatta fakturan framgår inte att den avser de arbeten som bolaget påstått. I avsaknad av ytterligare underlag kan bolaget inte anses ha styrkt det yrkade avdraget för ingående mervärdesskatt. För att skattetillägg skall påföras krävs emellertid enligt den numera upphävda, men i målet fortfarande tillämpliga, 18 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) att den skattskyldige till ledning för beskattningen lämnat en uppgift som befunnits oriktig. Det är inte tillräckligt att den skattskyldige inte kan styrka sitt avdragsyrkande. Mot bolagets bestridande kan skattemyndigheten inte anses ha visat att den ifrågasatta fakturan saknar verklighetsunderlag eller avser kostnader som inte är hänförliga till bolagets verksamhet".

KR kom således fram till att SKM:s beslut att vägra avdrag för ingående moms var korrekt men att skattetillägg inte kunde påföras på grund av att bevisbördan för att en oriktig uppgift lämnats åvilar SKM.

8 Beskattningsbeslut

8.1 Allmänt

I 11 kap. SBL finns bestämmelserna om beskattningsbeslut. I detta avsnitt behandlas de bestämmelser i 11 kap. SBL som berör moms.

8.2 Innebörden av beskattningsbeslut

11 kap. 1 § SBL

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek. *Lag (1997:483).*

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap., *Lag (2000:501).*
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap., *Lag (2001:328).*
3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

…

7. överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, om företrädaren har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid. *Lag (2003:747).*

I 11 kap. 1 § SBL anges vad som avses med beskattningsbeslut. 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 (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Bestämmelser om inbetalning, anstånd med inbetalning och återbetalning finns i 16, 17 respektive 18 kap. SBL.

Exempel

SKV har efter utredning omprövat AB A:s momsredovisning avseende redovisningsperioden juli år 1. Omprövningsbeslutet medför att bolaget ska betala ytterligare skatt med 5 000 kronor. På förfallodagen registreras beskattningsbeslutet på bolagets skattekonto (debitering). Eftersom det på bolagets skattekonto inte finns 5 000 kronor 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 kronor) hade bolaget inte behövt göra någon inbetalning i samband med förfallodagen. Det är saldot på skatte-

kontot som avgör om bolaget behöver göra en inbetalning eller ej. Beskattningsbeslutet registreras alltså på skattekontot oavsett saldot på bolagets skattekonto.

Beskattningsbesluts odelbarhet

Ett beskattningsbeslut som innebär att SKV avviker från den skattskyldiges uppgifter eller prövar ett yrkande innehåller två delmoment, dels ett ställningstagande i själva sakfrågan, dels ett bestämmande av skatten. Dessa båda delmoment måste finnas för varje enskilt beslut. För att ett beskattningsbeslut ska vara komplett måste således såväl skattekonsekvenserna som beslutsmotivering framgå (se prop. 1989/90:74 s. 293). LR i Uppsala län har i dom meddelad 1998-01-26 efter överklagande av den skattskyldige tagit upp frågan om ett momsbesluts odelbarhet. SKVkan således fatta ett beslut i momsfrågan och som följd därav fastställa skatten till ett visst belopp. Målet överklagades av den skattskyldige till KR i Stockholm, beslut meddelat 2000-05-08, mål nr 979-81-1998, som avvisade bolagets talan då bolaget på grund av konkurs saknade partshabilitet.

Olika typer av beskattningsbeslut

Beskattningsbeslut är sådana beslut som har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Av uttalande i författningskommentarerna (jfr prop. 1996/97:100 s. 531) framgår dock att även sådana beslut som inte medför att skatt ska betalas eller återbetalas kan vara beskattningsbeslut.

Detta innebär att följande beslut är beskattningsbeslut

- Beslut i enlighet med avlämnad deklaration (11 kap. 16 § SBL).
- Beslut som innebär att skatten bestäms till noll kronor på grund av att skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid (11 kap. 18 § SBL).
- Beslut om vissa debiteringsåtgärder (11 kap. 20 § SBL).
- Beslut att påföra skattetillägg och förseningsavgift (15 kap. SBL).

I 11 kap. 1 § 2 st. SBL görs dessutom en uppräkning av vissa beslut som anses vara beskattningsbeslut, nämligen bl.a.

- Beslut som innebär att någon åläggs betalningsansvar, t.ex. SKV:s beslut om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag eller överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL om företrädaren fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid. Se även avsnitt 16. Omprövningsbeslut (21 kap. SBL).

– Beslut i fråga om återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML

Definitionen av beskattningsbeslut i 11 kap. 1 § SBL ger upphov till vissa frågeställningar. Detta gäller stadgandet i andra stycket som anger att omprövningsbeslut enligt 21 kap. 1 § SBL ska anses som ett beskattningsbeslut. I 21 kap. 1 § SBL anges att SKV ska ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Flera av de omprövningsbeslut som det här kan bli fråga om, t.ex. beslut att registrera en skattskyldig enligt 3 kap. 1 § SBL, torde knappast inrymmas i den generella definitionen av beskattningsbeslut i 11 kap. 1 § 1 st. SBL. Trots att det i andra stycket anges att också andra än de i första stycket angivna besluten ska anses som beskattningsbeslut synes inte avsikten ha varit att inom ramen för begreppet beskattningsbeslut även innefatta beslut som till ingen del innebär att viss skatt ska betalas eller fås tillbaka eller att något skattebelopps storlek bestäms. Dessa beslut, t.ex. registreringsbeslutet, har betydelse för betalning av skatt och omfattas på den grunden av 21 kap. 1 § SBL.

I 17 kap. SBL finns bestämmelser om anstånd med att betala skatt. Frågan inställer sig hur dessa anståndsbeslut förhåller sig till stadgandet i 11 kap. 1 § 1 st. SBL. Det går inte att, vare sig av lagtextens utformning eller författningskommentaren, direkt utläsa om ett anståndsbeslut är ett beskattningsbeslut eller inte. Argument kan framföras både för att så skulle vara fallet och för att så inte skulle vara fallet. Ett anståndsbesluts huvudsakliga innebörd synes dock ändå vara ett beslut om när skatt ska betalas, inte om skatt ska betalas. Detta talar emot att dessa anståndsbeslut skulle vara beskattningsbeslut.

Det förda resonemanget synes då närmast leda till att beslut om befrielse från betalningsskyldighet, t.ex. enligt 13 kap. SBL, skulle utgöra beskattningsbeslut, eftersom det slutgiltigt avgör frågan om att skatt inte ska betalas. Fler exempel på beslut som inte torde vara beskattningsbeslut är beslut om vite, revision och anstånd med att lämna skattedeklaration.

Hur beskattningsbeslut fattas

11 kap. 2 § 1 st. SBL

Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklaration och andra tillgängliga uppgifter. *Lag (1997:483).*

Enligt 11 kap. 2 § SBL fattas beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod för sig. Skatteredovisningen för varje redovisningsperiod är definitiv. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklaration och andra tillgängliga uppgifter. Den skatt som beslutas utgörs av skillnaden mellan utgående moms och ingående moms och kan vara antingen positiv, vilket innebär att

skatt ska betalas, eller negativ (överskjutande ingående moms), vilket innebär att den skattskyldige har ett krav på återbetalning från SKV.

En redovisningsperiod avseende moms som redovisas i skattedeklaration omfattar i regel en kalendermånad. I vissa fall omfattar redovisningen helt beskattningsår (se vidare avsnitt 4.3.7 om redovisningsperiod).

Beskattningsbeslut som berör flera perioder

11 kap. 2 § 2 st. SBL

En sådan ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång får Skatteverket hänföra till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. *Lag (2003:664).*

SKV får hänföra ändring av ett beskattningsbeslut beträffande samma sakfråga som avser mer än en redovisningsperiod till den sista redovisningsperioden för beskattningsåret om ändringen görs efter beskattningsårets utgång. Om ändringen görs under det löpande beskattningsåret får den hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. Skulle däremot en ändring beröra enstaka redovisningsperioder, ska beslutet avse just de perioderna.

Det har överlåtits till SKV att avgöra i vilka fall det är lämpligt att hänföra skatt för flera redovisningsperioder till en enda. Regeln är avsedd att tillämpas när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta redovisningsperioder. Bestämmelsen kan exempelvis tillämpas vid rättelser i samband med bokslut eller då det inte går att exakt fördela ändringarna på rätt redovisningsperiod. Tillämpningen ska således ske med viss restriktivitet (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Det kan finnas skäl för att inte hänföra allt till sista redovisningsperioden. SKV:s utredning bör därför, med vissa undantag, 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. Man undviker dessutom i framtiden uppkommande problem vid brottsanmälningar och ärenden om företrädaransvar. Vid en företrädartalan kan det ha avgörande betydelse att moms bestäms för varje redovisningsperiod.

Elektroniskt dokument

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 AG-systemet. Genom registrering av beslutsuppgifter (beloppsmässiga konsekvenser och besluts-

motivering) 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 uppgift om 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. Se RSV:s skrivelse 1999-06-16 om beslutsskrivning i Moms AG-systemet i vissa fall.

Av 28 § SBF framgår att beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skatten enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL bestäms skönsmässigt enligt schablon, dvs. till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Övriga beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skälen för beslutet enligt 20 § 1 st. FL får utelämnas, dvs. om beslutet inte går någon part emot eller om det av annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen. Exempel på dylika beslut är beslut som fattas i enlighet med lämnad deklaration enligt 11 kap. 16 § SBL och de s.k. nollbesluten enligt 11 kap. 18 § SBL.

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

8.3 Beslut med anledning av skattedeklaration eller andra uppgifter

8.3.1 Allmänt

Beskattningsbeslut fattas normalt med ledning av uppgifter som lämnats 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 skälig grund, s.k. skönsbeskattning.

I 11 kap. 16 § och 18 § SBL regleras de beskattningsbeslut som fattas automatiskt, dvs. utan att ett formellt beslut meddelas. Det finns med andra ord inte någon beslutshandling som konkretiserar dessa beskattningsbeslut. Den skattskyldige får information om de s.k. automatiska beskattningsbesluten genom att dessa registreras på skattekontot och framgår av kontoutdraget. Avviker SKV

däremot från deklarationen måste ett formellt beslut fattas, vilket sker genom ett omprövningsbeslut.

8.3.2 Deklaration i rätt tid

11 kap. 16 § SBL

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. *Lag (1997:483).*

Skatten beslutad enligt skattedeklaration

I 11 kap. 16 § SBL anges hur skatt som redovisats i en skattedeklaration i föreskriven ordning ska bestämmas. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Skatten anses alltså 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 automatiskt. Systemet med automatiska beslut medger att betalning kan krävas av skatt som har redovisats i en deklaration men inte betalats.

Beslutstidpunkt

De s.k. automatiska besluten anses fattade redan när deklarationen kommer in till SKV (jfr prop. 1996/97:100 s. 587). Här uppkommer frågan om vid vilken tidpunkt beslutet fattas av SKV. Beslutet kan tidigast vara fattat när deklarationen, rent faktiskt, kommer in till SKV och senast när uppgifterna i deklarationen är bearbetade och registrerade.

Exempel

En skattedeklaration kommer in till SKV i vilken företaget redovisat moms med 750 500 kronor att betala, avdragen skatt med 30 000 kronor och arbetsgivaravgifter med 40 000 kronor.

Genom automatiska beslut fastställer SKV skatterna i enlighet med de redovisade beloppen. Något beslut om skatten skickas inte ut.

8.3.3 Utebliven, försenad eller bristfällig deklaration

11 kap. 18 § SBL

Om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklarationen, skall 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. *Lag (1997:483).*

Om någon skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklarationen, dvs. inte heller har redovisats till noll kronor, ska skatten bestämmas till noll kronor. Detta beslut fattas automatiskt och anses fattat den dag skattedeklarationen för redovisningsperioden skulle ha kommit in till SKV.

Skulle skatten redovisas senare anses ett beslut ha fattats i enlighet med redovisningen såvida inte SKV hunnit meddela ett beslut om omprövning dessförinnan.

Exempel

Ett företag glömmer att skicka in sin skattedeklaration för redovisningsperiod juli år 1. Genom automatiska beslut fastställer SKV varje oredovisad skatt till noll kronor. SKV skickar inte ut något beslut om detta. SKV omprövar de automatiska besluten och skickar ut övervägande om skönsbeskattning på grundval av andra tillgängliga uppgifter. Detta gör företaget uppmärksammat på att redovisning saknas varför de omgående lämnar in skattedeklaration för juli år 1. Den lämnade redovisningen läggs, automatiskt, till grund för beskattningen, eftersom SKV inte hunnit fatta något omprövningsbeslut. Något beslut härom skickas då inte ut av SKV. Däremot sänds ett meddelande ut om att skattedeklaration har kommit in.

Om SKV redan hade fattat ett omprövningsbeslut, exempelvis ett beslut om skönsbeskattning, hade företagets inlämnade skattedeklaration för juli år 1 blivit föremål för ett omprövningsförfarande, vilket bl.a. uteslutit ett automatiskt beskattningsbeslut.

8.3.4 Omprövning

11 kap. 19 § SBL

Av 21 kap. följer att beslut om skatt kan omprövas av Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Vid en omprövning skall skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt, skall skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram *(skönsbeskattnin*g). Därvid 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. I detta fall skall dock beslut rörande mervärdesskatt eller punktskatt kvarstå, om endast överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt till den skattskyldiges fördel har bestämts för de tre perioderna. *Lag (2002:400).*

Bestämmelsen i andra stycket tredje meningen gäller inte ifråga om skatt som har redovisats i en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a §. *Lag (2000:1000).*

Av 11 kap. 19 § SBL framgår hur skatten ska bestämmas när SKV finner skäl att ompröva ett beslut enligt 21 kap. SBL. Skatten ska då bestämmas efter tillgängliga uppgifter. Enligt 21 kap. 1 § SBL ska SKV ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt.

Skönsbeskattning

Om den skattskyldiges uppgifter inte kan läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller om uppgifter saknas från den skattskyldige får ett beskattningsbeslut fattas på skälig grund, s.k. skönsbeskattning.

När tillämpningen av denna bestämmelse aktualiseras har i regel ett beslut enligt 11 kap. 18 § SBL (s.k. nollbeslut) redan fattats. Bestämmelsen är emellertid tillämplig såväl när den skattskyldige underlåtit att överhuvudtaget lämna några uppgifter om skatten som när han lämnat en oriktig uppgift om skatt. Paragrafen är också tillämplig när det kommer fram uppgifter som visar att en skatt ska bestämmas till högre belopp än som skett. Bestämmelsen tillämpas även i efterbeskattningsfall.

Av prop. 1993/94:99 s. 210 f. framgår bl.a. att vid en skönsmässig fastställelse av skatt att betala ska en samlad bedömning av beloppets storlek göras, varvid inte bortses från förekomst av ingående moms. Det innebär att någon uppdelning på in- och utgående moms inte ska göras utan skönsbeskattningsbeloppet utgör ett belopp, nämligen skillnaden mellan tänkt ut- och ingående moms. KR i Göteborg har dock uttalat i dom 2000-09-19 (mål nr 6780-1998) att det i samband med skönsbeskattning i avsaknad av deklaration inte fanns någon ingående moms att ta hänsyn till. Den skattskyldige hade inte överhuvudtaget, genom en faktura eller annan handling, kunnat visa att han haft några kostnader som skulle beaktas vid skönsbeskattningen. I en annan dom från KR i Göteborg 2001-05-23 (mål nr 7173-1998) där deklaration lämnats konstaterades att den utgående momsen beräknats tillförlitligt med ledning av tillgängliga handlingar. Vidare framgick att några handlingar inte getts in eller i övrigt varit tillgängliga som visade att ingående moms var hänförlig till de i målet aktuella inköpen. De angivna förhållandena ansågs innebära att skatten beräknats tillförlitligt. Det förhållandet att en skälighetsbedömning av den skattskyldiges avdragsyrkande gjorts vid inkomstbeskattningen innebar inte att inkomsten av näringsverksamheten hade skönstaxerats. Det förelåg inte någon grund för att göra en skönsmässig beskattning av momsen. Av prop. 1996/97:100 s. 431 framgår att inriktningen vid den skönsmässiga uppskattningen är att försöka komma så nära de verkliga förhållandena som möjligt. Inte sällan är en fördjupad utredning nödvändig för att uppnå detta.

I de fall det inte finns tillgängliga uppgifter enligt 11 kap. 19 § SBL eller den skattskyldige inte tidigare har lämnat någon skatte-

deklaration kan det vara svårt för SKV att fatta beslut om skönsbeskattning. Det gäller då för SKV att inhämta sådana uppgifter som gör en realistisk uppskattning möjlig. I nyföretagarfallen kan de uppgifter som lämnats i skatte- och avgiftsanmälan ge viss vägledning.

Skönsbeskattning enligt schablon

Om ingen skattedeklaration har lämnats får SKV vid skönsbeskattningen bestämma skatten till det högsta av de belopp som bestämts för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna för respektive skatt, s.k. skönsbeskattning enligt schablon. Om besluten för de tre närmast föregående redovisningsperioderna endast innebär överskjutande ingående moms, ska dock denna metod inte tillämpas. Det automatiskt bestämda s.k. nollbeslutet kvarstår och SKV får i stället bestämma skatten efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram efter företagen utredning (skönsbeskattning).

Exempel

AB a har i slutet av år 1 lämnat in skattedeklaration och redovisat moms samt underlag för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter enligt följande:

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

AB a lämnar inte in någon skattedeklaration för januari år 2 vilket innebär att SKV, med automatik, fastställer varje oredovisad skatt till noll kronor med stöd av 11 kap. 18 § SBL. SKV överväger att fastställa oredovisade skatter genom skönsbeskattning enligt schablonmetoden. Moms AG-systemet lämnar därför följande skönsbeskattningsförslag:

Månad	Moms	Avdragen skatt	Arbetsgiv. avgifter
Januari	0	23 500	19 000

Eftersom endast överskjutande ingående moms har bestämts för de tre senaste redovisningsperioderna, kvarstår nollbeslutet beträffande momsen. SKV får därför i stället uppskatta momsen skönsmässigt på annan grund.

Beskattning enligt schablon gäller vid sidan av de hittillsvarande möjligheterna för SKV att efter skälig grund bestämma den skattskyldiges betalningsskyldighet. SKV kan således välja att inte tillämpa denna schablonmetod även i andra fall än vid över-

skjutande ingående moms. SKV kan exempelvis ha en nyss genomförd revision att utgå från. Dessutom är en ordning med skönsbeskattning enligt en schablon som grundar sig på redovisningen för tidigare redovisningsperioder i vissa fall mindre lämplig att använda. Det gäller bl.a. om den skattskyldige driver säsongsbunden verksamhet. Så långt det är möjligt bör SKV undanta dessa och liknande fall från systemet med skönsbeskattning enligt schablon (jfr prop. 1996/97:100 s. 433).

Syftet med bestämmelsen om schablonbeskattning är att förenkla beslutsfattandet. Något utredningsarbete som vid vanlig skönsbeskattning behövs inte innan besluten fattas. Den skattskyldige bör i likhet med vad som gällt hittills vid skönsbeskattningsbeslut beredas möjlighet att yttra sig innan beslut fattas. Detta gäller särskilt med hänsyn till att det är ett beslut till nackdel för den skattskyldige och att skattetillägg kan påföras. Beslut om skönsbeskattning enligt schablon bör därför fattas i samma ordning som gäller andra beslut om skönsbeskattning.

Ett beslut om skönsbeskattning enligt schablon får, med stöd av 28 § SBF, fattas genom automatisk databehandling. I praktiken fattas dock inte denna typ av beslut genom automatisk databehandling, eftersom beslutet normalt också innefattar beslut om skattetillägg enligt 15 kap. 2 § SBL.

8.4 Beslut om vissa debiteringsåtgärder

11 kap. 20 § SBL

Om ett beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt taxeringslagen (1990:324) har meddelats och beslutet är av betydelse för debiteringen av skatt, avgift eller ränta, skall Skatteverket göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller om en domstol har meddelat ett beslut enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

Domstolarna ska i sakprocessen inte räkna ut den nya skatten som blir följden av att ett överklagat beslut ändras, utan bara besluta i den fråga som är föremål för prövning. När det gäller beslut om moms mynnar domstolens beslut ut i att avdrag ska eller att avdrag inte ska medges för viss ingående moms eller att viss utgående moms ska eller inte ska tas ut.

SKV ska därefter snarast besluta om debiteringsåtgärder som blir följden av domstolens ställningstagande i sak. Beslutet om debiteringsåtgärder är ett beskattningsbeslut och kan överklagas som ett sådant.

Även i de fall beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt TL har meddelats som är av betydelse för debiteringen av skatt ska SKV besluta om den debiteringsändring som blir följden av omprövningen eller taxeringsåtgärden. Detsamma gäller i de fall en

domstol har meddelat ett beslut enligt SBL som är av betydelse för debitering av skatt. Det innebär att även allmän domstols beslut om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL föranleder beslut om vissa debiteringsåtgärder (jfr prop. 1996/97:100 s. 589). Ansökan om betalningsskyldighet görs från den 1 januari 2004 hos den LR där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran (jfr prop. 2002/03:128 s. 53).

RR har i dom 2003-06-18 (mål nr 6813-2002) återförvisat målet till KR för ny behandling på grund av att uppgifterna i KR:s dom inte varit tillräckliga för att läggas till grund för beslut om särskilda debiteringsåtgärder.

8.5 Utformning av beslut

Allmänna regler

Det finns inga regler vare sig i SBL eller SBF om hur ett beslut ska utformas utöver att det i 30 § SBF anges vad som ska framgå av ett besked om slutlig skatt. Avsaknaden av sådana regler medför att de allmänna reglerna om beslutsutformning m.m., som finns i verksförordningen (1995:1322) och FL, ska tillämpas vid utformningen av beslut i momsärenden.

I 31 § verksförordningen anges att det för varje beslut ska finnas en handling som utvisar dagen för beslutet, beslutets innehåll, vem som har fattat beslutet och vem som har varit föredragande eller i övrigt har varit med om den slutliga handläggningen utan att delta i avgörandet.

Beslutsmotivering

Enligt huvudregeln i 20 § FL ska beslut, varigenom en myndighet avgör ett ärende, innehålla de skäl som har bestämt utgången, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. SKV är således i princip skyldig att motivera sina beslut. I 20 § FL finns dock vissa undantag från motiveringsskyldigheten. Ett sådant undantag är att SKV inte behöver ange några skäl för sitt beslut om beslutet inte går part emot eller om det av annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen.

De automatiska besluten som SKV anses ha fattat enligt 11 kap. 16–18 a §§ SBL motiveras inte.

Omprövnings-beslut

Av ett omprövningsbeslut måste det klart framgå vilken fråga eller vilka frågor som har varit föremål för omprövning. I prop. 1989/90:74 s. 301 anges att det är angeläget att understryka vikten av att SKV lägger ned stor omsorg på utformningen av de omprövningsbeslut som innebär att den skattskyldiges yrkanden helt eller delvis lämnas utan bifall. Beslutsmotiveringen bör bemöta de argument som den skattskyldige fört fram och klart ange på vilken grund som yrkandena har lämnats utan bifall. En bristande beslutsmotivering kan medföra att den skattskyldige

begär omprövning på nytt eller överklagar beslutet på grund av att han trott att SKV inte har beaktat hans invändningar eller för att han missförstått ett knapphändigt beslut. Propositionsuttalandet avser omprövningsbeslut vid taxering men har relevans även beträffande omprövningsbeslut i fråga om moms.

Elektroniskt dokument

Enligt 27 § SBF får beslut i ett ärende enligt SBF sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. De regler som gäller om skyldighet att motivera beslut gäller naturligtvis även för beslut som satts upp i form av ett elektroniskt dokument.

Beslut fattade genom automatisk databehandling

Enligt 28 § 1 st. SBF får beslut enligt SBL fattas genom automatisk databehandling om skatten enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL bestäms till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna När det gäller moms bestäms inte skatten enligt denna schablonregel om endast överskjutande ingående moms har bestämts för de tre närmast föregående perioderna. Övriga beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skälen för besluten enligt 20 § 1 st. FL får utelämnas. I 28 § 2 st. SBF finns vissa undantag avseende beslut om särskild beräkning av F-skatt, särskild A-skatt eller skatteavdrag.

Sekretess

Vid utformningen av beslut bör beaktas att enligt huvudregeln i 9 kap. 1 § 3 st. SekrL gäller inte sekretess för beslut varigenom bl.a. skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. SKV bör därför vid utformningen av sina beslut se till att sekretessbelagda uppgifter i skatteärendet inte i onödan blir offentliga på grund av att de återges i besluten.

8.6 Underrättelse om beslut

SBL och SBF

SBL och SBF innehåller vissa bestämmelser om underrättelser om beskattningsbeslut. Enligt 11 kap. 15 § SBL ska besked om slutlig skatt och om resultatet av beräkningen enligt 11 kap. 14 § 2 st. SBL skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret.

21 § FL

I övrigt gäller bestämmelsen i 21 § FL. Där anges att en sökande, klagande eller annan part ska underrättas om innehållet i det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Underrättelse behöver dock inte ske om det är uppenbart obehövligt. Rutinmässiga beslut som grundar sig på uppgifter som en part har lämnat kan vara exempel på när underrättelse om beslutet inte behöver ske. Undantagsregeln bör som regel användas mycket restriktivt och den är inte tillämplig i de fall SKV ändrar uppgifter som den

skattskyldige redovisat i SKD. Det gäller oavsett om ändringen sker på SKV:s eller på den skattskyldiges initiativ. Underrättelse om sådana beslut måste alltid ske även om den skatt som företaget ska betala eller återfå inte påverkas av beslutet, t.ex. vid ändring av redovisade omsättningsuppgifter. I 21 § FL anges vidare att om beslutet går parten emot och kan överklagas ska han underrättas om hur han kan överklaga det. Det ska således alltid bifogas överklagandehänvisning till överklagbara beslut som går den skattskyldige emot.

Underrättelse genom vanligt brev/delgivning

I 63 § SBF anges att en underrättelse till den skattskyldige ska skickas i vanligt brev. Delgivning av en försändelse ska ske

- om det är av betydelse att få ett bevis om att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda,
- om den innehåller ett föreläggande om vite för den som avses med föreläggandet,
- om den innehåller beslut som har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att SKV på eget initiativ omprövar ett beslut till den skattskyldiges nackdel.

Att en underrättelse ska delges innebär att delgivning ska ske i enlighet med delgivningslagens (1970:428) regler.

NJA 1996 s. 351

HD har i NJA 1996 s. 351 konstaterat att om en författning inte föreskriver att en underrättelse ska delges får denna sändas med vanligt brev, varvid i princip gäller att meddelandet går på mottagarens risk. Att det i efterhand inte kan visas att underrättelsen nått adressaten medför därmed inte att underrättelsen förlorar sin giltighet.

Skattskyldig i konkurs

När en skattskyldig är försatt i konkurs bör även konkursförvaltaren få del av beslut avseende den skattskyldige, se vidare avsnitt 21.3.5.

Brev i retur – adressaten okänd

I de fall när beslut som sänts i vanligt brev kommer i retur till SKV på grund av att adressaten är okänd och SKV har skickat beslutet till den adress som finns hos verket anses SKV ha fullgjort sin kommunikationsskyldighet. Det ankommer på den skattskyldige att anmäla rätt adress så att han kan nås av myndigheters beslut m.m.

9 Särskilda avgifter

9.1 Allmänt

Bestämmelser om administrativa sanktioner finns i 15 kap. SBL. Sanktionssystemet innebär att den som inte fullgjort sina skyldigheter enligt SBL i första hand ska påföras ekonomiska sanktioner, nämligen skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift.

Under 2003 infördes nya regler om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift. I många delar är de nya reglerna identiska eller mycket snarlika de tidigare reglerna på området. Den största förändringen i förhållande till tidigare regler har skett när det gäller reglerna om befrielse från skattetillägg.

Övergångs-bestämmelser

Enligt övergångsbestämmelserna ska de nya reglerna i 15 kap. tillämpas första gången avseende moms när det gäller.

- skatt som ska redovisas i en skattedeklaration; på skatt som avser en redovisningsperiod som påbörjas efter utgången av år 2003,
- skatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration; på skatt som avser en skattepliktig händelse som inträffat efter utgången av år 2003.

Enligt övergångsbestämmelserna ska de äldre bestämmelserna alltjämt gälla för

- skatt som ska redovisas i en skattedeklaration; på skatt som avser en redovisningsperiod som påbörjas före utgången av år 2003,
- skatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration; på skatt som avser en skattepliktig händelse som inträffat före utgången av år 2003.

Ovanstående innebär att olika regler kommer att gälla för nya respektive gamla år.

Den 1 juli 2003 infördes även nya bestämmelser om anstånd med skattetillägg (avsnitt 15.3.2) och föreläggande vid vite (avsnitt 6.8.1). Även bestämmelsen i 21 kap. 13 § SBL om efterbeskattning vid felräkning m.m. har ändrats (avsnitt 19.7.3).

9.2 Skattetillägg

9.2.1 Inledning

Skattetilläggsbestämmelserna i SBL, som omfattar bl.a. momsområdet, är i huvudsak utformade på motsvarande sätt som skattetilläggsreglerna på inkomstskatteområdet. Grundförutsättningarna för att påföra skattetillägg är således desamma. Vid redovisning av moms i inkomstdeklarationen gäller TL:s regler om skattetillägg (10 kap. 31 § 2 st. SBL).

Skattetilläggsbestämmelsernas förhållande till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) artikel 6, har prövats av Europadomstolen i två domar 2003-07-23, Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige, (ansökan nr 36985/97 och 34619/97). Europadomstolen fann att det svenska skattetillägget är att anse som ett straff i Europakonventionens mening men att de svenska skattetilläggsreglerna inte strider mot artikel 6 i konventionen. Sverige fälldes dock för de långa handläggningstider som förekommit i målen. Se vidare RSV:s rättsfallsprotokoll 17/02 ”Svenska skattetilläggs förenlighet med Europakonventionen”. Även Regeringsrätten har tidigare i RÅ 2000 ref. 66 I kommit fram till att det svenska skattetillägget inte strider mot artikel 6. I den skattetilläggslagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2003 har regler införts för att ytterligare säkerställa att det svenska skattetilläggsförfarandet överensstämmer med de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen.

9.2.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

15 kap. 1 § SBL

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift skall 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 skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. *Lag (2003:212).*

9.2.2.1 Uppgift lämnad på annat sätt än muntligen

För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs att en skattskyldig på annat sätt än muntligen, dvs. i deklaration, annat skriftligt medde-

lande eller via ADB lämnat oriktig uppgift. Muntligt lämnade uppgifter kan således inte föranleda skattetillägg. 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 (se 23 kap. 6 § SBL). Denna presumtionsregel innebär t.ex. att SKV får förutsätta att en juridisk persons deklaration är undertecknad av behörig företrädare om det inte är uppenbart att denne saknade sådan behörighet.

Skriftliga uppgifter som lämnats av ett befullmäktigat ombud i ett omprövningsärende, överklagat ärende eller mål behandlas som om de lämnats av den skattskyldige själv. Lämnas därvid en oriktig uppgift av ombudet kan den skattskyldige således påföras skattetillägg.

9.2.2.2 Under förfarandet

Uttrycket ”under förfarandet har lämnat oriktig uppgift” omfattar inte bara oriktiga uppgifter i en skattedeklaration eller därtill bifogade handlingar utan även uppgifter som lämnats under utredningen.

9.2.2.3 Till ledning för beskattningen

Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats till ledning för beskattningen. Härvid kan exempelvis den utgående momsen ha blivit för låg eller den ingående momsen ha blivit för hög till följd av den oriktiga uppgiften. Denna förutsättning innebär att en oriktig uppgift som lämnats till SKV för annat ändamål än att tjäna till ledning för momsbeskattningen inte kan medföra att skattetillägg tas ut enligt SBL. Lämnas oriktig uppgift till ledning för annans beskattning kan skattetillägg inte heller komma i fråga för uppgiftslämnaren.

9.2.2.4 Oriktig uppgift

Det skriftliga meddelandet ska som nämnts innehålla en oriktig uppgift för att skattetillägg ska kunna tas ut. Med oriktig uppgift förstås inte bara en avlämnad uppgift som befinns oriktig utan även underlåtenhet att i deklarationen eller annat skriftligt meddelande lämna en uppgift som skulle ha haft betydelse för beskattningen. Oriktig uppgift kan delas upp i tre kategorier; inga uppgifter alls, falska uppgifter eller ofullständiga uppgifter.

Då den skattskyldige inte lämnat uppgifter alls eller lämnat falska uppgifter innebär frågan om oriktig uppgift lämnats sällan några problem. SKV finner att en skattskyldig inte deklarerat utgående moms avseende en skattepliktig omsättning och inte lämnat några andra uppgifter avseende denna fråga. Oriktig uppgift har då lämnats. En skattskyldig yrkar avdrag för ingående moms avseende en kostnad som han inte haft utan att lämna några andra uppgifter om

frågan. Även i detta fall har oriktig uppgift lämnats. Ibland kan det dock i aktuella situationer föreligga stora problem för SKV att bevisa förekomst av viss momspliktig omsättning eller att en skattskyldig inte har rätt till avdrag för viss ingående moms (se vidare vad som sägs i anslutning till kantrubriken ”Beviskrav” nedan i detta avsnitt).

Bedömning av om oriktig uppgift föreligger då ofullständiga uppgifter har lämnats kan vara mycket komplicerad. Enligt 10 kap. 17 § 6 p. SBL ska en skattskyldig förutom uppgifter enligt deklarationsblanketten även lämna de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av moms. I de fall en skattskyldig yrkar avdrag för ingående moms eller inte deklarerar utgående moms, utan att lämna några uppgifter om avdraget eller den oredovisade momsen, och SKV gör en annan bedömning av frågan, kan oriktig uppgift ha lämnats. Om en oriktig uppgift lämnats kan i vissa fall befrielse enligt 15 kap.10 § SBL bli aktuell om det framstår som ursäktligt på grund av att den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Har däremot den skattskyldige bifogat uppgifter till deklarationen om frågan måste en bedömning ske om han har lämnat tillräckliga uppgifter för att SKV ska kunna bedöma frågan riktigt eller för att SKV ska anses ha fått en utredningsskyldighet.

Den 1 juli 2003 fick bestämmelsen i 15 kap. 1 § SBL en ny ordalydelse. I bestämmelsens andra stycke har en definition av begreppet oriktig uppgift införts.

I 15 kap. 1 § 2 st. SBL slås, i enlighet med gällande praxis, fast att en uppgift inte ska anses oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgjort tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut ska kunna fattas, vilket i och för sig torde vara ganska självklart. Som exempel på det sagda nämns i prop. 2002/03:106 s. 233 att det inte ska anses vara en oriktig uppgift även om den skattskyldige gör ett oriktigt avdrag, när de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt med ledning av uppgifterna.

Det bör dock noteras att vad som sägs inledningsvis i andra stycket nämligen att ”En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig …” skulle kunna missförstås. Om det klart framgår att en uppgift är oriktig kan det på goda grunder ifrågasättas om det per definition är en oriktig uppgift. Det är dock inte så som lagtexten ska tolkas. Syftet är enbart att beteckna den bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg. Det ligger i sakens natur att oriktigheten måste framgå först efter någon form av utredning. För att skattetillägg ska kunna tas ut uppställs inget krav på att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det krävs

endast att uppgiften objektivt sett är oriktig. Däremot kan omständigheter av subjektiv karaktär, så som t.ex. den skattskyldiges bristande erfarenhet av en beskattningsfråga, medföra befrielse från skattetillägg enligt 15 kap. 10 § SBL (se avsnitt 9.3.2). Redogörelse för begreppen oriktig uppgift och öppet yrkande finns i avsnittet om efterbeskattning avsnitt 19.7. Begreppet oriktig uppgift behandlas även utförligt i avsnitten 13.2 och 13.7 i TAXHL 96 och dessutom i avsnittet 15.1.2 jämfört med avsnitten 14.2.2–14.2.8 i Handledningen för taxeringsprocess 89.

Brister i fakturering

Vid förvärv från någon som är skattskyldig ska avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 17 § ML och 8 kap. 19 § 1 st. ML kunna styrkas genom faktura som avses i 11 kap. ML. Av 11 kap. 8-11 §§ ML framgår vad en faktura ska innehålla.

Om en faktura saknar en eller flera av de i 11 kap. 8 § ML nämnda uppgifterna och fakturan åberopas till grund för ett avdragsyrkande (se 8 kap. 5 § ML), uppkommer fråga om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Vad gäller brister vid angivande av ”det momsbelopp som ska betalas” (11 kap. 8 § 10 p. ML) torde angivande av ersättningen utan att något sägs om eventuell moms utgöra oriktig uppgift. Oriktig uppgift torde normalt även föreligga om ersättningen anges som ”x kr inkl. moms”. Framgår det däremot klart vad som förvärvats och skattesatsen för detta förvärv, t.ex. ”x kr inkl. 25 % moms” anges, är det mer tveksamt om det går att hävda att oriktig uppgift föreligger. Om en säljare inte går att identifiera bör detta utgöra en oriktig uppgift och skattetillägg kan då påföras. I vissa situationer kan den skattskyldige korrigera den ursprungliga fakturan så att avdrag erhålles. Då avdrag erhålles i den ursprungliga perioden ska inte skattetillägg påföras. Ett exempel på en sådan situation är de fall då den skattskyldige, när det på fakturan står fel fakturamottagare, visar att han är rätt mottagare.

Om en skattskyldig sänder in en faktura i samband med deklarationen kan fakturan avseende formella brister uppfattas som ett öppet yrkande om avdrag för ingående moms. Om det blir fråga om en bedömning av ett öppet yrkande ska skattetillägg inte påföras. Om en sådan faktura innehåller en oriktig uppgift avseende annat än formella brister kan dock skattetillägg komma ifråga, exempelvis om det är fråga om en falsk faktura eller privata kostnader.

Mot bakgrund av bestämmelserna i 8 kap. 17, 19 §§ och 11 kap. 8–11 §§ ML torde en viss utredningsskyldighet föreligga för den mottagare av en faktura som vill yrka avdrag för ingående moms. Helt klart är att den mottagare som erhåller en leverantörsfaktura som brister i något avseende som avses i 11 kap. 8 § ML inte kan vara passiv om han avser att yrka och erhålla avdrag för ingående moms i enlighet med fakturan.

Om fel mottagare har angivits men det går att identifiera köparen med hjälp av andra uppgifter i fakturan, så behöver rättelse inte ske på annat sätt än att köparen ersätter det felaktiga namnet i fakturan med det korrekta. Om det inte på angivet sätt går att identifiera köparen kan ett företag behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett intyg från fakturautställaren. Intyget ska ange vem som är rätt fakturamottagare. Därmed bör SKV normalt ha tillräckliga uppgifter för att kunna bedöma avdragsrätten. Om företaget erhållit en ersättningsfaktura, som enbart korrigerar uppgift om mottagare, är det att jämställa med ett intyg eller en bekräftelse på den först erhållna fakturan. Rätt till avdrag för ingående moms föreligger i den redovisningsperiod då den ursprungliga fakturan mottogs eller förvärv skedde. (Se RSV:s skrivelse 2004-03-17, dnr 130 256490-04/113, ”Fråga om rätt till avdrag för ingående moms föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning”).

I de fall en korrigering, som inte avser fakturamottagare eller dylikt, av en ursprunglig faktura inte gjorts utan en nyutställd faktura inkommer föreligger avdragsrätt i den redovisningsperiod då den nya fakturan är utställd. Oriktig uppgift föreligger således beträffande den ursprungliga fakturan och skattetillägg bör tas ut. I denna situation måste en individuell bedömning göras av huruvida det är ett periodiseringsfel eller inte.

Beviskrav

För att skattetillägg ska kunna tas ut måste det framgå av omständigheterna att det rör sig om en oriktig uppgift. Beviskravet är härvid att existensen av en oriktig uppgift ska framstå som mycket sannolik. Detta beviskrav överensstämmer med det beviskrav som gäller för efterbeskattning. Bevisbördan för att det rör sig om en sådan oriktig uppgift åvilar det allmänna. Det innebär att det är SKV som ska visa att lämnad uppgift är oriktig. I praktiken medför det sagda att det är av stor vikt att SKV noga motiverar vad som är den oriktiga uppgiften. Anledningen till detta är att beviskravet för oriktig uppgift (mycket sannolikt) är högre än det beviskrav som gäller i det ordinarie momsförfarandet (sannolikt), vilket ger upphov till en speciell bevisproblematik. SKV kan t.ex. ha nekat ett avdrag för ingående moms då den skattskyldige inte gjort sannolikt att han haft rätt till avdraget. Det högre beviskravet för oriktig uppgift kan emellertid göra att en utredning som så att säga räckte till att neka avdraget, inte räcker till att göra mycket sannolikt att den uppgift den skattskyldige lämnat varit oriktig i lagens mening, trots att den varit felaktig. Det kan alltså krävas ytterligare utredning för att visa att uppgiften är oriktig och därmed utgör grund för skattetillägg.

I 15 kap. 1 § SBL i dess lydelse från den 1 juli 2003 har beviskravet

betecknats ”klart framgår” i stället för som tidigare ”befinns oriktig”.

Av prop. 2002/03:106 s. 120 framgår att begreppet oriktig uppgift ska ha samma innebörd som tidigare och att beviskraven ska vara identiska med vad som gällt tidigare, vilket innebär att beviskraven även framöver ska överensstämma med de beviskrav som gäller för efterbeskattning. Själva beteckningen på den bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg i fall av oriktig uppgift ändras från ”befinns oriktig” till ”klart framgår”, vilken anses synonym med ”befinns oriktig” men mer begriplig och modern.

SKV:s utredningsskyldighet

Av 15 kap. 1 § 2 st. SBL i dess lydelse från den 1 juli 2003 framgår att en uppgift inte ska anses oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för beslut. Detta är en kodifiering av en sedan länge gällande praxis, nämligen att den skattskyldiges uppgifter kan vara sådana att en utredningsskyldighet uppkommer för SKV, vilket innebär att det inte förekommer någon oriktig uppgift. Som exempel på det sagda nämns i prop. 2002/03:106 rättsfallet RÅ 2002 ref. 20 i vilket den skattskyldige lämnat två helt oförenliga uppgifter.

Ovanstående innebär att om en skattskyldigs uppgifter på ett uppenbart sätt är motsägelsefulla så uppkommer en utredningsskyldighet för SKV. SKV:s utredningsskyldighet utlöses dock endast av de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för aktuellt beslut, dvs. de uppgifter han lämnat i sin skattedeklaration och i till deklarationen bifogade handlingar. Någon utredningsskyldighet utlöses således inte av uppgifter som SKV på annat sätt har tillgång till. Då det i en skattedeklaration lämnas förhållandevis få uppgifter är det sällsynt att en utredningsskyldighet uppstår endast genom dessa uppgifter. Har däremot deklarationen kompletterats med någon skriftlig handling är situationen annorlunda. I till SKV lämnade skattedeklarationer är det inte ovanligt att deklarerad utgående moms inte utgör 25 % av deklarerad omsättning. Endast det förhållandet att deklarerad utgående moms inte utgör 25 % av deklarerad omsättning utlöser normalt inte en utredningsskyldighet för SKV. RR har i RÅ 2002 ref. 46 funnit att skattetillägg ska beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående moms i de fall en skattskyldig inte redovisat någon moms i sin självdeklaration och senare lämnat uppgifter som godtagits av SKV. I detta ärende hade den skattskyldige endast redovisat en momsskuld i SRU-uppgifterna i sin självdeklaration. Då RR fann att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift kan en utredningsskyldighet inte ha förelegat.

9.2.2.5 Oriktig uppgift i mål om skatt

Skattetillägg kan tas ut om oriktig uppgift har lämnats i mål om skatt enligt ML. Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats skriftligen i ett meddelande riktat till domstolen, t.ex. i ett överklagande.

Skattetillägg vid oriktig uppgift i domstol kommer endast ifråga när den oriktiga uppgiften prövats i sak.

SKV ska enligt huvudregeln i 21 kap. 1 § SBL jämförd med 22 kap. 6 § SBL och 6 kap. 6 § TL ompröva överklagade beslut. Lämnar den skattskyldige oriktig uppgift i ett överklagande och ändrar SKV vid omprövningen inte sitt tidigare beslut får den oriktiga uppgiften anses avlämnad i skattemålet (jfr prop. 1989/90:74 s. 411 f). Enligt 15 kap. 13 § SBL får beslut om skattetillägg då meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut vunnit laga kraft. Om SKV i stället följer den oriktiga uppgiften vid sin omprövning och bifaller den skattskyldiges yrkanden, kan SKV, om den oriktiga uppgiften först senare uppmärksammas och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, efterbeskatta den skattskyldige och ta ut skattetillägg.

För att tillämpa bestämmelserna om oriktig uppgift i mål om skatt är det inte nödvändigt att den oriktiga uppgiften lämnas först i domstolen. Det räcker att den skattskyldige i ett mål om skatt enligt ML vidhåller en uppgift som lämnats redan i momsärendet för att uppgiften ska anses lämnad i skattemålet. Har den oriktiga uppgiften redan upptäckts av SKV och skattetillägg påförts kan naturligtvis inte skattetillägg påföras igen om den skattskyldige vidhåller den oriktiga uppgiften i skattemålet. I de fall SKV upptäcker den oriktiga uppgiften inom den ordinarie beskattningsperioden, dvs. senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, och ärendet inte överlämnats till länsrätten kan dock ett vanligt skattetilläggsbeslut fattas direkt.

9.2.3 Uttagsprocent

9.2.3.1 Uttagsprocent – Huvudregel

15 kap. 4 § 1 st. SBL

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. *Lag (2003:212).*

Skattetillägg utgör 20 % av den skatt som inte skulle ha påförts den skattskyldige eller som felaktigt skulle ha räknats honom tillgodo om den oriktiga uppgiften godtagits.

9.2.3.2 Uttagsprocent – Normalt tillgängligt kontrollmaterial

15 kap. 4 § 2 st. SBL

Skattetillägget skall beräknas efter 5 % när Skatteverket har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit

tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret. *Lag (2003:664).*

Skattetillägg tas ut med 5 % då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättats med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret.

Motivet till denna bestämmelse med lägre procentsats är att risken för skattebortfall är lägre när rättelse kan ske med stöd av kontrollmaterial än vid avsaknad av kontrollmaterial.

Det är viktigt att först göra bedömningen av vad som är normalt tillgängligt kontrollmaterial och därefter, om det är aktuellt, bedöma om den oriktiga uppgiften kan eller hade kunnat rättas med stöd av materialet.

Av prop. 1991/92:43 framgår att oriktig uppgift som upptäcks eller kunnat upptäckas vid en avstämning mot ett register som SKV har tillgång till ska medföra en lägre procentsats. I nämnda proposition har inte angetts vad som menas med register som SKV har tillgång till, eftersom detta kan variera genom åren. Skattetillägget är således 5 % när SKV har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret.

Ett exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial är de uppgifter som finns tillgängliga i det datoriserade informationssystemet, VIES.

I de fall SKV före utgången av året efter beskattningsåret har tillgång till en uppgift i VIES måste en bedömning ske om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med stöd av denna uppgift.. Det krävs inte att beloppet i sig kan rättas utan det räcker med att SKV utifrån uppgiften i VIES kan konstatera att oriktig uppgift lämnats. Ett exempel på när rättelse kan ske med stöd av normalt tillgängligt kontrollmaterial är när SKV har uppgift i VIES om att en svensk näringsidkare köpt varor från en näringsidkare i annat EG-land men inte deklarerat något gemenskapsinternt förvärv. I dessa fall ska skattetillägg påföras med 5 %. Om den skattskyldige köpt varorna för sin momspliktiga verksamhet ska han medges avdrag för den ingående momsen och skattetillägg påförs inte då kvittning sker (se RSV:s skrivelse 1999-09-17, dnr 9165-99/110 ”Skattetillägg och GIF”).

9.2.3.3 Uttagsprocent – Periodiseringsfel

15 kap. 4 § 3 st. SBL

Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförts eller

> kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, skall 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. *Lag (2003:212).*

Vid redovisning av moms tillämpas som huvudregel en redovisningsperiod om en kalendermånad. Varje redovisningsperiod är i grunden en sluten enhet. En skattskyldig kan därför göra sig skyldig till tolv periodiseringsfel under ett år. Med hänsyn härtill och att det egentligen inte är frågan om ett egentligt skatteundandragande utan en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder ska skattetillägget, när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämställd fråga, tas ut med en lägre procentsats. Är det fråga om periodiseringsfel som tidsmässigt är begränsade till fyra månader ska skattetillägg utgå med enbart två procent. Det sist sagda gäller dock bara skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader. Vad gäller moms som redovisas för helt beskattningsår och i självdeklaration är procentsatsen 5 % vid periodiseringsfel.

Genom att välja uttrycket ”efter den som beloppet borde ha hänförts till” kan det på goda grunder ifrågasättas om skattetillägg kan påföras efter den lägre procentsatsen, två procent, i exempelvis den situationen att ingående moms dragits av för tidigt. Det finns dock inte något uttalande i prop. 2002/03:106 som tyder på att detta varit lagstiftarens avsikt. Tvärtom pekar enligt SKV alla uttalanden i propositionen rörande den aktuella frågan i motsatt riktning, nämligen att tvåprocentregeln också ska kunna tillämpas i sådana fall då t.ex. ingående moms dragits av för tidigt.

SKV:s uppfattning är att skattetillägget i den aktuella frågan bör tas ut efter två procent. Därvid har bl.a. beaktats att skattetillägget är av straffliknande karaktär och att ett lägre skattetilläggsuttag är till fördel för den skattskyldige. Med periodiseringsfel avses här inte bara periodiseringsfel i redovisningsteknisk mening utan även andra fel som i skattetilläggshänseende bör jämställas med redovisningstekniska periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften endast lett till en förskjutning av skatteuttaget. På momsområdet är periodiseringsfel tämligen frekventa med hänsyn till de korta redovisningsperioder som innebär att deklaration ofta lämnas på grundval av löpande bokföring. De lägre procentsatserna bör i princip tillämpas i alla de fall felaktigheten upptäcks på ett så sent stadium att man kan kontrollera att en utelämnad intäkt har deklarerats senare eller att dubbelavdrag inte har skett. Vid bedömning av om det är fråga om ett periodiseringsfel som bör föranleda en lägre uttagsprocent bör samma omständigheter beaktas som vid motsvarande bedömning på taxeringsområdet. Det faktum att ett periodiseringsfel kvarstår efter

bokslut bör inte tillmätas avgörande betydelse för om den lägre uttagsprocenten ska tillämpas. Vid bedömningen får hänsyn tas till om räkenskaperna är i sådant skick och kontrollrutinerna så effektiva att det får anses sannolikt att beloppet skulle komma att redovisas. Huruvida det föreligger ett periodiseringsfel eller ej framgår inte alltid av handlingarna i ärendet. SKV bör inte vara skyldig att undersöka om förutsättningar föreligger för att tillämpa den lägre procentsatsen såvida inte något i ärendet antyder att så kan vara fallet (prop. 1991/92:43 s. 69 f. och s. 110 f.).

9.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning

15 kap. 2 § SBL

Skattetillägg skall tas ut vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § andra stycket. *Lag (2003:212).*

15 kap. 5 § SBL

Vid skönsbeskattning skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den skattskyldige har lämnat på något annat sätt än muntligen eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte skall tillgodoräknas den skattskyldige. Vid beräkningen av skattetillägget skall bestämmelserna i 4 § första stycket tillämpas. Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige, skall tillägget dock beräknas enligt 4 § första–tredje styckena. *Lag (2003:212).*

9.2.4.1 Skönsmässig avvikelse från deklaration

Skönsbeskattning

Har den skattskyldige lämnat deklaration men har denna eller deklarationsunderlaget sådana brister att skönsbeskattning skett enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL, ska skattetillägg tas ut. Skattetillägg tas ut med 20 % av den skatt som påförs den skattskyldige till följd av skönsbeskattningen utöver vad som annars skulle påförts honom eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas honom, 15 kap. 4 § 1 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL.

Rättelse av oriktig uppgift

Har den skattskyldige avgivit deklaration och skönsbeskattats beräknas skattetillägget enligt 15 kap. 4 § 1-3 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift. En klar, definierbar och beloppsmässigt bestämd oriktig uppgift måste föreligga. Det kan därvid röra sig om viss momspliktig omsättning som har skett med för lågt skatteuttag eller ett felaktigt avdrag för ingående moms som har rättats samtidigt som andra bristfälligheter i redovisningen har föranlett att skatten beräknats skönsmässigt. I sådant beslut om skattetillägg ska anges hur skattetillägget fördelar sig på oriktig uppgift och skönsmässigt påslag.

9.2.4.2 Skönsbeskattning i avsaknad av deklaration

Deklaration saknas

Vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL (se avsnitt 8.3.4) på grund av att deklaration inte lämnats beräknas skattetillägget enligt 15 kap. 4 § 1 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL. Det avgörande är att beskattningsåtgärden skett utan ledning av deklaration. Skattetillägg ska därför tas ut enligt detta lagrum även om beskattning skett helt i enlighet med den skattskyldiges räkenskaper.

Bestämmelserna i 15 kap. 2 § SBL avviker från reglerna om skattetillägg enligt 5 kap. 2 § 2 p. TL på en väsentlig punkt. Sålunda krävs inte föreläggande att lämna skattedeklaration för att skattetillägg ska kunna tas ut vid avsaknad av deklaration.

Annat skriftligt meddelande

En skattskyldig som inte lämnat någon formellt riktig deklaration och som därför skönsbeskattas kan eventuellt ha lämnat något annat skriftligt meddelande, t.ex. en inte undertecknad deklaration. Skattetillägg ska då tas ut endast till den del som avser den skatt som bestäms utöver den skatt som skulle ha bestämts om det skriftliga meddelandet följts. Till den del en skönsmässig uppskattning i avsaknad av deklaration innefattar rättelse av oriktig uppgift ska skattetillägg i stället beräknas enligt 15 kap. 4 § 1-3 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL.

9.2.5 Kvittning

15 kap. 6 § SBL

Skattetillägget skall beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten skall påverkas först under en kommande redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. *Lag (2003:212).*

Bestämmelsen innebär att s.k. äkta kvittning inte är tillåten. Detta innebär att endast s.k. oäkta kvittningsinvändningar, dvs. invändningar som är direkt hänförliga till den fråga som är föremål för prövning, är tillåtna. Tidigare förelåg rätt till kvittning inom samma förvärvskälla, s.k. nettokvittning. Förbudet mot nettokvittning står i visst samband med införandet av en renodlad sakprocess på skatteområdet (se prop. 1991/92:43 s. 71 f. och s. 112).

I och med att skattetilläggsreglerna ändrades den 1 juli 2003 infördes även en bestämmelse om att skattetillägg ska kunna tas ut om skatten påverkas först en kommande redovisningsperiod.

I författningskommentaren prop. 2002/03:106 finns i princip inget annat än en hänvisning till kommentaren avseende motsvarande paragraf i TL, nämligen 5 kap. 7 § där motsvarande utvidgning har skett. I kommentaren nämns inget om arbetsgivaravgifter, avdragen skatt eller moms.

Det går enligt SKV inte att finna någon förklaring till i vilka situationer inom SBL-området som denna utvidgning kan bli aktuell. RSV har i skrivelse 2000-11-23, dnr 10376-00/100, ”Kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg” redovisat sin uppfattning om när sådan kvittning kan ske.

Vad gäller skattetillägg vid oriktig uppgift angående viss omsättning ska en kvittningsinvändning avseende ytterligare ingående moms som är direkt hänförlig till denna omsättning godtas om den skattskyldige visar att avdrag för den ingående momsen ska medges och att erforderligt samband mellan ut- och ingående moms föreligger. Även för momspliktiga tjänster ska kvittning medges om erforderligt samband mellan ut- och ingående moms föreligger. En grundläggande förutsättning är dock att varje redovisningsperiod är sluten och att kvittning inte tillåts mellan dessa. Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 46 funnit att skattetillägg ska beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående moms i de fall den skattskyldige inte redovisat någon moms i sin självdeklaration men senare lämnat uppgifter som godtagits av SKV. Domen behandlar endast den situation då moms överhuvudtaget inte redovisats i inkomstdeklarationen och inte några övriga frågor om kvittning av utgående och ingående moms.

Skönsbeskattning

När skattetillägg tagits ut i samband med skönsbeskattning eller skönstaxering i avsaknad av deklaration och den skattskyldige senare hävdar att han har ytterligare ingående moms hänförlig till den period som skönsbeskattningen eller skönstaxeringen avser ska detta inte ses som en kvittningsinvändning vid bestämmande av underlaget för skattetillägg. Om skönsbeskattning eller skönstaxering skett och skattetillägg tagits ut på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen kan bristerna avse antingen enbart den utgående momsen eller såväl den utgående som den ingående momsen. En invändning från den skattskyldige om ytterligare avdrag för ingående moms ska vid bestämmande av underlaget för skattetillägg, i de fall bristerna enbart avser underlaget för den utgående momsen, ses som en kvittningsinvändning.

GIF

Vad gäller gemenskapsinterna förvärv (GIF) är såväl ut- som ingående moms direkt hänförlig till samma förvärv. I de fall full avdragsrätt föreligger finns inget underlag för att ta ut skattetillägg. Om full avdragsrätt däremot inte föreligger och någon redovisning inte skett ska skattetillägg påföras på mellanskillnaden. Vad som gäller för GIF gäller även vid förvärv av tjänster från annat EG-land och land utanför EG samt vid förvärv enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML.

9.2.6 Skattetillägg tas inte ut

15 kap. 7 § SBL

Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av skattedeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,
2. om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
3. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller
4. om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. *Lag (2003:212).*

Rättelse av uppenbar felräkning eller felskrivning

Enligt 15 kap. 7 § 1 p. SBL ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av felräkning eller skrivfel när felaktigheten uppenbart framgår av den lämnade deklarationen eller av något annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Felräkningen eller skrivfelet ska således ha skett i deklarationen eller i annan handling som getts in till SKV. Om felräkningen skett i den skattskyldiges underlag för deklarationen, befriar den inte från skattetillägg. Detsamma gäller skrivfel vid överföring av belopp från deklarationsunderlaget till deklarationen. Felaktigheten måste således vara så uppenbar för SKV att den framgår av en med normal omsorg verkställd granskning. När en utredning måste företas är felräkningen inte uppenbar. Som regel kan inte heller förväxling av ingående och utgående moms anses som uppenbart skrivfel. Enligt uppgift på skattedeklarationen ska inte ören redovisas. I de fall då den skattskyldige lagt till två nollor till deklarerade belopp föreligger normalt inte ett uppenbart skrivfel.

Bedömning av skriftligt yrkande

Enligt 15 kap. 7 § 2 p. SBL tas skattetillägg inte ut om avvikelsen från deklarationen avser en bedömning av ett framställt yrkande, dvs. då det rör sig om ett s.k. öppet yrkande, och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak.

Med öppet yrkande avses ett yrkande som framställts utifrån lämnade uppgifter och dessa uppgifter är fullständiga ifråga om sakförhållandena. I nuvarande skattedeklarationsblankett finns inget särskilt utrymme för att framställa öppna yrkanden. Sådana yrkanden framställs därför normalt i en särskild handling som skickas till SKV i samband med att deklarationen lämnas. Insända fakturor bör kunna utgöra öppna yrkanden. Innehåller sådana insända fakturor brister i sak kan skattetillägg dock komma att tas ut.

För att skattetillägg inte ska tas ut måste yrkandet redovisas öppet och framgå av deklarationen eller annat skriftligt meddelande till SKV. Den som är tveksam om huruvida en omsättning är momspliktig enligt ML eller huruvida avdragsrätt föreligger för ingående moms bör därför noga redogöra för sakförhållandena i en bilaga till deklarationen. Om yrkandet grundas på felaktiga sakuppgifter

anses emellertid oriktig uppgift föreligga (jfr avsnitt 9.2.2.4).

Frivillig rättelse

Enligt 15 kap. 7 § 3 p. SBL tas inte skattetillägg ut om den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift. Någon generell regel kan inte anges när frivillig rättelse ska anses föreligga, utan frågan får avgöras i varje enskilt fall.

Rättelse ska göras av den skattskyldige själv eller av hans befullmäktigade ombud. Rättelsen bör ske skriftligt, men det finns inte något direkt hinder mot att muntlig rättelse görs. Vid muntlig rättelse bör dock den skattskyldige av bevisskäl uppmanas att inkomma med skriftlig bekräftelse av den rättade uppgiften.

En rättelse som sker efter det att den skattskyldige fått kännedom om att SKV avser att göra en revision hos honom eller henne kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Se prop. 1971:10 s. 269–270. Har SKV beslutat om en generell kontrollaktion inom viss region är dock skattskyldig inom regionen inte utesluten från möjligheten till frivillig rättelse. Om kontrollaktionen kommit till den skattskyldiges kännedom, t.ex. genom offentliggörande av denna i pressen, anses rättelse som inkommit därefter inte ha varit frivillig och skattetillägg ska tas ut.

Har SKV begärt upplysningar av den skattskyldige med anknytning till en oriktig uppgift kan en därefter gjord rättelse av uppgiften inte anses som frivillig. Frivillig rättelse av ett skatteslag innebär inte automatiskt att även oriktig uppgift avseende annat skatteslag anses rättad, även om uppgifterna har ett samband med varandra. Frivillig rättelse ifråga om underlaget för moms avseende fåmansaktiebolag ansågs i RÅ 1987 ref. 72 således inte innebära rättelse av uppgift till ledning vid inkomsttaxering av ägaren till bolaget. Rättsfallet bör kunna tillämpas för motsatt förhållande, dvs. att en rättelse har gjorts beträffande inkomsttaxeringen, men inte vid momsbeskattningen.

Om granskningen avslutats och handlingarna inte ligger för åtgärd hos SKV eller annan instans kan dock rättelse ske frivilligt igen om den skattskyldige då skulle upptäcka att han gjort fel i något avseende.

Obetydligt belopp

Enligt 15 kap. 7 § 4 p. SBL ska skattetillägg inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Ett skattebelopp som inte överstiger 2 500 kronor 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 skattedeklaration avseende en redovisningsperiod lämnar tre oriktiga uppgifter rörande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms om respektive 2 000 kronor, dvs. totalt 6 000 kronor, 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 kronor beträffande moms i en redovisningsperiod, tas skattetillägg alltså ut på 6 000 kronor.

Om flera oriktiga uppgifter med obetydliga belopp föreligger inom ett och samma skatteslag under en och samma period, bör beloppsgränsen 2 500 kronor förskjutas något uppåt (prop. 1977/78:136 s. 207). Således har KR i Jönköping i dom 2001-11-01, mål nr 582-1999, funnit en höjning av beloppsgränsen med i vart fall 500 kronor befogad och därför befriat en skattskyldig, som lämnat två oriktiga momsuppgifter om 2 500 kronor respektive 426 kronor, totalt 2 926 kronor, från skattetillägg. Om den ena oriktiga uppgiften hade uppgått till 2 501 kronor hade utgången troligen blivit den motsatta.

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 kronor. 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 kronor 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 kronor och oriktig uppgift rörande moms med 2 000 kronor under var och en av fyra perioder, så är beloppskriteriet uppfyllt bara beträffande momsen.

9.2.7 Undanröjande av skattetillägg

15 kap. 3 § SBL

Beslut enligt 2 § om skattetillägg på grund av att den skattskyldige inte lämnat skattedeklaration skall undanröjas, om en deklaration har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet fattades.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades, skall skattetillägget undanröjas, om en deklaration har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom. *Lag (2003:664).*

Då skattetillägg påförts med anledning av skönsbeskattning som åsatts på grund av att den skattskyldige inte avlämnat någon deklaration ska beslutet om skattetillägg undanröjas om en formellt riktig deklaration kommer in till SKV inom två månader från

utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades. I och med att deklarationen inkommer ska SKV undanröja beslutet om det påförda skattetillägget. Detta gäller oavsett om den inlämnade deklarationen godtas i sak eller inte. Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklarationen kan dock ett nytt skattetillägg tas ut. Skattetillägget utgör således i denna situation ett påtryckningsmedel på den skattskyldige att komma in med en deklaration så att ett materiellt riktigt beslut ska kunna fattas.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades fått kännedom om beslutet, ska skattetillägget undanröjas, om en skattedeklaration har kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Enligt den lagstiftning som gällde t.o.m. den 30 juni 2003 krävdes för att andra stycket skulle vara aktuellt att den skattskyldige gjorde sannolikt att han inte fått kännedom om skattetilläggsbeslutet inom en månad från utgången av den månad då beslutet fattades. Numera torde andra stycket komma att tillämpas mera frekvent än tidigare då det aktualiseras redan då den skattskyldige gör sannolikt att han inte fått kännedom om ett beslut om skattetillägg före utgången av den månad då beslutet fattades. Förutsättningar härför torde ofta föreligga när beslut fattas i slutet av en månad – det är då mer eller mindre sannolikt att den skattskyldige erhåller kännedom om beslutet först efter månadens utgång.

9.3 Befrielse från skattetillägg m.m.

15 kap. 10 § SBL

Den skattskyldige skall 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 skall den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig skall det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på

1. den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, eller
2. 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 skall det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, *Lag (2003:212).*
2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller *Lag (2003:664).*
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). *Lag (2003:212).*

9.3.1 Allmänt

Den 1 juli 2003 infördes nya regler om befrielse från skattetillägg att tillämpas från 2004. Enligt dessa regler ska en skattskyldig helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Delvis befrielse kan ske genom att avgiften sätts ner till hälften eller en fjärdedel.

Införandet av dessa regler avser att leda till en mer rättvis och generös tillämpning av befrielsereglerna än tidigare tillämpning. Befrielse från särskild avgift ska ske om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet respektive oskälighetskriteriet ska särskilt beaktas vissa omständigheter som uttryckligen anges. Det är omöjligt att förutse samtliga situationer i vilka det kan anses vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eller som medför att den skattskyldiges agerande förefaller ursäktligt och som därför bör leda till befrielse från skattetillägg. De omständigheter som uttryckligen särskilt ska beaktas vid bedömningen av ursäktlighets- och oskälighetskriterierna ska därför ses som tydliga exempel på situationer där felaktigheten eller underlåtenheten ska anses ursäktlig eller det annars anses oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Befrielse från avgiften bör i regel ske i dessa situationer. Naturligtvis finns det situationer som inte anges i bestämmelsen men där befrielse ändå bör ges på grund av att felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

De nya bestämmelserna innebär att det för befrielse i oskälighetsfallen inte krävs att det är ”uppenbart” oskäligt att ta ut avgiften. Det räcker således att ett uttag av full avgift är oskäligt, vilket öppnar för en generösare tillämpning av bestämmelsen i oskälighetsfallen.

Hel eller delvis befrielse

För att möjliggöra en ytterligare mer nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna och för att större hänsyn ska kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten har det införts en möjlighet till delvis befrielse. Såväl i ursäktlighetsfallen som i oskälighetsfallen kan befrielse ges helt eller delvis.

Frågan om skattetillägg ska utgå eller inte kan tänkas vara ett gränsfall. Det kan finnas fall där en felaktighet står i samband med den skattskyldiges sjukdom och därför är i viss mån ursäktlig men där SKV stannar för att den inte är i sådan grad ursäktlig att skattetillägget kan undgås. Vidare kan det finnas grund för delvis befrielse från skattetillägg i sådana i situationer där den skattskyldiges bedömning av en fråga har stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter. I de fall där den oriktiga uppgiften inte

påverkar skatten under den redovisningsperiod till vilken uppgiften är hänförlig utan först en kommande period och det när skattetillägget ska bestämmas står klart, eller med fog kan antas, att skatten blir väsentligt lägre eller att någon skatt över huvud taget inte ska utgå på det ifrågavarande beloppet, bör det vara möjligt att delvis befria från avgiften (se prop 2002/03:106 s. 147–148).

Delvis befrielse kan också vara aktuell när en oriktig uppgift av ett visst slag – t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett dataprogram – upprepats vid flera olika tillfällen innan det upptäcks av SKV. Felet är kanske inte ursäktligt men det sammanlagda resultatet av en kumulation av skattetillägg för samtliga fall då felet upprepats kan framstå som orimligt i förhållande till felets art (se prop. 2002/03:106 s. 239).

Nedsättning till hälften eller en fjärdedel

Vid delvis befrielse ska avgiften sättas ner till hälften eller en fjärdedel. I normalfallet ska delvis befrielse ske till hälften av vad som annars skulle ha tagits ut. För frågan om delvis befrielse ska ske till hälften eller en fjärdedel är det naturligtvis främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. Om det exempelvis är fråga om att skattevinsten - om den oriktiga uppgiften hade godtagits – inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så stor som det beräknade skattetillägget får den uteblivna skattevinstens storlek betydelse för frågan om avgiftens nivå (se prop. 2002/03:106 s. 240). Det kan finnas fall där skattetilläggsbeloppet på grund av sin storlek även efter nedsättning till hälften framstår som oskäligt i förhållande till omständigheterna i fallet. Nedsättning till en fjärdedel kan då ske (se prop. 2002/03:106 s. 148).

9.3.2 Ursäktlighetskriteriet

Ålder, hälsa eller liknande förhållanden

Vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet ska särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig.

Ålder

Med uttrycket ålder förstås både hög och låg ålder. Det räcker att åldern kan antas ha varit orsak till felet. Enligt SKV:s uppfattning bör hög eller låg ålder principiellt inte kunna medföra befrielse då den som lämnar skattedeklaration driver näringsverksamhet och därmed är ”ekonomiskt aktiv”.

Vid låg ålder finns emellertid en presumtion för 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 delvis befrielse vara aktuell. Observera att om felet är av grundläggande natur bör fullt skattetillägg tas ut. När verksamheten fortfarande är ny men ändå har pågått en tid bör utgångspunkten vara delvis befrielse med 50 % men beroende på felets karaktär kan fullt skattetillägg tas ut liksom full befrielse medges.

Hälsa och liknande förhållanden

Befrielsegrunden ”sjukdom” har ersatts av ”hälsa”. Uttrycket hälsa har en vidare betydelse. Det avses innefatta såväl sjukdom (somatisk och psykisk) som psykosociala faktorer som negativt påverkar den enskildes förmåga att fullgöra deklarationsskyldigheten (se prop. 2002/03:106 s. 241).

SKV anser att utgångspunkten bör vara hur den i det aktuella fallet bristande hälsan allmänt sett kan antas ha påverkat förmågan att fullgöra den skattskyldiges skyldigheter. Det måste således åtminstone kunna antas föreligga ett samband mellan ohälsan och felaktigheten/underlåtenheten. Särskilt bör uppmärksammas det tidsmässiga sammanhanget. Ett sjukdomsfall som inträffat efter tidpunkten för när uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts kan således inte anses som befrielsegrundande. Om det kan anses erforderligt för bedömningen, bör sjukdomen styrkas med läkarintyg eller på annat sätt.

Befrielsegrunden avser i första hand den skattskyldiges egen sjukdom. Befrielsegrunden kan ifråga om juridiska personer aktualiseras om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklarationsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare. Även medhjälpares sjukdom kan utgöra grund för befrielse. Vid bedömningen av ursäktligheten i sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett riktigt sätt.

Någon beskrivning av vad som avses med psykosociala faktorer finns inte i prop. 2002/03:106. Det är tänkbart att sådana omständigheter som skilsmässa, anhörigs död och liknande avses.

Med hänsyn till att skattedeklarationer lämnas så ofta är det tveksamt hur länge i föregående stycke nämnda omständigheter kan utgöra grund för befrielse. Denna fråga får bedömas med hänsyn till omständligheterna i varje enskilt fall.

Felbedömt en skatteregel

En befrielsegrund är om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt. Det subjektiva inslaget i bestämmelsen blir tydligt genom att det är den enskilde skattskyldiges bedömning av reglerna som ska framstå som ursäktlig. Vid denna bedömning ska man inte utgå från vad som kan förväntas av en expert

utan av skattskyldiga i allmänhet (se prop. 2002/03:106 s. 144).

Det kan exempelvis inom företagsbeskattningen, med de komplicerade regler som där gäller, vara svårt för den skattskyldige att avgöra hur en viss regel ska tolkas och hur den ska tillämpas på de aktuella förhållandena. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna ska anses vara ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas. En betydande schablonisering av prövningen måste dock ske i praktiken. Även om normalt sett högre krav bör kunna ställas på en skattespecialist så får det förutsättas att den som startar en näringsverksamhet besitter viss kompetens eller har möjlighet att skaffa sig sådan. Är situationen den att den skattskyldige vid ett års taxering gjort ett fel och av SKV uppmärksammats på felet kan det, som regel, inte anses ursäktligt att upprepa felet (se prop. 2002/03:106 s. 241–242).

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. 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. Omständigheterna i det enskilda fallet kan givetvis motivera avsteg från nämnda utgångspunkt.

En skattskyldig ska inte befrias från skattetillägg på grund av bara ett allmänt påstående att han funnit det krävande och komplicerat att deklarera. SKV saknar för det mesta möjlighet att bilda sig någon närmare uppfattning om vilka kvalifikationer den aktuelle skattskyldige har för att förstå regleringen. Utgångspunkten får då vara vad man allmänt sett rimligen kan begära av en skattskyldig i motsvarande situation (se prop. 2002/03:106 s. 242).

Ändrad praxis

Om den skattskyldiges redovisning överensstämmer med rättsläget såsom det allmänt uppfattas men praxis därefter ändras så bör hel befrielse medges.

Nya eller ändrade regler

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.

Stöd i civilrätten och redovisnings-praxis

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 redovisnings-mässiga utgångspunkter, delvis befrielse komma ifråga – samråd kan i dessa fall ske med expertgrupp vid huvudkontoret.

Fel i SKV:s skatteinformation

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 utred-ningen 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.

Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden

Befrielse ska också kunna ske om felaktigheten eller underlåten-heten framstår som ursäktlig på grund av att den skattskyldige felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden. Vad som avses med att felbedöma betydelsen av faktiska förhållanden synes inte ha berörts i prop. 2002/03:106. Följande exempel är en situation där befrielse enligt denna grund sannolikt skulle kunna ske.

Antag att en hyresvärd fakturerar en hyresgäst hyra inklusive moms, att hyresgästen gör avdrag för den ingående momsen men att det senare visar sig att något beslut avseende frivillig skattskyl-dighet för uthyrning av lokaler inte finns. Hyresgästen saknar då avdragsrätt för det som ingående moms betecknade beloppet.

Bristande erfarenhet

De situationer som tidigare omfattades av befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” kommer i de flesta fall numera att omfattas av befrielsegrunden ”att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena”. Om förutsättningarna för befrielse enligt denna grund inte är uppfyllda kan det, i vissa fall, komma i fråga att befria med stöd av befrielsegrunderna ”ålder” eller ”liknande förhållande” (se prop. 2002/03:106 s. 241).

Bristande erfarenhet torde som regel endast kunna föreligga de första gångerna en skattskyldig lämnar skattedeklaration. Undan-tagsvis kan bristande erfarenhet anses föreligga i andra fall, nämligen om skattskyldigs verksamhet undergår väsentliga föränd-ringar som ställer särskilda krav på insikter i ML:s regler. I vissa sådana speciella fall kan bristande erfarenhet i kombination med uppgiftens särskilda beskaffenhet medföra att befrielse ska ske.

Ursäktligt – övrigt

Av prop. 2002/03:106 s. 241 framgår följande. ”Som exempel på situationer som inte uttryckligen anges men där befrielse ändå normalt bör komma i fråga – därför att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig – kan nämnas det fall där den skattskyldige har haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i officiellt publicerad skatte-

information men som visat sig vara felaktig. Det kan vidare vara så att oriktigheten kan tillskrivas fel i ett dataprogram som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. För att befrielse ska bli aktuell i denna typ av fall måste dock ställas det kravet på den skattskyldige att denne själv kontrollerar att de uppgifter som lämnats till skattemyndigheten är rimliga. Med hänsyn till risken för kringgående bör emellertid stor restriktivitet iakttagas vad gäller att tillämpa bestämmelsen när den skattskyldige hänvisar till att han följt anvisningar som lämnats av en professionell skatterådgivare. Så kallade köpta avdrag, dvs. när skatterådgivare föreslår skatterättsligt tveksamma upplägg som ett led i skatteplanering kan regelmässigt inte godtas som ursäktliga i skattetilläggshänseende. I fall av nu diskuterat slag måste man alltid ställa det kravet på den skattskyldige att han själv kontrollerar att de uppgifter som han lämnat är rimliga."

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 endast bör komma ifråga om det skulle vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

9.3.3 Oskälighetskriteriet

Inte står i rimlig proportion

I 15 kap. 10 § 3 st. SBL anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om befrielse ska ges på grund av att ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Bestämmelsen innehåller inte längre något krav på att det ska vara uppenbart oskäligt utan det räcker med att det är oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

Det blir således fråga om att göra en rimlighetsbedömning av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort. Uttrycket "felaktigheten eller underlåtenheten" syftar både till arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande (se prop. 2002/03:106 s. 242).

Denna befrielsegrund kan bland annat tillämpas när en deklaration avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. I ett sådant fall bör 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 ta ut skattetillägg av den skattskyldige. 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. Avgiften skulle ju drabba borgenärerna, vilka som

regel inte kan lastas för det inträffade (se prop. 2002/03:106 s. 243).

Vissa gränsfall kan tänkas förekomma. Om t.ex. den oriktiga uppgiften har lämnats av en boutredningsman som deklarerat för ett dödsbo, kan skäl anföras för att dödsboet inte bör drabbas av skattetillägg om boutredningsmannen är en utomstående advokat men väl om det är en av delägarna som har förordnats att vara boutredningsman. De säkerligen mycket sällsynta fall av detta slag som kan uppkomma torde få lösas i rättstillämpningen (se prop. 2002/03:106 s. 243).

Ett exempel på när delvis befrielse kan vara aktuell kan hämtas från byggnads- och anläggningsentreprenader med a conto-betalningar. Det inträffar i sådana fall ibland att entreprenören drar av ingående moms på fakturor från underentreprenörer för tidigt i de fall då betalning inte erläggs under samma period som fakturan erhålls, liksom att utgående moms på byggföretagets fakturor till beställare redovisas för tidigt när inte betalning erhålls under samma period som fakturan utställs. Denna typ av redovisningsfel är ofta orsakade av att de bestämmelser för redovisningen som gäller i dessa fall skiljer sig från de vanliga redovisnings-principerna i momslagen. I vissa fall medför den felaktiga redovisningen inte någon fördel för de skattskyldiga. I denna typ av situationer bör det i regel bli fråga om att delvis befria från skattetillägg. I sådana fall då det framstår som alldeles klart att den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet kan hel befrielse komma i fråga (se prop. 2002/03:106 s. 248).

Skattevinst

SKV anser att i de fall en skattskyldig skulle ha uppnått en viss skattevinst om felet inte hade upptäckts 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 i fråga. Skulle den skattskyldige ha uppnått nästan ingen vinst alls bör skattetillägget sättas ned till 25 %. Nedsättning till 50 % bör medges om vinst uppkommit men den uppgår till ca 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.

Upprepade fall

Vid upprepade systematiska fel som indirekt hade påverkat storleken på skattevinsten om felet inte hade upptäckts bör befrielse ske i enlighet med följande exempel.

Exempel

En skattskyldig har lämnat oriktig uppgift genom att deklarera ingående moms avseende tullräkningar en period för tidigt. Avdrag för den ingående momsen har redovisats med 50 000 kronor period 1 i stället för rätteligen period 2 och

med 65 000 kronor period 2 i stället för rätteligen period 3. För period 3 och 4 har motsvarande fel gjorts med 60 000 kronor respektive 65 000 kronor. I period 1 ska då ett periodiseringsskattetillägg tas ut med 2 % av 50 000 kronor. I period 2 uppgår den oriktiga uppgiften till 65 000 kronor medan rätt till avdrag föreligger för den i period 1 felaktigt deklarerade momsen på 50 000 kronor. Den skattevinst som den skattskyldige skulle ha gjort om kvittning var tillåten uppgår till 15 000 kronor. 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 65 000 kronor. I period 3 har den skattskyldige redovisat 60 000 kronor i stället för rätteligen 65 000 kronor. Någon vinst har över huvud taget inte uppkommit vilket bör medföra hel befrielse. I period 4 har 65 000 kronor i stället för 60 000 kronor dragits av. Den vinst som den skattskyldige gjort bör kunna motivera att skattetillägget sätts ned till 25 % (0,5 % av 65 000).

Ovanstående exempel kan även beskrivas enligt följande.

Period	1	2	3	4
Deklaration	50 000	65 000	60 000	65 000
SKV:s beslut	50 000	65 000	60 000	
"Skattevinst"	50 000	15 000	-5 000	5 000
Skattetillägg	helt	halvt	ej	fjärdedel
Skattetillägg	2%	1%	0	0,5%

Vid upprepade systematiska fel och där beloppet är lika stort varje period t.ex. då hyror dras av en period för tidigt bör principen vara den samma som i exemplet ovan. Om den oriktiga uppgiften i varje period avser lika stora belopp bör hel befrielse medges avseende samtliga redovisningsperioder med undantag för den första då fullt skattetillägg ska tas ut.

I de fall en skattskyldig kommer med kvittningsinvändningar avseende en annan period än den då den oriktiga uppgiften lämnades och kvittning därför inte kan ske på grund av periodernas slutenhet bör skattetillägg beräknas i enlighet med exemplen ovan. En förutsättning för att hel eller delvis befrielse ska bli aktuellt är dock att de aktuella redovisningsperioderna ligger i nära anslutning till varandra.

Enstaka fel

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.

Tidigare fanns en befrielsegrund som avsåg räkenskapsfel. Skattetillägg på grund av oriktig uppgift som berodde på uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring fick helt efterges om det framstod som uppenbart obilligt att påföra skattetillägget. Därmed avsågs oriktiga uppgifter som berodde på felaktigheter i den skattskyldiges löpande bokföring. Det skulle vara fråga om fel av sådant slag att de kunde uppstå även i en välordnad bokföring. Felen borde också karaktäriseras av att de med stor sannolikhet skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslut. Räkenskapsfelen kunde bestå av konteringsfel, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning eller överföring av poster o.dyl. Hade felaktigheten inte upptäckts och rättats senast i samband med bokslutet var bestämmelsen inte tillämplig. En ytterligare förutsättning för befrielse var att tillägget skulle framstå som uppenbart obilligt. De situationer som avsågs med bestämmelsen om eftergift vid räkenskapsfel skulle omfattades av den s.k. ventilen (se prop. 1991/92:43 s. 88). Bestämmelsen om befrielse när det kan anses oskäligt att ta ut skattetillägg på grund av att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten har samma karaktär som tidigare ”ventil”. Den enda skillnaden är att den inte innehåller något krav på att det ska vara ”uppenbart” oskäligt (se prop. 2002/03:106 s. 145).

Synnerligen högt skattetillägg

Någon regel med innebörd att skattetillägg ska maximeras till ett visst belopp har inte införts. Av prop. 2002/03:106 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.

Lång handläggningstid

Bestämmelsen om att det kan vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp om 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 är ny för 2004. Regeln har införts för att tillförsäkra den skattskyldige de rättsäkerhetsgarantier som ställs i artikel 6 i Europakonventionen och för att säkerställa att det svenska systemet uppfyller konventionens krav samt överensstämmer med vad som gäller inom straffrätten (se prop. 2002/03:106 s. 243).

Artikel 6 i Europakonventionen innebär att den enskilde ska tillförsäkras rättegång inom skälig tid. Syftet är naturligtvis att staterna ska uppfylla konventionen på sådant sätt att en domstolsprövning sker inom skälig tid. Det går dock varken ur konventionens artikel 6 eller av Europadomstolens praxis att utläsa vad exakt som avses med skälig tid. Ledning för bedömningen kan man finna i fallen *Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (domar 2002-07-23). Av dessa fall kan utläsas att den tid som avses i artikel 6 räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller från det att SKV:s agerande har betydande verkningar för den enskilde. Beträffande skattetillägg kan detta vara fallet t.ex. då en skattskyldig erhållit SKV:s revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg eller då en skattskyldig får del av SKV:s övervägande att ta ut skattetillägg (se prop. 2002/03:106 s. 145).

Utgångspunkten för tidsberäkningen är således ”anklagelsen”, vilken i detta sammanhang kan uttryckas som att ”SKV funnit anledning att anta att skattetillägg ska tas ut”. Den utgångspunkten överensstämmer med den tidpunkt vid vilken vitesföreläggande inte får utfärdas i skattetilläggsfallen (se prop. 2002/03: 106 s. 243).

SKV anser att det trots lagtextens ordalydelse – ”anledning anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg” – ändå framgår av förarbetena att tiden ska räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den skattskyldige eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den skattskyldige. HD har i NJA 2003 s. 414 på straffområdet prövat kravet på rättegång inom skälig tid och därvid funnit att starttidpunkten för bedömningen är

när en person kan sägas vara anklagad för brott. Även denna praxis talar för att startidpunkten ska räknas från det att anklagelsen riktades mot den skattskyldige. Samma ordalydelse men med en något annorlunda innebörd finns i 23 kap. 2 § SBL som dock avser föreläggande vid vite.

Sluttidpunkten är enligt Europadomstolens praxis när saken slutligen avgjorts av högsta instans eller, närmare bestämt, när den slutgiltiga domen eller beslutet är tillgänglig för den anklagade. Europadomstolen tar vid sin bedömning hänsyn till flera olika faktorer vid bedömningen av om skälig tid har förelegat. I varje enskilt fall måste göras en bedömning av frågans svårighetsgrad liksom den enskildes och myndighetens agerande i processen (se prop. 2002/03:106 s. 145). Det är därför mycket svårt att ange några riktlinjer för när oskäligt lång tid ska anses ha förflutit (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Eftersom även en oskälig fördröjning av skattetilläggsprocessen hos SKV har betydelse för den enskildes rätt att tillförsäkras domstolsprövning inom skälig tid, måste även den tid handläggningen tar hos SKV beaktas vid uttag av skattetillägg. Därmed ska SKV också ha möjlighet att vid bestämmande av skattetillägg beakta den omständigheten att handläggningstiden hos SKV varit oskäligt lång (se prop. 2002/03:106 s. 146).

Med hänsyn till intresset av att den nu aktuella regleringen står i samklang med de principer som är vägledande för synsättet inom den straffrättsliga lagtillämpningen har det även viss betydelse för frågan om befrielse ska ske hur lång tid som gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. Om det förflutit ovanligt lång tid mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg kan det vara aktuellt att befria på grund av att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Enligt SKV:s uppfattning bör uttalandet i propositionen 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.

Är situationen i stället den att en oskäligt lång tid förflutit sedan SKV fick anledning anta att skattetillägg ska påföras bör skattetillägget som huvudregel kunna sättas ned till hälften. Är det däremot frågan om ett synnerligen anmärkningsvärt dröjsmål bör skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel eller, om det inte bedöms som en tillräcklig kompensation, hel befrielse ges. Utgångspunkten måste dock vara att dröjsmålet, utan att den skattskyldige medverkat till detta, endast i extrema undantagsfall blir så långt att hel befrielse ska ges (se prop. 2002/03:106 s. 240).

Straffad enligt skattebrottslagen

Befrielsegrunden ”straffad enligt skattebrottslagen” är ny för 2004. Bakgrunden till bestämmelsen är att SKV och förvaltningsdomstolarna vid bestämmande av skattetillägg ska kunna beakta att den felaktighet eller underlåtenhet, som leder till skattetillägg, även inneburit att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (SkBrL).

En dom enligt SkBrL behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägg ska aktualiseras. I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt SkBrL bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör således normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Tanken är att det är i de fall, där den skattskyldige dömts till ett mer kännbart fängelse- eller bötesstraff på grund av aktuell felaktighet eller underlåtenhet, som befrielse från skattetillägg på grund av oskälighet ska kunna komma i fråga. Befrielse bör då på samma sätt som i övriga befrielsefall kunna ske helt eller delvis och då till hälften eller en fjärdedel. Syftet med möjligheten till befrielse i dessa fall är att säkerställa att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige står i rimlig proportion till det brott eller den försummelse den skattskyldige gjort sig skyldig till (se prop. 2002/03:106 s. 154).

Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att helt befria från skattetillägget. I normala fall bör det vara aktuellt att sätta ned avgiften till hälften (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Enligt SKV bör det aldrig bli aktuellt med befrielse i de fall den skattskyldige dömts till ett fängelsestraff som understiger ett år eller till ett bötesstraff som understiger 100 dagsböter. I de fall en skattskyldig 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.

Oskäligt – övrigt

Det finns givetvis andra situationer än de som beskrivs ovan där avgift med fullt belopp måste anses oskälig. Utan att det uttryckligen anges bör det vara aktuellt att befria från avgift med stöd av oskälighetskriteriet i de fall där den skattskyldige velat fästa SKV:s uppmärksamhet på att han varit osäker på om en lämnad uppgift är riktig eller inte och därför särskilt markerat uppgiften. Det bör däremot inte komma i fråga att befria från skattetillägg om den skattskyldige markerat flertalet eller alla uppgifter i deklarationen eller rent allmänt uttryckt att han är osäker på om uppgifterna i deklarationen är korrekta (se prop. 2002/03:106 s. 241).

9.3.4 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.

9.3.5 Prövning av befrielsegrund utan yrkande

15 kap. 12 § SBL

Bestämmelserna i 10 och 11 §§ skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, om vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift ger anledning till det. *Lag (2003:212).*

Bestämmelsen i 15 kap. 10 § SBL om befrielse ska beaktas ex officio, dvs. även om ett särskilt yrkande därom inte föreligger. Kan det på grund av vad som förekommit i ärendet eller målet om skattetillägg antas att en befrielsegrund föreligger ankommer det på SKV eller domstolen att närmare utreda befrielsefrågan. Någon skyldighet att företa en särskild utredning om förekomsten av befrielsegrunder föreligger däremot inte.

9.3.6 Särskilda tidsfrister

15 kap. 13 § SBL

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. *Lag (2003:212).*

21 kap. 7 § SBL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillägg omprövas på begäran av den skattskyldige, så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483).*

22 kap. 5 § SBL

Även om tiden för överklagande har gått ut, får ett beslut som skattetillägg överklagas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483).*

De tidsfrister som gäller för beskattningsbeslut gäller även för beslut om skattetillägg bortsett från separata efterbeskattningsbeslut. I 21 kap. 7 § och 22 kap. 5 § SBL behandlas de särskilda tidsfrister som gäller vid påförande av skattetillägg i vissa fall.

SKV kan påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt. 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. Notera att det ankommer på SKV att ta ut skattetillägg oavsett i vilken instans den oriktiga uppgiften lämnats.

Enligt 21 kap. 7 § och 22 kap. 5 § SBL ska den skattskyldige få ett yrkande i fråga om skattetillägg prövat så länge beslutet i den beskattningsfråga som föranlett skattetillägget inte vunnit laga kraft även om de vanliga omprövnings- och överklagandefristerna gått ut. Motsvarande gäller om AO framställt ett yrkande till den skattskyldiges förmån.

9.3.7 Ändring av beslut om skattetillägg till följd av nytt beskattningsbeslut

15 kap. 14 § SBL

Om ett beskattningsbeslut i en fråga som har föranlett skattetillägg ändras, skall Skatteverket göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya beskattningsbeslutet. *Lag (2003:664).*

Ändras ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ska SKV vidta den ändring av beslut om skattetillägg som det nya beskattningsbeslutet föranleder.

Om en skattskyldig efter att ha skönsbeskattats i avsaknad av deklaration inkommer med deklaration efter tvåmånadersfristen ska underlaget för skattetillägg justeras enligt följande. Om deklarerat belopp godkänns och är lägre än skönsbeloppet ska underlaget för skattetillägg sättas ned till deklarerat belopp. Är deklarerat belopp 2 500 kr eller lägre ska hela skattetillägget undanröjas. Om deklarerat belopp godkänns och är högre än skönsbeloppet kvarstår tidigare påfört skattetillägg.

9.3.8 Skattetillägg vid dödsfall

15 kap. 15 § 1 st. SBL

Skattetillägg och förseningsavgift skall inte tas ut, om den skattskyldige har avlidit. *Lag (2003:212).*

Skattetillägg får inte tas ut sedan den skattskyldige har avlidit. Om skattetillägg trots detta har tagits ut ska det undanröjas

RR har i dom 2003-02-07 mål nr 3767-2002 kommit fram till att skattetillägg inte kunde påföras i KR efter att den skattskyldige avlidit. LR hade i detta mål undanröjt av SKM påfört skattetillägg och under processen i KR, som initierats av SKM, avled den skattskyldige.

15 kap. 15 § SBL gäller inte för dödsboets egen redovisning.

9.3.9 Oriktig uppgift i skatte- och avgiftsanmälan

15 kap. 16 § SBL

Bestämmelserna i 1–15 §§ gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 §. *Lag (2003:212).*

Bestämmelsen i 15 kap. 16 § SBL tar i första hand sikte på de fall då någon i skatte- och avgiftsanmälan oriktigt har utgett sig för att bedriva verksamhet i enlighet med reglerna i 10 kap. 11 och 13 §§ ML för att därigenom erhålla återbetalning av moms. Avger en fysisk eller juridisk person en deklaration med oriktig uppgift, ska skattetillägg tas ut även om det senare visar sig att vederbörande inte är skattskyldig för verksamheten eller inte har rätt till återbetalning eller överhuvudtaget inte bedriver någon yrkesmässig verksamhet i ML:s mening. Om den som har utgett sig för att vara skattskyldig är en juridisk person ska skattetillägget, i likhet med vad som gäller den som faktiskt är skattskyldig, tas ut av den juridiska personen. Bestämmelsen innebär att också övriga regler om skattetillägg blir tillämpliga på den person som utgett sig för att vara skattskyldig. Lämnas inte deklaration ska skattetillägg tas ut i samband med att skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL sker. En annan följd är att uttaget skattetillägg ska stå kvar sedan det har upptäckts att skattskyldighet inte förelegat. Bestämmelserna blir i princip tillämpliga även på den som i god tro har låtit registrera sig och som gör sig skyldig till försummelse som kan medföra skattetillägg. Obilliga effekter härav kan rättas till genom befrielsereglerna (jfr prop. 1977/78:136, s. 225 f).

9.3.10 Efterbeskattningsbeslut som endast avser skattetillägg

21 kap. 13 § SBL

Efterbeskattning enligt 11 § eller 12 § 1 får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. *Lag (1997:483).*

Efterbeskattning får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. *Lag (2003:664).*

Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. *Lag (2003:212).*

Enligt 21 kap. 13 § SBL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2003 var det möjligt att under efterbeskattningstid meddela ett separat beslut rörande skattetillägg eller förseningsavgift under förutsättning att ett tidigare meddelat beslut om skattetillägg eller förseningsavgift blivit oriktigt på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende. Denna möjlighet att meddela separata efterbeskattningsbeslut rörande skattetillägg och förseningsavgift finns inte längre.

Noterbart är att 21 kap. 13 § SBL har trätt i kraft den 1 juli 2003 utan några specifika övergångsregler. Det innebär att den nya lydelsen också slår igenom på beslut som meddelats före ikraftträdandet. I praktiken är det därför numera inte möjligt att under efterbeskattningstid rätta några beslut om skattetillägg och förseningsavgift som innehåller räknefel och liknande uppenbara fel. Är man ännu inte i efterbeskattningsfas går det naturligtvis bra att rätta sådana fel.

9.4 Förseningsavgift

9.4.1 Påförande av förseningsavgift

15 kap. 8 § SBL

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid skall en särskild avgift (*förseningsavgift*) tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket.

Förseningsavgiften är 500 kronor. Avgiften är dock 1 000 kronor om

1. den skattskyldige förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits,
2. den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller
3. förseningen avser en periodisk sammanställning. *Lag (2003: 212).*

Om den som är skyldig att lämna skattedeklaration inte gjort detta inom föreskriven tid ska förseningsavgift tas ut med 500 kronor. Om den skattskyldige förelagts att inkomma med skattedeklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom föreskriven tid ska dock

en förseningsavgift tas ut med 1 000 kronor. En förseningsavgift på 1 000 kronor ska även tas ut om den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst tre av de närmast föregående redovisningsperioderna. I de fall en som är skyldig att lämna periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid ska förseningsavgift tas ut med 1 000 kronor. Avgift tas ut oavsett om den skattskyldige haft något belopp att deklarera eller ej. En skattedeklaration som har getts in i rätt tid för en viss redovisningsperiod, i vilken exempelvis endast har redovisats moms, är att betrakta som en i rätt tid inkommen ofullständig deklaration om skyldighet föreligger att även redovisa arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Om deklaration för samma redovisningsperiod med redovisning av sistnämnda uppgifter kommer in för sent ska någon förseningsavgift inte tas ut. Genom den förstnämnda deklarationen anses nämligen skattedeklaration för den ifrågavarande redovisningsperioden ha lämnats i rätt tid.

En inte undertecknad deklarationshandling uppfyller inte kraven för vad som är att anse som en skattedeklaration. Detsamma gäller en undertecknad deklarationshandling som inte innehåller några beloppsmässiga uppgifter. Har en sådan handling lämnats in inom föreskriven tid anses således ändå inte skattedeklaration ha kommit in i rätt tid. Av bestämmelserna i 15 kap. 8 § SBL följer då att det föreligger grund för att påföra förseningsavgift. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § 1 st. SBL. Se vidare RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/100, ”Information om skattedeklaration och förseningsavgift enligt SBL”.

Förseningsavgift tas enligt 15 kap. 15 § 1 st. SBL inte ut om den skattskyldige avlidit.

Enligt 21 kap. 13 § SBL kan ett beslut om efterbeskattning inte enbart avse förseningsavgift (se avsnitt 9.3.9).

9.4.2 Befrielse från förseningsavgift

Befrielse från förseningsavgift får i likhet med vad som gäller för skattetillägg medges om förutsättningar för befrielse föreligger enligt 15 kap. 10 § SBL. För en beskrivning av dessa befrielsegrunder hänvisas till avsnitt 9.3.

Med den korta tid som står till förfogande för upprättandet av skattedeklarationen så kan icke förutsedda eller förutsebara svårigheter såsom sjukdom, ADB-problem m.m. göra det mycket svårt att inkomma med deklaration i tid och det kan därför bli aktuellt att befria från skattetillägg.

Befrielse bör medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration 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 tid. Handläggningstiden för ärenden av detta slag bör normalt inte överstiga 14 dagar. Vid ”laga förfall” se avsnitt 15.2.1 (anstånd).

Någon bestämmelse om att grund för befrielse från förseningsavgift föreligger när de belopp som ska redovisas i skattedeklarationen är obetydliga eller fråga är om s.k. nolldeklarationer finns inte. Detta innebär att även om deklarerade belopp är låga föreligger inte grund för befrielse från förseningsavgift enligt denna bestämmelse. Inte heller det förhållandet att den skattskyldige inte ska betala någon skatt utan endast har att återfå skatt utgör sådan grund. Se vidare RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/100, ”Information om skattedeklaration och förseningsavgift enligt SBL”.

Ex officio

I 15 kap. 12 § SBL anges att SKV ska tillämpa reglerna om befrielse ex officio. Det innebär att även om den skattskyldige inte framställt ett yrkande om befrielse så ska SKV befria, om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om förseningsavgift.

Skyldigheten att iaktta befrielsegrunderna ex officio innebär dock inte att SKV har en utredningsskyldighet härom utöver vad som framgår, förekommit eller klart indikeras av uppgifterna och handlingarna i ärendet eller målet.

Av prop. 2002/03:106 s. 142 framgår att det med hänsyn till förseningsavgiftens storlek endast i undantagsfall kan komma i fråga att medge annat än hel befrielse.

9.5 Kontrollavgift

15 kap. 9 § SBL

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra en sådan identitetskontroll av köparen som avses i 14 kap. 1 a §, skall Skatteverket av säljaren ta ut en särskild avgift (*kontrollavgift*) på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts. *Lag (2003:664).*

15 kap. 11 § SBL

Säljaren skall befrias helt från en kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. *Lag (2003:212).*

15 kap. 12 § SBL

Bestämmelserna i 10 och 11 §§ skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, om vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift ger anledning till det. *Lag (2003:212).*

15 kap. 15 § 2 st. SBL

Kontrollavgift skall inte tas ut, om säljaren har avlidit. *Lag (2003:212).*

Reglerna om investeringsguld i ML innebär att omsättning av investeringsguld undantas från skatteplikt (3 kap. 10 a § ML). Den som säljer investeringsguld ska – vid transaktioner som överstiger 10 000 kronor – kontrollera identiteten hos köparen genom att föra anteckningar om namn, adress m.m. Inhämtade uppgifter ska bevaras av säljaren (14 kap. 1 a § SBL). I avsnitt 6 har behandlats reglerna om identitetskontroll.

Den säljare som inte fullgjort sin skyldighet att utföra identitetskontroll påförs en administrativ sanktionsavgift – kontrollavgift – på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.

Enligt bestämmelserna i 15 kap. 11 § SBL kan en säljare befrias från en påförd kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den.

Med hänsyn till rubriksättningen i 15 kap. SBL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2003 var det helt klart att dåvarande befrielseregler i 7 § enbart omfattade skattetillägg och förseningsavgift och att dåvarande 8 a § enbart omfattade befrielse från kontrollavgift. Detta innebar att befrielse från kontrollavgift enbart kunde komma ifråga i ett fall, nämligen då det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut kontrollavgift. 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 det i propositionen (s. 142 och 149) påpekas att möjligheterna till delvis 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 ansett att 10 § också skulle omfatta kontrollavgifter fanns det ju ingen anledning att ha med 11 §. Slutsatsen blir alltså att lagstiftarens avsikt har varit att befrielse från kontrollavgift enbart ska kunna komma i fråga om det kan anses uppenbart oskäligt att ta avgiften. Med hänsyn till hur 9 och 10 §§ 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 särskild avgifter. I 15 kap 9 § SBL anges att även kontrollavgift är en särskild avgift. Av 15 kap 10 § ABL framgår att befrielsereglerna gäller för särskild avgift. Den nuvarande utformningen av 10 § innebär således att bestämmelsen omfattar skattetillägg, förseningsavgift och 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.

Befrielsegrunderna ska beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts.

Bestämmelsen i 15 kap. 15 § 2 st. SBL att kontrollavgift inte ska tas ut om säljaren avlidit är ny.

10 Ränta

10.1 Allmänt

I avsnittet behandlas bestämmelserna om ränta i 19 kap. SBL.

Bestämmelserna om ränta enligt SBL ersätter bestämmelserna om dröjsmålsavgift, anståndsränta, respitränta, restitutionsränta som gällde före 1998 och restavgift som gällde före 1993 enligt ML.

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta. SKV fastställer basräntan.

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.

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.

10.2 Grunder för ränteberäkning m.m.

Huvudprincip

19 kap. 1 § SBL

Den skattskyldige skall betala ränta (kostnadsränta) eller tillgodoföras ränta (intäktsränta) enligt bestämmelserna i detta kapitel. *Lag (1997:483).*

19 kap. 2 § SBL

Ränteberäkningen skall grundas på den sammanlagda skatteskuld eller skattefordran enligt denna lag som den skattskyldige har varje dag.

Till den del skatteskulden gäller skatt som avses i 4, 5 eller 7 § beräknas kostnadsränta inte för tiden från och med den 13 februari till och med den 3 maj taxeringsåret på belopp upp till och med 20 000 kronor. *Lag (1997:483).*

Den skattskyldige ska betala kostnadsränta eller tillgodoföras intäktsränta enligt bestämmelserna i 19 kap. Det är inte de enskilda beloppen i beskattningsbesluten som utgör grunden för ränteberäkningen utan den sammanlagda skatteskulden (underskott) eller skattefordran (överskott) enligt SBL som den skattskyldige har varje dag på skattekontot.

Ändrad ränteberäkning

19 kap. 15 § SBL

Om ett beslut som har legat till grund för en beräkning av ränta ändras, skall motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen. *Lag (1997:483).*

Om ett beslut som legat till grund för en beräkning av ränta ändras, ska motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen.

Exempel 1

Ränteberäkning vid omprövningsbeslut (sänkning)

Vid avstämningstillfället i juli gjordes följande sammanställning per ränteberäkningsdag.

Rtb.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
040606	Ingående saldo	0	+/-0
040615	Deb.prel.skatt	-2 000	
040615	Moms april 2003	-12 000	-14 000
040622	Inbetalning	+14 000	+/-0

Räntetid	Räntesaldo	Ränta	
040606-0614	0		
040615-0621	-14 000	10 000	Låg kostnadsränta
		4 000	Hög kostnadsränta
040622-0703	0		

Vid avstämningstillfället i augusti gjordes följande sammanställning per ränteberäkningsdag.

Rtb.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
040704	Ingående saldo	0	+/-0
040713	Deb.prel.skatt	-2 000	
040713	Moms maj 2003	-7 000	-9 000
040720	Inbetalning	+9 000	+/-0

Räntetid	Räntesaldo	Ränta	
040704-0712	0		
040713-0719	-9 000	9 000	Låg kostnadsränta
040720-0801	0		

Ett omprövningsbeslut 04-08-20 som avser moms april 2004 bokförs på kontot samma dag. Beslutet innebär en sänkning med 5 000 kronor till 7 000 kronor. Beloppet 5 000 kronor ska tillgodoföras den skattskyldiges skattekonto med ränteberäkning fr.o.m. 040614 (ursprunglig förfallodag).

Vid avstämningstillfället i september görs följande sammanställning per ränteberäkningsdag.

Rtb.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
040802	Ingående saldo	0	+/-0
040818	Deb.prel.skatt	-2 000	
040818	Moms juni 2004	-7 000	-9 000
040823	Inbetalning	+9 000	+/-0
040615	Beslut 040820	+5 000	

Vid avstämningstillfället i september kommer kostnadsränta att beräknas enligt följande.

Räntetid	Räntesaldo	Ränta
040615-0621	-9 000	Låg kostnadsränta
040622-0703	+5 000	Intäktsränta
040704-0712	+5 000	Intäktsränta
040713-0719	-4 000	Låg kostnadsränta
040720-0801	+5 000	Intäktsränta
040802-0817	+5 000	Intäktsränta
040818-0822	-4 000	Låg kostnadsränta
040823-0904	+5 000	Intäktsränta

10.3 Basränta

19 kap. 3 § SBL

Ränta skall beräknas med utgångspunkt från en räntesats (basränta) som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan skall fastställas till helt procenttal enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen. Den fastställda basräntan skall gälla från och med närmast kommande kalendermånad. *Lag (1997:483).*

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta som fastställs av SKV och publiceras i Skatteverkets författningssamling. 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 (56 § SBF).

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.

RSV har fastställt basräntan vid fyra tillfällen (RSFS 1997:23, 1998:14, 1999:2, 1999:16 och 2003:13).

Tidsperiod	Basräntenivå
98-01-01–98-06-30	5 %
98-07-01–99-01-31	4 %
99-02-01–99-11-30	3 %
99-12-01–03-03-01	4 %
03-04-01	3 %

10.4 Kostnadsränta

Räntesats

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.

10.4.1 Påförande av kostnadsränta

19 kap. 10 § SBL

Kostnadsränta påförs för varje månad. *Lag (1997:483).*

Om bestämmelserna i 4, 5, 7 och 8 §§ medför att ränta skall beräknas efter en räntesats som är högre än basräntan, skall den högsta räntesatsen ersättas med en räntesats motsvarande basräntan på ett belopp upp till och med sammanlagt 10 000 kronor. Om den skattskyldige betalar en del av skatteskulden, skall den delen anses vara den på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats. *Lag (1997:1032).*

Kostnadsränta beräknas inte efter den dag betalning har skett eller statens fordran på skatten har preskriberats. *Lag (1997:483).*

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot och påförs varje månad i samband med avstämningen 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 eller kreditering bokförts på SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar för de dagar den skattskyldige har en skatteskuld (underskott) på sitt skattekonto.

Ett underskott på skattekontot för skatt, som har fastställts genom ett beslut i enlighet med en inlämnad skattedeklaration, uppkommer först efter ordinarie förfallodag (16 kap. 4 § SBL). Före denna tidpunkt beräknas inte kostnadsränta.

Skattetillägg och förseningsavgift ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutet om debitering av skattetillägg eller förseningsavgift. Därefter beräknas kostnadsränta 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 kronor 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 kronor. 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.

10.4.2 Kostnadsränta vid sen betalning

19 kap. 8 § SBL

Om betalning inte sker i rätt tid, skall ränta, för tid efter den dag skatten senast skulle ha betalats till dess ränta skall beräknas enligt 9 §, beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter. *Lag (1997:1032).*

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 kronor ska dock räntan alltid beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

10.4.3 Kostnadsränta vid indrivning

19 kap. 9 § SBL

När det är fråga om skatt som har lämnats till kronofogdemyndigheten för indrivning eller för verkställighet enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan från och med dagen efter den då beslutet om skatten registrerades i utsöknings- och indrivningsdatabasen enligt lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet. *Lag (2001:191).*

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 utsökningsregistret.

KFM beräknar ränta för tiden efter det att skulden lämnats för indrivning.

10.4.4 Kostnadsränta vid anstånd

19 kap. 6 § SBL

När det är fråga om skatt som omfattas av anstånd och som skall betalas när anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast skall ske med anledning av beslutet om anstånd. *Lag (1997:483).*

Vid anstånd enligt 17 kap. 5, 6 a eller 7 § skall dock räntan beräknas från och med dagen efter den då anståndet beviljades. *Lag (2001:328).*

Ränta enligt denna paragraf beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. *Lag (1997:483).*

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 totalförsvarstjänstgöring (17 kap. 5 § SBL) eller synnerliga skäl (17 kap. 7 § SBL) beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den då anståndet beviljades.

Ränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

10.4.5 Kostnadsränta vid omprövning och överklagande

19 kap. 7 § SBL

När det är fråga om skatt som skall betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag eller den tidigare dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald eller, när det är fråga om slutlig skatt, från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast skall ske med anledning av Skatteverkets eller

domstolens beslut. *Lag (2003:664).*

Kostnadsränta enligt första stycket beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Om skatten skall betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av redovisning enligt 11 kap. 19 § andra stycket beräknas dock kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter. *Lag (1997:483).*

När skatt 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 eller de räntesatser som motsvarar basräntan under räntetiden.

Om skatten ska betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av skattedeklaration 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 kronor.

Exempel 2

I avsaknad av skattedeklaration skönsbeskattar SKV, genom omprövningsbeslut, företaget med ett skattebelopp om 40 000 kronor. Dessutom påförs skattetillägg och förseningsavgift med sammanlagt 9 000 kronor. Det sammanlagda beloppet 49 000 kronor ska vara betalt enligt huvudregeln.

Kostnadsränta beräknas enligt följande under förutsättning att inget annat finns på skattekontot:

På de första 10 000 kronor beräknas kostnadsränta motsvarande basränta från och med ursprunglig förfallodag (19 kap. 10 § 2 st. SBL). På 30 000 kronor beräknas hög kostnadsränta från och med ursprunglig förfallodag. På beloppet 9 000 kronor beräknas kostnadsränta först efter det att förfallodagen för skattetillägget och förseningsavgiften passerats enligt bestämmelserna om sen betalning.

10.4.6 Befrielse från kostnadsränta

10.4.6.1 Allmänt

19 kap. 11 § SBL

Skatteverket får helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl. *Lag (2003:664).*

SKV får helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta om det föreligger 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 skattskyldiges 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.
>
> […]
>
> Ränta 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 ska medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olyckshändelse.”

Möjligheten för skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. för dem som har debiterad F-skatt, särskilt debiterad A-

skatt eller som ska lämna skattedeklaration, att få hel befrielse från kostnadsränta är begränsad (jfr prop. 1996/97:100 s. 346).

10.4.6.2 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 10.4.6.3.

Frågan om hel befrielse kan vidare bli aktuell när kostnadsränta påförts på grund av förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över. 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.

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.

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.

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.

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.

Andra omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över men som inte är hänförliga till SKV kan vara när en inbetalning försenas på grund av handhavandefel hos betalningsförmedlare.

Förfallodagens 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 påförd kostnadsränta. Undantagsvis kan det förhållandet att ett betalningsinstitut inte på normalt sätt kunnat överföra betalningen till SKV:s konto utgöra grund för befrielse.

Följande uttalas 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.

Till den del felet beror på den skattskyldige bör ingen befrielse komma ifråga, se dock 10.4.6.4.

10.4.6.3 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.

10.4.6.4 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.

10.4.6.5 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.

10.5 Intäktsränta

Huvudregel

19 kap. 12 § SBL

Intäktsränta beräknas, om inte annat följer av 13 §, från och med dagen efter den då den skattskyldiges betalning bokförs på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar enligt denna lag 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 skall tillgodoräknas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas räntan från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag. *Lag (2003:664).*

Huvudregeln är att intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförts 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 ränta fram till förfallodagen.

Exempel 3

Ränteberäkn.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
040404	Ingående saldo	0	0
040408	Inbetalning	+ 8 000	+ 8 000
040414	Moms	- 8 000	0
040501	Utgående saldo	0	0

Intäktsräntan beräknas enligt följande

Räntetid	Räntesaldo	Ränta
040404-040408	0	
040409-040413	+ 8 000	Intäktsränta
040414-040501	0	

Intäktsräntan tillgodoförs vid kommande avstämningstillfälle och läggs till saldot på skattekontot.

Undantag från huvudregel

19 kap. 13 § SBL

Intäktsränta skall beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret för

1. skatt som skall betalas tillbaka på grund av nedsättning enligt 11 kap. 13 § eller enligt ett beslut om slutlig skatt efter avdrag enligt 11 kap. 14 § andra stycket 1 och tillägg enligt 11 kap. 14 § andra stycket 2 a och b, eller
2. skatt som skall betalas tillbaka enligt 18 kap. 3 §. *Lag (1997:483).*

För överskjutande ingående mervärdesskatt som har redovisats i skattedeklaration enligt 10 kap. 18 eller 19 § beräknas räntan från och med dagen efter den dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald. *Lag (1998:232).*

Det finns undantag från huvudregeln, bl.a. för överskjutande ingående moms som har redovisats i skattedeklaration. I dessa fall 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. Denna ränteberäkningsdag gäller även fort-

sättningsvis för ifrågavarande redovisningsperiod, vad gäller eventuell rättelse som innebär att det utbetalda beloppet ska återbetalas.

Exempel 4

Redovisningsperiod: augusti 2004
Förfallodag: 04-10-12
Ankomstdag skattedeklaration: 04-09-02
Moms att återfå: 150 000 kronor
Räntedag: 04-09-14

Den skattskyldige inkommer med en rättelsedeklaration den 22 november 2004 som utvisar moms att betala med 50 000 kronor. SKV gör ett omprövningsbeslut med ett höjningsbelopp på 200 000 kronor.

Beslutet medför att ett belopp på 150 000 kronor får ränteberäkningsdag den 14 september 2004 och resterande höjning 50 000 kronor får ränteberäkningsdag den 13 oktober 2004.

Räntesats

19 kap. 14 § SBL

Intäktsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan och tillgodoförs varje månad. *Lag (1997:483).*

Intäktsräntan bestäms med utgångspunkt i basräntan. Intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan.

Intäktsränta 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.

11 Skattekonton

11.1 Allmänt

Med SBL infördes ett system med skattekonto för varje skattskyldig.

Huvudbestämmelserna om skattekonto är intagna i 3 kap. 5 och 6 §§ SBL. Det 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.

Huvudprinciperna för skattekontot är att

- skatter som debiteras löpande bokförs på kontot,
- alla betalningar som den skattskyldige gör bokförs 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, dvs. underskott på skattekontot, överlämnas efter betalningsuppmaning fortlöpande för indrivning.

SBL:s bestämmelser om inbetalning av skatt och om avräkning behandlas i avsnitt 12, om återbetalning i avsnitt 13, om ränta i avsnitt 10 och om indrivning i avsnitt 18.

I SKV:s broschyr ”Skattekonto för företagare” (SKV 409) finns information om bl.a. skattekontot.

11.2 Upprättande av skattekonto

3 kap. 5 § 1 st. SBL

Skatteverket skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt denna lag. *Lag (2003:747)*.

Skattskyldig

SKV ska upprätta ett skattekonto för varje person, såväl fysisk som juridisk, 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.

11.3 Flera skattekonton

3 kap. 5 § 2 st. SBL

Skatteverket får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. För en grupphuvudman skall det upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt. *Lag (2003:747).*

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.

Representant

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.

Grupphuvudman

För grupphuvudman för sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ML ska det upprättas ett särskilt skattekonto för mervärdeskattegruppens 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 3 kap. 5 § 1 st. SBL.

11.4 Registrering på skattekonto

3 kap. 5 § 3–4 st. SBL

På skattekontot skall, om inte annat följer av fjärde stycket, Skatteverket registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut, avdragen A-skatt, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som har lämnats för indrivning. Belopp som skall betalas in registreras på förfallodagen. Belopp som skall tillgodoräknas registreras så snart underlag finns.

Belopp som har betalats av en företrädare för en juridisk person på grund av en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § skall registreras på den juridiska personens skattekonto. *Lag (2003:747).*

På skattekontot bokförs de redovisningar och särskilda debiterings- eller krediteringsbeslut som avser den skattskyldige och de

betalningar som flyter in. Det är således fråga om ett konto i bokföringsteknisk mening där redovisningar och betalningar samt ställningen på kontot ska kunna följas kontinuerligt.

Enligt beskattningsbeslut

SKV ska på skattekontot 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,
- moms,
- arbetsgivaravgifter,
- avdragen skatt,
- slutlig skatt,
- arvsskatt,
- gåvoskatt,
- punktskatter.

Löpande debiterade skatter och skattedeklaration

På varje skattekonto bokförs löpande debiterade skatter. Detsamma gäller sådana skatter och avgifter som den skattskyldige redovisar i en skattedeklaration. Registreringen på kontot avseende belopp som ska betalas sker på förfallodagen. Vilka förfallodagarna är framgår av 16 kap. 4–8 §§ SBL, se vidare avsnitt 12.3. En höjning av moms eller andra skatter enligt beskattningsbeslut bokförs också på kontot den dag skatten eller avgiften förfaller till betalning.

Belopp tillgodoräknas

Belopp som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot så snart det finns underlag för registreringen. Detta innebär att beskattningsbeslut som medför nedsättning 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.

Både nedsättning och höjning

Som ovan anges registreras ett beslut som innebär nedsättning av moms redan på beslutsdagen medan ett beslut som innebär höjning av moms registreras först på förfallodagen. Detta gäller även i de fall nedsättningen och höjningen görs i samma beslut.

Exempel 1

Deklaration kommer in efter skönsbeskattning och utvisar högre belopp att betala än den skönsmässigt uppskattade skatten. Deklarationen kommer in efter den förfallodag som angetts i skönsbeskattningsbeslutet men inom tvåmånadersfristen. Det beslut som fattas innebär höjning av skatten

samtidigt som skattetillägget undanröjs. Nedsättningen av skattetillägget bokförs på skattekontot samma dag som beslutet fattas medan höjningen av skatten bokförs på skattekontot på beslutets förfallodag.

Nedsättning av tidigare höjningsbeslut

I det fall ett beslut innebär en nedsättning av ett tidigare beslut som ännu inte har förfallit påverkar det tidigare beslutets förfallodatum registreringen av nedsättningsbeslutet.

Exempel 2

I ett höjningsbeslut med förfallodag den 12 februari år 1 nekas avdrag för ingående moms med 50 000 kronor på grund av att den skattskyldige inte kunnat styrka den avdragna ingående momsen. Den skattskyldige kommer in med handlingar som styrker avdrag med 20 000 kronor. Den 5 februari år 1 gör SKV nytt beslut som innebär en nedsättning med 20 000 kronor. Detta nedsättningsbeslut bokförs mot skattekontot först den 12 februari år 1.

Nedsättningen högre än tidigare höjningsbeslut

Om beslutet innebär en nedsättning som är större än den höjning som det tidigare, inte förfallna, beslutet innehöll registreras beslutet dels på beslutsdagen, dels på det tidigare beslutets förfallodag.

Exempel 3

I avsaknad av deklaration har den skattskyldige påförts skönsmässigt fastställd moms med 10 000 kronor samt skattetillägg med 2 000 kronor. Förfallodagen är den 26 mars år 1. Deklaration utvisande överskjutande ingående moms med 6 000 kronor inkommer. SKV gör ett beslut i enlighet med deklarationen den 11 mars år 1. Beslutet innebär en nedsättning av skatten med 16 000 kronor samt nedsättning av skattetillägget med 2 000 kronor. Belopp motsvarande den överskjutande ingående momsen, 6 000 kronor, bokförs mot skattekontot på beslutsdagen medan 10 000 kronor + 2 000 kronor bokförs mot skattekontot först den 26 mars år 1 samtidigt med höjningsbeslutet.

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.

Avdragen A-skatt

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.

Inbetalningar

På ett skattekonto bokförs också varje betalning som den skattskyldige gör. Redovisning av överskjutande ingående moms jämställs, enligt 16 kap. 7 § SBL, med betalning. Betalningar och

andra belopp som räknas kontohavaren till godo hanteras på ett enhetligt sätt. Beloppen ska bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på skattekontot, se vidare avsnitt 12.4. 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 första punkten angivna posterna i första hand ska avräknas mot den slutliga skatten.

Gjorda inbetalningar registreras på skattekontot så snart underlag för registreringen finns. Inbetalningarna består självfallet 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. Detsamma gäller också bl.a. det sjöfartsstöd som en 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.

Inbetalning av företrädare

Som framgår av 3 kap. 5 § 4 st. SBL ska inbetalning som görs av en företrädare för en juridisk person på grund av överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL (se vidare avsnitt 16) registreras på den juridiska personens skattekonto.

Utbetalningar

Belopp som utbetalas registreras på skattekontot när SKV beslutar om utbetalningen. Även belopp som omförs till 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 i stort sett på samma sätt som en utbetalning.

Belopp som lämnats för indrivning

Skattekontot omfattar även belopp som lämnats för indrivning till KFM, 3 kap. 5 § 3 st. SBL.

Överlämnande för indrivning sker normalt i samband med den månatliga avstämningen (se nedan) av skattekontot. Samtidigt registreras överlämnat belopp på skattekontot och ingår härefter i den del av det totala skattekontosaldot som utgörs av belopp som är föremål för indrivning hos KFM.

En följd av att skattekontot även omfattar ”indrivningsbelopp” är att transaktioner hos KFM, 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.

11.5 Avstämning av skattekontot

3 kap. 6 § SBL

Skatteverket skall dels årligen, dels månatligen stämma av inbetalda och andra tillgodoförda belopp mot påförda belopp. Någon avstämning behöver dock inte göras då inte något annat belopp än ränta har tillgodoförts eller påförts. *Lag (2003:664).*

En avstämning av skattekontot skall också göras när den skattskyldige begär det, om inte särskilda skäl talar mot det.

Den årliga avstämningen skall göras sedan den slutliga skatten har registrerats. *Lag (1997:483).*

Skattekontot ska, enligt 3 kap. 6 § 1 st. SBL, stämmas av. Avstämningen innebär att inbetalda eller andra tillgodoförda belopp jämförs med påförda belopp och att 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.

Varje månad som det har förekommit någon transaktion på skattekontot stäms kontot av. Minst en gång per år görs en avstämning av samtliga skattekonton. Den görs i samband med avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt.

I samband med den årliga och den månatliga avstämningen görs ränteberäkning och påförs kostnadsränta och tillgodoförs intäktsränta enligt 19 kap. 10 och 14 §§ SBL. Normalt sker även överlämnandet för indrivning, enligt 20 kap., i samband med dessa avstämningar.

Även de månader när det inte inträffat några transaktioner på skattekontot och någon formlig avstämning därför inte sker påförs och tillgodoförs ränta. Under dessa månader kan också belopp, som kvarstår obetalt och för vilket den skattskyldige tidigare fått betalningsuppmaning, överlämnas för indrivning.

Månatlig avstämning

Den månatliga avstämningen sker en gång i månaden men 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. Den kategori skattskyldiga som regelbundet har månadsavstämning på sitt konto är företagare som har en debiterad skatt, är arbetsgivare eller redovisar moms varje månad.

Kontoutdrag

I 8 § SBF stadgas att en avstämning av skattekontot ska följas av kontoutdrag till den skattskyldige på det sätt och i den omfattning som SKV föreskriver. SKV:s HK har fastställt formulär för kontoutdrag.

Kontoutdraget kombineras i förekommande fall med utbetalningsspecifikation eller med betalningsuppmaning. Om skulden kan komma att överlämnas till KFM för indrivning bifogas ett betalningskrav.

Skattskyldig, vars skattekonto stämts av, erhåller normalt ett kontoutdrag. Kontoutdraget innehåller alltid, förutom erforderliga identifikationsuppgifter och uppgifter om avstämningsperioden, uppgifter om

- ingående saldo vid avstämningsperiodens början,
- månadens registreringar (transaktioner) på kontot,
- påförd och tillgodoförd ränta, inkl. uppgift om korrigering av tidigare påförda och tillgodoförda räntor,
- belopp som överlämnats för indrivning,
- belopp med vilket tidigare indrivningsuppdrag satts ned, samt
- utgående saldo per avstämningsdag.

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. Den årliga avstämningen görs i samband med en månadsavstämning.

Avstämning på begäran

Extra avstämning ska göras om den skattskyldige begär det, om inte särskilda skäl talar emot det. En sådan avstämning sker mellan de ordinarie månadsavstämningarna. Den innebär endast en saldoberäkning av kontot och föranleder ingen räntedebitering. En extra avstämning görs i samband med återbetalning av överskjutande ingående moms även utan en direkt begäran om avstämning. Den inlämnade redovisningen anses innehålla en begäran om avstämning.

Om den skattskyldige inte vill att återbetalning ska ske måste han skriva till SKV och begära att pengarna, eller en del av dem, ska stå kvar på skattekontot.

Om en skattskyldig begär upprepad avstämning i en sådan omfattning att de begärda avstämningarna inte kan antas ha någon

väsentlig betydelse för honom bör särskilda skäl anses finnas för SKV att avslå hans begäran, se prop. 1996/97:100 s. 535.

Saldobesked

För att få information om ställningen på skattekontot kan den skattskyldige beställa och få hemskickat ett saldobesked. Beställning sker via SKV, servicetelefonen eller SKV:s webbplats. Saldobeskedet är inte en avstämning utan visar den aktuella ställningen på skattekontot vid utskriftstillfället. Det innehåller uppgifter om

- transaktioner som bokförts på kontot efter att föregående kontoutdrag togs ut
- registrerade transaktioner som ännu inte förfallit till betalning
- utbetalningsspärrar på egen begäran.

Uppgifterna är de som är kända på skattekontot t.o.m. beställningsdagen.

www.skatteverket.se

Som ovan anges kan skattskyldiga beställa saldobesked via SKV:s webbplats. Dessutom kan de beställa och få hemskickat senast uttagna kontoutdraget.

Utöver detta kan skattskyldiga logga in på sitt skattekonto. För att komma åt sitt skattekonto behöver fysiska personer svenskt personnummer och e-legitimation. För juridiska personer (ej dödsbo) behöver behörig firmatecknare dessutom vara anmäld och registrerad hos SKV. Firmatecknare som är behörig att lämna skattedeklaration via Internet (se avsnitt 4.3.11) får automatisk åtkomst till företagets skattekonto via Internet. Information om vem som tillhandahåller e-legitimation och blankett för ansökan hos SKV avseende behörig firmatecknare (SKV 4801) finns på webbplatsen. Den skattskyldige kan se aktuellt saldo, bokförda transaktioner, eventuella kommande transaktioner och läsa om in- och utbetalning.

12 Inbetalning av skatt

12.1 Allmänt

I 16 kap. SBL finns bestämmelser om inbetalning av skatt. I artikel 22.5 i sjätte direktivet anges att varje skattskyldig ska betala nettobeloppet av momsen när deklarationen för perioden inlämnas. Av artikel 22.4 a framgår när deklarationen ska inlämnas. Medlemsstaterna kan dock fastställa ett annat datum för betalning av detta belopp eller begära interimsbetalning, artikel 22.5. Bestämmelserna i SBL innebär att samordnade och enhetliga rutiner tillämpas i fråga om betalning, förfallodagar, avstämning hos SKV och överlämnande för indrivning av de 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, utbetalningar, räntor m.m., se vidare avsnitt 11.4 om registrering på skattekonto.

Inbetalning av skatt sker till SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar. SKV har ett postgirokonto och ett bankgirokonto. Inbetalningen anses ha kommit in till SKV den dag då betalningen har bokförts på SKV:s särskilda konto. Inbetalningen kan inte styras till viss skatt utan avräknas mot den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld.

Det finns två förfallodagar i varje kalendermånad, normalt är det den 12 och den 26.

De belopp som redovisas i skattedeklaration ska normalt betalas samtidigt som deklarationen ska lämnas. I de fall deklarationen ska lämnas den 26 i månaden efter redovisningsperioden gäller att avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska betalas redan den 12 i samma månad.

Omprövningsbeslut ska betalas på samma sätt oavsett vilket skatteslag de gäller. Undantag gäller för omprövningsbeslut avseende slutlig skatt som aldrig ska betalas tidigare än grundläggande beslut om slutlig skatt.

En inbetalning som kommer in till SKV före förfallodatum kan medföra intäktsränta och en inbetalning som kommer in för sent kan medföra kostnadsränta. Hur räntan beräknas beror på ställ-

ningen på skattekontot, se vidare avsnitt 10.2 om grunder för ränteberäkning m.m.

Om skattekontot vid en avstämning visar underskott på minst 500 kronor för skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller har F-skattsedel (100 kronor för övriga) innefattar kontoutdraget en betalningsuppmaning. Betalning ska då ske senast den 26 samma månad.

I 10 kap. 31 § ABL och i 30 § revisionslagen (1999:1079) föreskrivs bl.a. att ett företags revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse att företaget inte fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1, 1 b och 2 §§ SBL.

12.2 Inbetalning till särskilt konto

Särskilda konton

16 kap. 2 § SBL

Inbetalning av skatt skall göras genom insättning på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

SKV har ett postgirokonto och ett bankgirokonto. Inbetalning av alla de skatter som SBL är tillämplig på (se avsnitt 1.5 om SBL:s tillämpningsområde) ska ske till något av dessa konton. Den skattskyldige väljer själv om han vill betala via postgiro eller bankgiro. Kontonumren framgår av de förtryckta inbetalningskort som sänds ut av SKV.

Inbetalningskort

Av 64 § SBF framgår att SKV fastställer formulär till blanketter som behövs för tillämpningen av SBL. Det är huvudkontoret som fastställer formulären. Blanketterna tillhandahålls kostnadsfritt. Inbetalningskort sänds ut löpande. Inbetalningskort kan även beställas via SKV, servicetelefonen och SKV:s webbplats.

Annan blankett

Av 44 § SBF framgår att om inbetalning av skatt görs med en annan blankett än som fastställts av SKV ska på inbetalningshandlingen anges

1. den skattskyldiges namn och postadress, och
2. den skattskyldiges person- eller organisationsnummer.

Samma uppgifter ska lämnas om betalning sker papperslöst, t.ex. via Internet.

Referensnummer

För att inbetalningen så snabbt som möjligt ska tillgodoföras den skattskyldiges skattekonto bör även referensnumret (OCR) anges på inbetalningskortet. Referensnumret framgår av inbetalningskorten och är olika beroende på om man använder post- eller bankgiro. Numret kan även hämtas via SKV:s webbplats.

I ett mål som gällde inbetalning av källskatt och arbetsgivaravgifter från ett postgirokonto som saknade täckning fann KR i

Sundsvall i dom 1988-03-09 (mål nr 4006-1987), att Postgirot inte kunde vända sig till SKM för att få skatte- och avgiftsbeloppet återbetalat när beloppet hade betalats in till SKM från ett postgirokonto som saknat täckning. Om Postgirot först efter det att överföring av beloppet gjorts till SKM upptäcker att kontot saknade täckning för beloppet, ska SKM således inte återbetala beloppet till Postgirot.

Betalningen har bokförts

16 kap. 3 § SBL

Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto. *Lag (2003:664).*

En inbetalning anses ha kommit in till SKV den dag då betalningen bokförs på SKV:s postgiro- eller bankgirokonto. Ansvaret läggs således på den skattskyldige att inbetalningen görs i sådan tid och på sådant sätt att betalningen hinner bokföras på SKV:s särskilda konto inom betalningsfristen, prop. 1996/97:100 s. 605. Erfarenhetsmässigt kan det ta upp till tre dagar innan en inbetalning når mottagarens konto. En frist som den skattskyldige måste ta i beaktande om inbetalningen är avsedd att möta en debitering som bokförs på skattekontot viss förfallodag. 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 avsnitt 10.5 om intäktsränta.

Om en skattskyldig skulle vilja betala kontant på ett skattekontor måste SKV upplysa om att kostnadsränta kan komma att debiteras eftersom pengarna inte kommer att bokföras på SKV:s konto förrän om ett par bankdagar.

12.3 När skatten ska vara betald

12.3.1 Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt

16 kap. 4 § SBL

Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som skall redovisas i en skattedeklaration skall ha betalats senast den dag då deklarationen skall ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 12, 18, 19, 22 eller 22 a §. *Lag (2003:664).*

Den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor skall dock ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som skall redovisas i en skattedeklaration, senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden. *Lag (1997:483).*

Mervärdesskatt och punktskatt som har redovisats i en särskild skattedeklaration skall ha betalats senast den dag då deklarationen skall ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 32–32 b §§. *Lag (2003:664).*

Månadsredovisning

Moms som ska redovisas i skattedeklaration ska enligt 16 kap. 4 § 1 st. SBL ha betalats senast samma dag som deklarationen ska ha kommit in till SKV. Redovisar den skattskyldige varje månad ska alltså momsen vara betald (bokförd på SKV:s konto) antingen

- den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I augusti och januari gäller dock den 17.
- eller den 26 i månaden efter redovisningsperioden utgång. I december gäller dock den 27.

Helårsredovisning

Redovisar den skattskyldige en gång per år ska momsen vara betald (bokförd på SKV:s konto)

- den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I augusti och januari gäller dock den 17.

I avsnitt 4.3.9 behandlas bestämmelserna om när skattedeklaration ska lämnas.

Avdragen skatt och arbetsgivaravgifter redovisas normalt den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. I de fall redovisning ska lämnas den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång på grund av att beskattningsunderlaget till moms beräknas överstiga 40 miljoner kronor (10 kap. 19 § SBL) eller på grund av att den skattskyldige begärt att få redovisa vid detta tillfälle (10 kap. 18 § 2 st. SBL) innebär detta alltså en förlängning av redovisningstiden. Motsvarande förlängning medges inte när det gäller inbetalningen. Avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska i dessa fall betalas (bokföras på SKV:s konto) senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden, 16 kap. 4 § 2 st. SBL. I januari gäller dock den 17.

Exempel 1

Skattedeklaration ska ha kommit in senast den 26 februari. I denna ska redovisas moms, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för januari månad. Inbetalning av momsen som redovisas i deklarationen ska bokföras senast den 26 februari. Inbetalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som redovisas i deklarationen ska bokföras senast den 12 februari. Se avsnitt 12.3.4 exempel 4 avseende de fall då skattedeklarationen innehåller överskjutande ingående moms.

Särskild skattedeklaration

Inbetalning av moms som redovisas i särskild skattedeklaration ska ha kommit in samma dag som den särskilda skattedeklarationen ska ha kommit in till SKV, se vidare avsnitt 27.

12.3.2 F-skatt och särskild A-skatt

16 kap. 5 § SBL

F-skatt och särskild A-skatt skall ha betalats senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti dock senast den 17. Den som utöver F-skatt eller särskild A-skatt skall redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som anges i 4 § andra stycket skall dock, såvitt gäller augusti, betala F-skatten eller den särskilda A-skatten senast den 12.

F-skatt och särskild A-skatt som debiteras efter inkomstårets ingång skall ha betalats senast på rätt dag enligt första stycket 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.

Om F-skatt eller särskild A-skatt debiteras efter den 20 december inkomståret, skall skatten betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Med förfallodag enligt tredje stycket avses den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti. *Lag (1997:483).*

Debiterad F-skatt eller särskild A-skatt, inklusive moms i de fall momsen redovisas i självdeklarationen, ska betalas (bokföras på SKV:s konto) senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti dock senast den 17. Se dock kommentaren i avsnitt 4.4.5 avseende EG-domen C-10/92, Balocchi.

I de fall skattedeklaration ska ha kommit in till SKV den 26 i månaden efter redovisningsperioden ska F-skatt eller särskild A-skatt vara betald (bokförd på SKV:s konto) senast den 12 även i augusti. I dessa fall gäller datumet den 17 endast för inbetalningen i januari.

När betalning ska ske då F-skatt och särskild A-skatt debiteras efter inkomstårets ingång behandlas i SBLHL 2004 avsnitt 17.2.2. Där tas även upp när betalning ska ske då debitering sker sent under inkomståret eller efter inkomstårets utgång.

12.3.3 Grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m.

16 kap. 6 § SBL

Skatt som skall betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. *Lag (1997: 483).*

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket. *Lag (2003:664).*

Med förfallodag enligt första och andra styckena 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. *Lag (1997:483).*

Skatteverket får besluta att betalning skall ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl. *Lag (2003:664).*

Skatt som bestäms i grundläggande beslut om slutlig skatt, omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd ska ha betalats (bokförts på SKV:s konto) senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar respektive 30 dagar har gått från beslutsdagen, se nedan.

Förfallodagar

Vilka förfallodagarna är framgår av 16 kap. 6 § 3 st. SBL

Januari:	17 och 26
februari–juli:	12 och 26
Augusti:	12, 17 och 26
September–november:	12 och 26
December:	12 och 27.

Om dessa dagar infaller på en lördag, söndag eller helgdag ska inbetalningen i stället vara bokförd senast den första vardagen därefter, se lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

Grundläggande beslut om slutlig skatt

Obetald slutlig skatt i enlighet med grundläggande beslut ska betalas (bokföras på SKV:s konto) senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. Besked om den slutliga skatten och om resultatet av beräkningen ska skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret, 11 kap. 15 § SBL.

Omprövnings-beslut

Skatt som bestämts genom omprövningsbeslut ska betalas (bokföras på SKV:s konto) senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått från beslutsdagen. Detsamma gäller när SKV gör ett beslut om debiteringsåtgärd efter t.ex. en LR-dom samt vid beslut om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift. Slutlig skatt som bestämts i omprövningsbeslut behöver dock inte betalas (bokföras på SKV:s konto) tidigare än det grundläggande beslutet om slutlig skatt ska betalas (bokföras på SKV:s konto).

Exempel 2

1) Omprövningsbeslut görs den 10 januari. Förfallodag blir den 12 februari.
2) Omprövningsbeslut görs den 18 maj. Förfallodag blir den 26 juni.
3) Omprövningsbeslut görs den 20 december år 1 avseende den slutliga skatten för taxeringsåret år 1. Omprövningen innebär ett tillägg av moms som rätteligen skulle ha redovisats i självdeklarationen. Om regeln 30 dagar + nästa förfallodatum använts hade förfallodatum blivit

den 26 januari år 2. Det grundläggande beslutet om slutlig skatt har beslutats den 25 november år 1 och har förfallodatum den 26 februari år 2. Förfallodatum för omprövningsbeslutet blir därmed också den 26 februari år 2.

Annan förfallodag

Enligt 16 kap. 6 § 4 st. SBL får SKV besluta att betalning ska ske en annan dag, om det finns särskilda skäl.

Som exempel på ett sådant särskilt skäl har i prop. 1996/97:100 s. 607 angivits att SKV, i samband med skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL, finner att det finns risk att den skattskyldige undanskaffar tillgångar eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt. 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 18.4.2 angående situationer när snabbrestföring kan ske.

Om det föreligger sådana omständigheter som kan föranleda betalningssäkring bör förfallodagen ändras till en tidigare förfallodag.

12.3.4 Överskjutande ingående moms

16 kap. 7 § SBL

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt skall jämställas med inbetalning av skatt, varvid inbetalningen anses gjord den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Om mervärdesskatten har redovisats i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare skall dock betalningen anses ha gjorts den dag mervärdesskatten senast skall ha redovisats. *Lag (1998:232).*

Bestämmelsen avser att reglera de fall då överskjutande ingående moms redovisas omedelbart efter periodens utgång och används för att kvitta t.ex. arbetsgivaravgifter och avdragen skatt som ska betalas i den period då den överskjutande ingående momsen redovisas.

Jämställs med inbetalning

Från och med redovisningsperioder som gått till ända den 31 augusti 1998 jämställs redovisning av överskjutande ingående moms med inbetalning av skatt. Beloppet anses inbetalt den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Beloppet ränteberäknas fr.o.m. dagen efter den dag då det anses inbetalt, se vidare avsnitt 10.5 om intäktsränta. Den överskjutande ingående momsen kan därmed användas till kvittning av t.ex. arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i den månaden utan att kostnadsränta påförs.

Om redovisningen inte kommer in förrän i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare anses beloppet inbetalt den dag momsen senast ska ha redovisats.

Exempel 3

Skattskyldiga som redovisar momsen den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden kommer in med redovisning som visar överskjutande ingående moms

- A kommer in med redovisningen för mars månad den 5 april. Betalning anses gjord den 12 april.
- B kommer in med redovisningen för mars månad den 26 april. Betalning anses gjord den 12 april.
- C kommer in med redovisningen för mars månad den 5 maj. Betalning anses gjord den 12 maj.
- D kommer in med redovisningen för mars månad den 20 maj. Betalning anses gjord den 12 maj.

Exempel 4

Skattskyldiga som redovisar momsen den 26 i månaden efter redovisningsperioden kommer in med redovisning som visar överskjutande ingående moms

- A kommer in med redovisningen för mars månad den 5 april. Betalningen anses gjord den 12 april.
- B kommer in med redovisningen för mars månad den 26 april. Betalning anses gjord den 12 april.
- C kommer in med redovisningen för mars månad den 5 maj. Betalning anses gjord den 26 april.
- D kommer in med redovisningen för mars månad den 20 maj. Betalning anses gjord den 26 april.

För redovisningsperioderna januari–juli 1998 gällde att överskjutande ingående moms ansågs inbetald först den dag momsen senast skulle ha redovisats. Gjordes redovisning i skattedeklaration med förfallodag den 26 i månaden efter redovisningsperioden fick avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som redovisades i samma deklaration avräknas mot överskjutande ingående moms. Under förutsättning att deklarationen lämnades i tid ansågs den överskjutande ingående momsen inbetald på förfallodagen för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter med ett belopp motsvarande dessa.

12.3.5 Kommuner och landsting

16 kap. 8 § SBL

Inbetalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt från kommuner och landsting skall göras genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. *Lag (1997:483).*

Kommuner och landstings inbetalning sker i särskild ordning och behandlas inte närmare i denna handledning.

12.4 Avräkning av inbetalda belopp

16 kap. 9 § SBL

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer av 10 eller 10 a §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt. *Lag (2001:328).*

Huvudregel

Den skattskyldige har enligt huvudregeln inte rätt att bestämma att en inbetalning ska avse viss bestämd skatteskuld. Varje betalning behandlas på samma sätt och används för avräkning mot den skattskyldiges totala skatteskuld.

Exempel 5

Skattekonto

Ingående saldo	-10 000
Moms	-20 000
Avdragen skatt	-15 000
Arbetsgivaravgifter	-15 000
F-skatt	-10 000
Inbetalning	+50 000
Underskott	-20 000

Inbetalningen på 50 000 kronor avräknas mot skatteskulden som helhet, dvs. 70 000 kronor. Efter inbetalningen kvarstår en skatteskuld på 20 000 kronor, vilket utgör underskottet på skattekontot.

Sidobetalnings ansvar

16 kap. 10 § SBL

När såväl den som i första hand är skyldig att betala skatten *(huvudbetalaren)* som någon annan, enligt bestämmelserna i 12 kap., är skyldig att betala skatten *(sidobetalare)*, gäller följande:

En inbetalning av sidobetalaren skall 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 inbetalningen begär något annat. *Lag (1997:483).*

Om en skatteskuld är förenad med sidobetalningsansvar sker avräkning på annat sätt än enligt huvudregeln i 16 kap. 9 § SBL, se avsnitt 16 om ansvar för skatt.

Om inbetalningen görs av en sidobetalare ska avräkning göras mot den skuld som är förenad med sidobetalningsansvar först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald. Detta gäller emellertid inte om sidobetalaren i samband med inbetalningen har begärt något annat.

Arvsskatt

16 kap. 10 a § SBL

Om ett dödsbo, som skall förskjuta arvsskatt enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt utan att självt vara skattskyldigt enligt samma lag, har gjort en inbetalning, skall den räknas av från den skatteskuld som hänför sig till ett legat om dödsboet begär det. Detsamma gäller om den som fått legatet själv gör inbetalningen och begär att det inbetalda beloppet skall räknas av från den skatteskuld som hänför sig till legatet. *Lag (2001:328).*

Arvsskatten för ett legat förskjuts i regel av dödsboet. En inbetalning av dödsboet ska hänföras till skatteskulden avseende legatet om dödsboet begär det. Även den som fått legatet och själv gör inbetalningen till dödsboets skattekonto kan begära att det inbetalda beloppet ska räknas av från den skatteskuld som hänför sig till legatet. Om dödsboet självt är skattskyldigt för legatet, t.ex. genom ett förordnande i testamentet, ska däremot huvudregeln i 16 kap. 9 § SBL gälla (prop. 2000/01:117 s. 73).

12.5 Fördelning av skatteskuld

16 kap. 11 § 1 st. SBL

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § eller bestämmelser i annan lag. *Lag (2000:501).*

Likafördelnings-metoden

Metoden att fördela skulden enligt 16 kap. 11 § SBL kallas likafördelningsmetoden. Den tillämpas om det i något fall behövs uppgift om att en viss skatt eller avgift är betald eller obetald. Det kan t.ex. vara fråga om indrivning i utlandet för svenska skatteskulder. Vissa avtal om handräckning omfattar inte alla de skuldtyper som kan förekomma på skattekontot. Likafördelningsmetoden tillämpas inte om det för det särskilda fallet är föreskrivet hur en uppdelning ska ske, något som gäller enligt 16 kap. 10 § SBL (sidobetalningsansvar). Den tillämpas inte heller om något annat följer av en annan lag. Exempel på bestämmelse i annan lag är presumtionsregeln i 2 kap. 9 § KonkL. Likafördelningsmetoden gäller inte om någon av flera fordringar som omfattas av en betalningsuppmaning enligt 2 kap. 9 § KonkL är tvistig.

Likafördelningsmetoden får till följd att en skatteskuld, dvs. ett underskott på skattekontot, fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som finns registrerade på kontot för den aktuella perioden. Detta innebär bl.a. att om en registrerad skattefordran redan har lämnats för indrivning ska inte någon del av underskottet hänföras till den skatten. SKV:s uppfattning är den att ett ingående underskott inte anses ha påförts under den aktuella perioden.

Den aktuella perioden bör i normalfallet vara en kalendermånad. I samband med fördelning vid betalning av pensionsavgift avser perioden inkomståret. Vid beräkning av underlaget för den momsbaserade avgiften till EU utgör kalenderåret beräkningsperiod.

Exempel 6

Om det finns tre skatteskulder på skattekontot på (A) 20 000 kronor, (B) 50 000 kronor och (C) 30 000 kronor och underskottet vid en viss tidpunkt är 10 000 kr, så anses underskottet vara hänförligt till skuld

A med 10 000 × 20 000/100 000 = 2 000 kronor,
B med 10 000 × 50 000/100 000 = 5 000 kronor och
C med 10 000 × 30 000/100 000 = 3 000 kronor.

12.6 Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig

16 kap. 13 § SBL

Om ett inbetalt skattebelopp på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte har kunnat tillgodoräknas den som gjort inbetalningen inom sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes, skall beloppet tillfalla staten. *Lag (1997:483).*

Om den som gjort en inbetalning inte kan identifieras kan betalningen inte tillgodoföras inbetalarens skattekonto. När sju år har gått efter det kalenderår då inbetalningen gjordes utan att inbetalaren har kunnat identifieras tillfaller beloppet staten.

12.7 Betalningsskyldighet vid omprövning och överklagande

23 kap. 7 § SBL

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324) eller lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör. *Lag (2001:328).*

Den skattskyldige kan inte endast genom att begära omprövning eller överklaga ett beslut påverka förfallodagen. Om en skattskyldig begär omprövning eller överklagar och inte vill betala utsänt krav inom den tid som anges i beslutet måste han begära anstånd med att betala skatten enligt 17 kap. SBL. Se vidare avsnitt 15.3.2 om anstånd vid omprövning och överklagande.

12.8 Betalningsuppmaning

Om ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid ska fordringen lämnas till KFM för indrivning, 20 kap. 1 § SBL. Se även avsnitt

18 om indrivning. Innan indrivning begärs ska den skattskyldige uppmanas att betala skattebeloppet, 20 kap. 3 § SBL. I båda fallen gäller begränsningen ”om inte särskilda skäl talar emot det”.

På skattekontot bokförs samtliga debiteringar och krediteringar avseende skatter på vilka SBL tillämpas, se avsnitt 11.4 om registrering på skattekonto. Om anstånd medgetts påverkar även det skattekontot.

Avstämning av kontot ska göras månatligen om något belopp, utöver ränta, har tillgodoförts (krediterats) eller påförts (debiterats).

Fordringar bokförs på skattekontot först i samband med förfallodagen. Ett underskott på kontot beror således på att ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid. Genom en betalningsuppmaning ges den skattskyldige tillfälle att betala skattebeloppet innan fordringen lämnas för indrivning till KFM.

500 kr/100 kr

Kontoutdrag innefattande en betalningsuppmaning skickas ut om underskottet uppgår till minst 500 kronor för skattskyldig som ska lämna skattedeklaration eller har F-skattsedel. För övriga gäller gränsen 100 kronor. Kontohavaren ska då betala in underskottet inklusive ränta. Så länge underskottet inte överstiger 500 kronor respektive 100 kronor behöver således den skattskyldige inte betala in beloppet.

10 000 kr/500 kr

I de fall den skattskyldige riskerar att skattebeloppet lämnas till KFM för indrivning innehåller kontoutdraget uppgift om detta. Dessutom bifogas ett betalningskrav. Betalningskrav skickas ut när underskottet uppgår till minst 10 000 kronor för skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som har F-skattsedel. För övriga gäller beloppsgränsen 500 kronor. Även för skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som har F-skattsedel gäller beloppsgränsen 500 kronor om ett belopp på minst 500 kronor varit obetalt under en längre tid. Vad som menas med längre tid anges inte i lagen, men en utgångspunkt bör vara att tiden i vart fall inte bör vara längre än sex månader (prop. 1996/1997:100 s. 628). I betalningskravet ingår debiterad ränta fram till avstämningen samt beräknad ränta fram till förfallodagen.

Fortfarande underskott

Om det vid nästa avstämning fortfarande finns ett underskott på kontot lämnas fordringen till KFM för indrivning om övriga förutsättningar, t.ex. beloppsgränsen, för detta föreligger. Genom bestämmelsen i 16 kap. 9 § SBL kan den skattskyldige inte undvika indrivning genom att betala bara det belopp som tagits upp i betalningskravet (”rulla underskott”). En inbetalning kan inte styras till att avse en viss skatt, se ovan avsnitt 12.4 om avräkning av inbetalda belopp.

Exempel 7

I exemplet tas inte hänsyn till ränta.

Avstämningen 2004-05-01 visar ett underskott på 20 000 kronor. Ett betalningskrav på beloppet 20 000 kronor skickas ut. Beloppet ska vara betalt (bokfört på SKV:s konto) senast 2004-05-26.

Vid avstämningen 2004-06-05 visar kontot följande belopp

Ingående saldo	-20 000
Moms	-10 000
Avdragen skatt	-3 000
Arbetsgivaravgifter	-3 000
F-skatt	-2 000
Inbetalning	+20 000
Underskott	-18 000

Inbetalningen 20 000 kronor styrs inte till att avse betalningsuppmaningen i april utan avräknas från hela skulden. Vid avstämningen finns ett underskott på 18 000 kronor. Eftersom 20 000 kronor betalningsuppmanats i april månad överlämnas hela underskottet, 18 000 kronor, till KFM för indrivning.

Exempel 8

I exemplet tas inte hänsyn till ränta.

Avstämningen 2004-05-01 visar ett underskott på 20 000 kronor. Ett betalningskrav på beloppet 20 000 kronor skickas ut. Beloppet ska vara betalt (bokfört på SKV:s konto) senast 2004-05-26.

Vid avstämningen 2004-06-05 visar kontot följande belopp

Ingående saldo	-20 000
Moms	-40 000
Avdragen skatt	-3 000
Arbetsgivaravgifter	-3 000
F-skatt	-2 000
Inbetalning	+20 000
Underskott	-48 000

Till KFM överlämnas belopp motsvarande högst det belopp som betalningsuppmanats. Eftersom 20 000 kronor betalningsuppmanats i april månad överlämnas 20 000 kronor till KFM för indrivning. På resterande belopp, 28 000 kronor, skickas ett nytt betalningskrav.

Slutlig skatt

Grundläggande beslut om slutlig skatt bokförs på skattekontot redan när det beslutats. Vid avstämningen därefter meddelas den skattskyldige att obetald slutlig skatt ska betalas (bokföras på SKV:s konto) senast ett visst angivet datum (den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen). Detta medför att skattekontot under tiden fram till förfallodatumet för den slutliga skatten kan innehålla ett underskott som beror på annat än att skattebeloppet inte har betalats i rätt tid. Underskottet kan uppgå till det belopp som motsvarar obetald slutlig skatt utan att betalningsuppmaning sänds ut. Uppgår underskottet till högre belopp sänds betalningsuppmaning ut enligt ovanstående. Först vid avstämningen efter den slutliga skattens förfallodag sänds en betalningsuppmaning på hela det underskott som finns på skattekontot.

13 Återbetalning av skatt till skattskyldiga

13.1 Allmänt

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

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

Återbetalning görs utan ansökan när överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående moms, ändring av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt. I övriga situationer ska återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige och 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 dock detta i vissa fall inte återbetalas. Detta gäller bl.a. när beloppet understiger 100 kronor eller när beloppet behövs för betalning av beslutad men ännu inte förfallen skatt (med vissa undantag). Detsamma gäller om ett belopp kan antas komma att behövas för betalning av sådan skatt (med vissa undantag) som ännu inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas eller när skattskyldig meddelat att ett överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder.

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

13.2 Återbetalning på grund av överskjutande belopp vid slutlig skatt

18 kap. 1 § SBL

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

Årlig avstämning

Med årlig avstämning avses den första månadsavstämning som görs sedan slutlig skatt enligt den årliga taxeringen bestämts.

Slutskattebesked

Vid den årliga avstämningen skickar SKV ut ett besked om den slutliga skatten (slutskattebesked). Sedan den slutliga skatten bokförts på skattekontot skickar SKV ut ett kontoutdrag, 8 § SBF. Visar den årliga avstämningen av skattekontot att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som ska betalas, ska det överskjutande beloppet (överskottet) betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte hinder mot återbetalning föreligger. Detta innebär att skattekontot normalt är nollställt efter det att en återbetalning har skett.

Automatisk återbetalning

För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar betalas dock endast överskott som beror av skillnaden mellan debiterad slutlig skatt och inbetald preliminär skatt ut med automatik. Den skattskyldige har alltid möjlighet att begära tillbaka ett överskott på skattekontot. Inbetald preliminär skatt består av dels den skatt som redovisats i kontrolluppgift, dels debiterad preliminär skatt för det inkomstår den slutliga skatten avser.

I de fall den skattskyldige redovisar momsen i självdeklarationen sker eventuell återbetalning av överskjutande ingående moms eller för mycket inbetald preliminär skatt (inklusive moms) genom den årliga avstämningen. Se även avsnitt 13.4 om förtidsåterbetalning.

Meddela om överskott ska stå kvar

Om den skattskyldige önskar att någon del av överskottet som normalt återbetalas med automatik ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder måste han meddela detta till SKV (se avsnitt 13.5).

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 (jfr 52 § SBF).

13.3 Återbetalning av överskjutande belopp för övrigt

13.3.1 Allmänt

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

Återbetalning först efter avstämning

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

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

13.3.2 Skyndsam återbetalning

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

Kontroll av skattedeklaration

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

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

EG-rätt

Av artikel 18.2 i sjätte direktivet framgår att avdrag för ingående moms ska göras genom att från det totala momsbeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket

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

Överskjutande ingående moms

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

Exempel 1

Redovisningsperiod	januari
Senaste deklarationsdag	12 mars
a) Skattedeklarationen inkom	12 mars
Ö-moms utbetald senast	30 april
b) Skattedeklarationen inkom	20 februari
Ö-moms utbetald senast	30 april
c) Skattedeklaration inkom	25 mars
Ö-moms utbetald senast	30 april
d) Skattedeklaration inkom	15 april
Ö-moms utbetald senast	31 maj

Kommentar: I fallen c och d har SKV inte hunnit göra något beskattningsbeslut innan skattedeklarationen inkom.

Avvakta med återbetalning

Om SKV har påbörjat eller ska påbörja en utredning kan det finnas skäl att inte återbetala överskjutande ingående moms inom den tid som anges ovan. Om utredningen avser redovisningarna i den

skattedeklaration som visar överskjutande ingående moms kan beslut om att skjuta upp återbetalning göras, se nedan. I de fall SKV inte fattar beslut om att skjuta upp återbetalningen måste SKV återbetala den överskjutande ingående momsen inom den ovan angivna tiden. Ett beslut om överskjutande ingående moms medför en extra avstämning av skattekontot, se avsnitt 13.3.3. Visar avstämningen ett överskott sker automatiskt en återbetalning med belopp högst motsvarande den överskjutande ingående momsen, om inte hinder mot återbetalning av överskott på skattekontot enligt 18 kap. 7 § SBL föreligger, se vidare avsnitt 13.5.

Beslut om att skjuta upp återbetalning

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

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

För att SKV inte ska behöva betala ut pengarna senast den 30 april respektive 31 maj i exempel 1 ovan måste SKV således skicka ut ett beslut om att återbetalningen skjuts upp innan detta datum.

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

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

Två tidsgränser

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

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

13.3.3 Automatisk återbetalning på grund av överskjutande ingående moms

18 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 st. SBL

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

1. ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt,

… Lag (2002:400).

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

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

Extra avstämning

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

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

Följande exempel belyser nu beskrivna regler.

Exempel 2

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

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

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

Exempel 3

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

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

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

Exempel 4

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

Ingående överskott	+ 110 000
Arbetsgivaravgift mars	- 50 000

Avdragen skatt mars	- 40 000
Ö-moms februari	+ 110 000
F-skatt	- 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 kronor skulle täcka ett beräknat underskott i samband med den årliga avstämningen. Den slutliga skatten har dock ännu inte beslutats. För avstämningsperioden finns i stället en transaktion som genererar en automatisk utbetalning. Utbetalning görs därför med ett ”överskjutande belopp som grundas på ett beslut”, 18 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL, maximalt 110 000 kronor. För att förhindra återbetalningen hade den skattskyldige kunnat begära att beloppet 110 000 kronor skulle stå kvar, jfr 18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL.

Perioden ska ha gått till ända

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

Uppskattade belopp

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

den beredde bolaget tillfälle att komma in med en ny deklaration. Visserligen, anförde JK, anges i 30 § GML att skatten, om den inte kan beräknas tillförlitligt med ledning av deklarationen och övriga tillgängliga handlingar, ska fastställas efter skälig grund. Att verkställa en sådan prövning hade emellertid krävt en inte obetydlig tid. JK anförde vidare att han i ett annat ärende angående skadestånd på grund av försenad återbetalning av moms hade ansett att för kontroll och fastställelse av skatten i dessa ärenden en handläggningstid om någon eller några månader torde få godtas. JK uttalade också att genom SKM:s handlande torde bolaget ha återfått skatten inom kortare tid än vad som varit fallet om den ordning hade tillämpats som bolaget ansåg ha bort följas.

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

18 kap. 2 § 1 st. 2 p. och 2 st. SBL

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

…

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

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

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

Exempel 5

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

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

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

Utbetalning	- 30 000
Saldo	+ 10 000

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

13.3.5 Återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag

18 kap. 4 § SBL

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

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

Exempel 6

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

13.3.6 Återbetalning efter begäran

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

13.3.7 Överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör

18 kap. 4 a § SBL

Om en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § upphör att gälla, skall belopp som sidobetalaren på grund av överenskommelsen har betalat in till Skatteverket föras över till sidobetalarens skattekonto. Om sidobetalaren inte har ett skattekonto, får beloppet betalas ut direkt till sidobetalaren. *Lag (2003:747).*

Inbetalning, gjord av företrädare för en juridisk person, som registrerats på den juridiska personens skattekonto på grund av en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL (se vidare avsnitt 11.4 och 16) ska föras över till företrädarens skattekonto om överenskommelsen upphör att gälla. Om företrädaren inte har något skattekonto får beloppet betalas ut direkt till företrädaren.

13.4 Förtidsåterbetalning

13.4.1 Allmänt

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. Med hänsyn till detta bokförs avdragen skatt på den skattskyldiges skattekonto först i samband med att den slutliga skatten bokförs.

Skattskyldiges begäran

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

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

Nedan kommenteras endast förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående moms för övrigt hänvisas till SBLHL 2004 avsnitt 19.3.

13.4.2 Förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående moms

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

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

Återbetalning av avdragen skatt

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

Exempel 7

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

Nedsättning av debiterad preliminär skatt

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

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

13.5 Hinder mot återbetalning

18 kap. 7 § SBL

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

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

betalats,

5. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas, eller

6. enligt vad den skattskyldige har meddelat skall användas för betalning av framtida skatteskulder.

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

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

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

Framtida uppkommande överskott

SKV har även möjlighet att förhindra återbetalning av framtida uppkommande överskott. Om SKV vidtar en sådan åtgärd bör den skattskyldige alltid meddelas detta samt orsaken därtill. Den skattskyldige kan inte överklaga denna administrativa åtgärd isolerat utan först i samband med att återbetalning av ett faktiskt överskott förhindras.

Understiger 100 kr

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

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

Ackord

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

Beslutade men ej förfallna fordringar

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

beslutet trots att det ännu inte förfallit.

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

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

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

Lokutionen ”med fog kan antas komma att beslutas” har inte definierats av lagstiftaren. Ett exempel på när bestämmelsen kan komma ifråga kan vara att 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 att SKV överväger att fastställa ytterligare skatt att betala.

Exempel 8

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

Tveksamhetsrekvisitet

För bedömningen av när SKV kan förhindra en återbetalning enligt 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL torde en jämförelse kunna ske med ”tveksamhetsrekvisitet” i 17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL. Om SKV avser att förhindra återbetalning av ett belopp före det att ett beslut har fattats 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.

Meddelande från den skattskyldige

En återbetalning ska inte heller göras om den skattskyldige har meddelat SKV att beloppet ska användas för betalning av framtida

skatteskulder, 18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL. Detta meddelande bör i normalfallet vara skriftligt.

Avräkning enligt avräkningslagen

Bestämmelser som förhindrar återbetalning finns också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Avräkning innebär att staten har möjlighet att kvitta återbetalningsbart belopp mot obetalda skatter och avgifter. Avräkning innebär således att den skattskyldige bara har rätt att få ut vad som återstår efter betalning av samtliga allmänna mål.

Ett återbetalningsbart överskott på skattekontot avräknas mot

- Hinder mot återbetalning enligt 18 kap. 7 § 1 st. 1–6 p. och 7 a § SBL. Att dessa poster avräknas först sker med stöd av 15 § avräkningslagen.
- Restförda skattekontounderskott. Detta sker med stöd av 16 kap. 9 § SBL. Se vidare i SKV 443, Handledning för företrädaransvar och ackord, avsnitt 1.2.3 Kreditering av restförda skattekontoskulder.
- Skatteskulder i ”gamla” system och.
- Övriga allmänna mål.

KFM underrättas automatiskt om avräkningarna via de tekniska systemen.

Återbetalning av överskjutande ingående moms hos en grupphuvudman

18 kap. 7 a § SBL

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

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

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

självdeklarationer under sina person- och organisationsnummer.

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

13.6 Förbud mot överlåtelse

18 kap. 8 § SBL

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

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

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

13.7 Utmätning

18 kap. 9 § SBL

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

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

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

En fordran som avses i 18 kap. 8 § SBL får utmätas trots att den inte får överlåtas. Av paragrafen följer att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på ett skattekonto efter en avstämning. Detta får, enligt 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 § 1 st. 1–5 p. SBL.

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

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

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

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

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

13.8 Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd

18 kap. 10 § SBL

Om en återbetalning enligt denna lag inte har kunnat göras på grund av att den skattskyldiges adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på den skattskyldige, skall beloppet stå kvar på den skattskyldiges skattekonto. *Lag (2003:664).*

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

Om en återbetalning enligt SBL inte har kunnat göras på grund av att den skattskyldiges adress inte är känd för 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).

13.9 Misstagsinbetalning

Återbetalning endast från överskott

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

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

Inte erhållit betalningsanmaning från KFM

Om en inbetalning sker till 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 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.

Erhållit betalningsanmaning från KFM

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

13.10 Felinbetalning

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

ning 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 han vid betalning över Internet ange referensnumret för det skattekonto han vill att betalningen ska hamna på. Betalar personen med ett förtryckt inbetalningskort måste han se till att kortet avser rätt person. På de förtryckta inbetalningskorten 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 bokfört eller hamna i en inbetalningsbalans.

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

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

Om inbetalaren angett fel referensnummer eller använder fel inbetalningskort hamnar inbetalningen på fel skattekonto. Endast om mottagaren av beloppet godkänner att pengarna omförs och det finns ett överskott på mottagarens skattekonto kan 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 den vägen försöka få tillbaka det inbetalda beloppet. SKV kan med andra ord inte på eget initiativ återbetala ett felinbetalt belopp/överskott utan bara medverka till att en överenskommelse mellan inbetalaren och mottagaren kommer till stånd.

13.11 Felaktig återbetalning

Om SKV gjort en felaktig återbetalning kan beloppet krävas tillbaka. SKV kan t.ex. ha registrerat en skattedeklaration med redovisning av överskjutande ingående moms på en annan skattskyldig än den som lämnat redovisningen. När SKV uppmärksammat felet åtgärdas genast redovisningen avseende den skatt-

skyldige som skattedeklarationen egentligen avser. Därefter krävs den skattskyldige som felaktigt erhållit en återbetalning. Om den skattskyldige varit i god tro avseende återbetalningen kan beloppet inte överlämnas till KFM för indrivning enligt 20 kap. SBL. I stället måste SKV ansöka om betalningsföreläggande hos KFM.

13.12 Kvittning och övergångsbestämmelser

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

Vid återbetalning från skattekontot

I fjärde punkten andra stycket i övergångsbestämmelserna till SBL anges:

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

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

Vid återbetalning av perioder före 1998

Andra meningen i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SBL lyder:

> ”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 68 § 5 mom. uppbördslagen och 25 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall hänsyn tas också till skyldighet att betala skatt enligt den nya lagen.”

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

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

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

14 Återbetalning av skatt till icke skattskyldiga

14.1 Allmänt

Rätt till återbetalning av ingående moms kan under vissa förutsättningar föreligga för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar. Även statliga myndigheter, kommuner och landsting har rätt till återbetalning av moms.

Återbetalning sker inte via skattedeklaration utan genom ett särskilt förfarande. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. och 19 kap. ML samt även i Lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1518) och Förordning om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (2002:831).

I MOMSHL 2004 avsnitten 16.2, 39.1.2, 39.4 och 40.8 redogörs ytterligare för bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare.

14.2 Återbetalning till utländska företagare

14.2.1 Allmänt

Utländska företagare, som inte är skattskyldiga i Sverige kan få tillbaka moms på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelserna om detta finns i 10 kap. 1–4 a §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

Det grundläggande syftet med återbetalningsrätten är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare.

EG-rätt

De svenska reglerna i 10 kap. 1–4 a §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML motsvaras inom EG-rätten av reglerna om återbetalning till icke etablerade skattskyldiga enligt 8:e och 13:e direktiven (79/1072/EEG och 86/560/EEG).

19 kap. 1 § 2 st. ML

19 kap. 1 § 2 st. ML

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§. *Lag (2002:392).*

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.

14.2.2 Återbetalningsrätt

Bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML om återbetalning till utländska företagare ändrades genom SFS 2002:1004, som trädde i kraft den 1 januari 2003. De nya bestämmelserna tillämpas på ansökningar om återbetalning som kommit in till SKV fr.o.m. den 1 juli 2003.

I fråga om rätten till återbetalning gäller enligt de nya bestämmelserna följande:

Omsättning utomlands

En utländsk företagare som inte är skattskyldig till moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms under förutsättning att

- momsen avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands och
- omsättning i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 §§ i det land där omsättningen görs och
- omsättningen skulle har varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–12 §§ ML om omsättningen hade gjorts här i landet,

Omvänd skattskyldighet

- rätt till återbetalning föreligger även för moms som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3, 4 eller 4 b p. ML.

Återbetalningsrätten begränsas till vad som skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsbar moms för ett i Sverige verksamt företag. Den begränsas också av avdrags- och återbetalningsrättens omfattning i det land där omsättningen för vilken återbetalning begärs äger rum. (se EG-domstolens dom i målet C-136/99 Monte dei Paschi di Siena och C-302/93, Debouche). Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms.

14.2.3 Ansökan

19 kap. 1 § 1 st. ML

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ skall ansöka om detta hos Skatteverket. *Lag (2003:659).*

Utländska företagare blir debiterade moms på varor och tjänster som de köper i Sverige och som omsatts inom landet.

Utländska företagare kan genom ansökan (blankett SKV 5801) hos SKV, Särskilda skattekontoret, återfå ingående moms som de påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import. Med utländsk företagare avses i detta sammanhang den som inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning i det allmänna förfarandet med redovisning av moms.

Ansökningsperiod

19 kap. 2 § ML

En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader. *Lag (1997:200).*

En ansökan om återbetalning ska omfatta en period om minst tre månader i följd under ett och samma kalenderår och högst ett kalenderår. Om en ansökan avser tiden till utgången av ett kalenderår får den dock omfatta kortare tid än tre månader.

En ansökan som avser en tidrymd över ett kalenderårsskifte handläggs som två skilda ansökningar.

Belopp

Om en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden därav, ska moms att återfå uppgå till minst 250 kronor. I annat fall har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 2 000 kronor (10 kap. 4 § ML).

Betalningsmottagare

Återbetalning sker till betalningsmottagare i Sverige eller i utlandet. Betalningsmottagare kan vara sökanden själv eller den han anger i ansökningen.

Ansökningshandlingar

19 kap. 3 § ML

Ansökan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas *Lag (1994:1798).*

1. faktura, *Lag (2003:1134).*
2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning. *Lag (1994:1798).*

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till den myndighet som avses i 1 §. *Lag (2003:220).*

Avser den ingående skatten import skall till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete. *Lag (1994:1798).*

Till ansökan ska bifogas originalfakturor med specificerad moms och i förekommande fall tullräkningar. Dessutom krävs, när det gäller företag från andra EG-länder, att den sökande bifogar ett intyg som visar att hans verksamhet medför skattskyldighet till moms (jfr EG-domen C-302/93, Debouche). Intyget behöver bara lämnas en

gång per år och ska vara högst tolv månader gammalt. För övriga företag räcker det att registreringsbevis eller annat offentligt dokument som visar vilken slags verksamhet som bedrivs i utlandet bifogas ansökan. I samband med beslut om återbetalning förses fakturan med påskrift om beslutad återbetalning och återsänds därefter med beslutet.

Elektroniska fakturor

Genom faktureringsdirektivet (2001/115/EG) infördes från den 1 januari 2004 harmoniserade regler för fakturor. Reglerna innebär bl.a. att elektroniska fakturor är tillåtna i medlemsstaterna. Med anledning härav har RSV i en skrivelse 2003-12-22, dnr 10701-03/100, ”Elektroniska fakturor och återbetalning av moms till utländska företagare” uttalat att en utskrift av en elektronisk faktura kan godtas som underlag vid utbetalning till utländska företagare. Däremot kan inte en kopia av en ”pappersfaktura” godtas som underlag. I de fall sådana fakturor bifogas ansökan ska dessa alltjämt presenteras som originaldokument.

Uppgifterna i ansökan lämnas på heder och samvete.

Ansökningstid

19 kap. 4 § ML

En ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. *Lag (1994:200).*

Av paragrafen framgår inom vilken tid ansökan ska lämnas.

14.2.4 Omprövning m.m.

19 kap. 5 § ML

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt skall på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats. *Lag (1994:200).*

Ett beslut som avser återbetalning av moms till utländsk företagare ska på begäran av den sökande omprövas, om hans ansökan inte helt har bifallits. Detta gäller också om den sökande begär återbetalning av ytterligare moms för en period där tidigare beslut har fattats.

19 kap. 6 § ML

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. *Lag (1996:965).*

En begäran om omprövning skall vara skriftlig. Den skall ha kommit in till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller. *Lag (2003:659).*

Hinder mot omprövning

Av avsnitt 19.4.1 framgår vad som gäller om hinder mot omprövning.

Skriftlig

Begäran om omprövning ska vara skriftlig. Den ska ha inkommit till SKV, Särskilda skattekontoret, senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen avser.

Återbetalnings-skyldig

19 kap. 7 § ML

Om ingående skatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, får Skatteverket besluta att den sökande skall betala tillbaka vad han fått för mycket. *Lag (2003:659).*

Ett belopp som den sökande enligt beslut skall betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft. *Lag (1994:200).*

Om någon felaktigt fått tillbaka för mycket moms blir han återbetalningsskyldig för beloppet ifråga. Beloppet kan även avräknas mot annan moms som han är berättigad att återfå.

Preskriptionstid

19 kap. 8 § ML

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut. *Lag (1994:200)*

Preskriptionstiden för dessa ärenden är fem år.

14.2.5 Verkställighet

19 kap. 9 § ML

Beslut om betalningsskyldighet enligt 7 § första stycket får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken. *Lag (1994:200).*

Av paragrafen framgår att beslut får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

14.2.6 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster som omsätts av företagare utom EG

19 kap. 10 § ML

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § skall ansöka om detta hos Skatteverket. *Lag (2003:659).*

Vad som föreskrivs i 2–9 §§, utom 3 § andra stycket 2, gäller också för återbetalning enligt första stycket. *Lag (2003:220).*

En ny särskild ordning för redovisning och betalning av moms, som får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EG som till icke näringsidkare inom EG tillhandahåller elektroniska tjänster har införts från och med den 1 juli 2003. Ändringarna föranleds av rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring för begränsad tid av sjätte direktivet vad gäller beskattningsordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

En näringsidkare som väljer att använda den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående moms i deklarationen. I stället får ansökan om återbetalning av skatten göras enligt bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare.

14.3 Återbetalning till andra än utländska företagare

14.3.1 Allmänt

Hjälporganisationer, utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående moms. De förvärv som berättigar till återbetalning finns reglerade i 10 kap. 5–8 §§ ML.

I MOMSHL 2004 avsnitt 39.1.2 redogörs ytterligare för bestämmelserna om återbetalning till utländska beskickningar, organisationer, utländska diplomater och hjälporganisationer.

> **19 kap. 14 § ML**
>
> Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§. *Lag (1997:502).*

Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdeskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

14.3.2 Återbetalning till hjälporganisationer

10 kap. 5 § ML

Enligt 10 kap. 5 § ML ska ingående moms som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EG återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning. Detsamma gäller om en riksomfattande hjälporganisation för ut sådana varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till SKV, Särskilda skattekontoret. Till ansökan ska bifogas faktura eller en jämförlig handling i original eller kopia.

14.3.3 Återbetalning till utländska beskickningar och internationella organisationer

10 kap. 6 § ML

Enligt 10 kap. 6 § ML har utländska beskickningar (ambassader, legationer, folkkontor – gemensamt namn missioner), utländska karriärkonsulat och vissa internationella organisationer rätt till återbetalning av moms.

Ansökan om återbetalning ska ges in till Utrikesdepartementet, som i sin tur överlämnar ansökan till SKV med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning enligt 1 § i nämnda förordning.

Ansökan om återbetalning ska göras hos SKV, Särskilda skattekontoret.

Internationella organisationer

De internationella organisationer som kommer i fråga är de som har samma privilegier som en ambassad enligt lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Dessa är f.n. Council of the Baltic Sea States, EU-Kommissionen, EU-Parlamentet, European Space Agency (ESA), Global International Waters Assessment (GIWA), Global Water Partnership (GWP), International Institute for Democracy and Electoral Assistance (International IDEA), Palestine Liberation Organisation (PLO), United Nations High Commissioner for Refugees (UNHCR) samt The World Maritime University (WMU). När Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa (OSSE), Organization for Security and Cooperation in Europe (OSCE), tidigare benämnd Konferensen om säkerhet och samarbete i Europa (ESK), har möten i Sverige får de olika ländernas delegationer och delegationsmedlemmar samma privilegier som ambassaderna.

10 kap. 7 § ML

Enligt 10 kap. 7 § ML har medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till vissa förvärv.

Belopp

Rätt till återbetalning föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura eller jämförlig handling uppgår till minst 1 000 kronor.

14.4 Utbetalning av ersättning för moms till statliga myndigheter, kommuner och landsting

14.4.1 Utbetalning till statliga myndigheter

Enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt har de statliga myndigheter som Ekonomistyrningsverket bestämmer rätt till ersättning för ingående moms.

Myndigheterna har inte rätt till kompensation om den ingående momsen omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9,

10, 15 eller 16 §§ ML.

En myndighet som en viss månad har bokfört ingående moms, får påföljande månad i en skriftlig ansökan rekvirera motsvarande belopp från SKV, Särskilda skattekontoret.

Universitet och högskolor inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde och museer och övriga kulturmyndigheter inom Kulturdepartementets verksamhetsområde som får icke statliga medel för sin verksamhet, ska i sin ansökan redovisa (avräkna) 8 % av det erhållna beloppet.

Har en myndighet förmedlat icke statliga medel till en sådan myndighet som anges i föregående stycke, är den förmedlande myndigheten betalningsskyldig till SKV, Särskilda skattekontoret.

14.4.2 Utbetalning till kommuner och landsting

Enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, har kommuner, landsting och kommunalförbund efter ansökan rätt till ersättning för moms som inte får dras av enligt ML.

Kommuner och landsting har efter ansökan också rätt till ersättning från kontona för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om moms uppkommer vid upphandling från näringsidkare avseende verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Rätt till ersättning föreligger också när kommun och landsting lämnar bidrag till näringsidkare inom nämnda områden. Även kommunalförbund och sådant beställarförbund som bedriver försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst har rätt till sådan ersättning. Ersättningen schablonberäknas till sex procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med arton procent för denna del och fem procent för resterande del. När det avser hyra av lokal för sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 p. lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (omsorgsbostäder) lämnas ersättning med arton procent. Ersättning med arton procent lämnas inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller regionförbund. När kommunen äger fastigheten har kommunen rätt till ersättning för hela momsbeloppet som är hänförligt till omsorgsboendet.

SKV, Särskilda skattekontoret, beslutar om utbetalning från mervärdesskattekontona. Se vidare avsnitt 32.

15 Anstånd

15.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas bestämmelserna om anstånd med att lämna skattedeklaration som finns i 10 kap. 24 § SBL och anstånd med inbetalning av skatter och avgifter som finns i 17 kap. SBL.

SKV har utfärdat tre rekommendationer om anstånd, dels ”Anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i sådan deklaration”, RSV S 1998:12, dels ”Anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen”, RSV S 1998:13 samt ”Ändring i RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen”, RSV S 1998:33.

För vidare information se RSV:s skrivelse 2001-06-28, dnr 7096-01/120, ”Anstånd med betalning av skattetillägg”. Ränta beräknas även om anstånd medges, se vidare avsnitt 10.4.4.

15.2 Anstånd med att lämna skattedeklaration och med betalning

15.2.1 Allmänt

10 kap. 24 § 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. *Lag (2003:664).*

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

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. *Lag (2003:664).*

SKV får, om det finns särskilda skäl, bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration. Detta anstånd medför inte automatiskt ett betalningsanstånd. Anstånd enligt 10 kap. 24 § SBL gäller endast anstånd att lämna deklarationen. Om anståndsansökan även avser anstånd

med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i deklaration, gäller 17 kap. 1 § SBL avseende anståndet med inbetalningen.

Ansökan

För att anstånd ska kunna medges för en viss deklaration måste ansökan ha kommit in till SKV senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in. När en skattedeklaration ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§.

I RSV S 1998:12 anges att ansökan bör lämnas skriftligen. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon i rätt tid kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

Laga förfall

Med laga förfall avses att den skattskyldige

- drabbas av sådan sjukdom, olyckshändelse e.dyl. som gör att han inte kan tillse att skattedeklaration lämnas och ingen annan kan lämna deklarationen i hans ställe,
- avlider och ingen annan kan lämna skattedeklaration i hans ställe.

Bestämmelser om laga förfall finns i 32 kap. 8 § RB.

I dessa fall behövs inget anstånd eftersom den skattskyldige i praktiken genom det laga förfallet har anstånd. SKV ska dock så snart det laga förfallet blir känt vidta nödvändiga åtgärder så att den skattskyldige inte påförs förseningsavgift eller skönsbeskattas.

Om laga förfall föreligger måste skattedeklaration lämnas 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.

En anståndsansökan som kommer in från en skattskyldig som har laga förfall ska prövas även om den kommer in efter deklarationsdagen.

Anståndstid

Anstånd med att lämna skattedeklaration bör beviljas endast för en redovisningsperiod i sänder. Anståndet bör inte omfatta längre tid än två veckor. Om anståndet förenas med villkor om betalning kan längre anstånd medges, dock normalt inte längre tid än en månad.

Betalning av beräknat skattebelopp

En deklarationsskyldig som fått anstånd med att lämna skattedeklaration ska inte ha en ovillkorlig rätt att också få anstånd med hela den motsvarande skattebetalningen. Tvärtom ska SKV som ett villkor för att bevilja anstånd med deklarationen kunna föreskriva att en delbetalning ska göras med ett beräknat skattebelopp inom den tid som normalt gäller för betalningen. Detta beräknade belopp ska så nära som möjligt överensstämma med det definitiva beloppet. 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 (prop. 1996/97:100 s. 611).

Exempel

A som enbart är momsregistrerad har för redovisningsperioderna januari, februari och mars betalat in 15 400 kronor, 17 600 kronor samt 9 300 kronor. Han begär och beviljas anstånd med att lämna skattedeklaration för redovisningsperioden april, men SKV medger inte betalningsanstånd utan beräknar beloppet som a ska betala schablonmässigt till 14 100 kronor (15 400 + 17 600 + 9 300/3).

15.2.2 Skäl för anstånd

För att bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration krävs särskilda skäl. Det är den skattskyldige som ska visa att det föreligger särskilda skäl för att medges anstånd med att lämna skattedeklaration. Han ska visa förekomsten av de omständigheter som hindrar honom att lämna skattedeklaration i tid. I RSV S 1998:12 anges att SKV:s bedömning bör vara restriktiv. Som särskilda skäl anges bl.a. sjukdom, olyckshändelse och datorfel under vissa förutsättningar. Som exempel på skäl som inte bör föranleda anstånd med deklaration anges bristande betalningsförmåga och semester.

Sjukdom eller olyckshändelse

Om den skattskyldige drabbats av sjukdom eller olyckshändelse kan han ansöka om anstånd med att lämna skattedeklaration. Ansökan ska vara inne hos SKV senast på redovisningsdagen. Längre tids anstånd än 1 månad bör normalt inte ges. Behövs längre tid kan den skattskyldige ansöka om förlängning av anståndet. Ansökan om förlängt anstånd ska ha kommit in till SKV före den först beslutade anståndstidens utgång. En ny ansökan innebär en ny prövning av om hinder för att deklarera fortfarande föreligger och om den skattskyldige gjort vad han kunnat för att fullgöra sina skyldigheter. Har den skattskyldige tidigare haft laga förfall och kommer in med ansökan så snart det laga förfallet upphört så ska ansökan prövas.

Särskilda skäl att bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration kan även föreligga om ansvarig tjänsteman hos företaget drabbats av sjukdom eller olyckshändelse (prop. 1996/97:100 s. 573). Som exempel kan nämnas följande

- Ett företags kamrer eller kassör har insjuknat vid den tid deklarationen ska upprättas. Det förutsätts då att kamrern eller kassören är den som vanligtvis upprättar deklarationen och att det inte finns någon annan på företaget som kan fullgöra deklarationsskyldigheten.
- Ett företags externa bokförare har insjuknat och det ställer sig svårt eller direkt olämpligt för företaget att skaffa en ny bokförare för att fullgöra deklarationsskyldigheten.

SKV kan begära att den skattskyldige styrker sjukdom med läkarintyg, och bör göra det i de fall den skattskyldige åberopar sjukdom som anledning för anstånd vid flera tillfällen.

Enligt rekommendationen bör anstånd beviljas endast om problemen uppstått i nära anslutning till att redovisning ska ske och när den deklarationsskyldige saknar möjlighet att omedelbart få fram någon ersättare som kan upprätta deklarationen.

Sjukdom eller olyckshändelse som drabbat ansvarig tjänsteman kan motivera att anstånd beviljas även med betalningen. Om det är möjligt bör dock betalning ske med ett ungefärligt belopp.

Datorfel

Datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklarationen ska lämnas kan utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration (prop. 1996/97:100 s. 573). Om den skattskyldige åberopar problem med datasystemet flera gånger bör SKV begära in uppgifter om vad felet närmare består i och vad den skattskyldige gjort för att rätta till felet.

När SKV beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration i sådana fall bör föreskrivas att betalning ska ske med ett belopp som så nära som möjligt kan beräknas överensstämma med det definitiva beloppet.

Övriga omständigheter

Övriga omständigheter, som enligt RSV S 1998:12 bör kunna motivera anstånd med att lämna skattedeklaration och dessutom med betalning, är bl.a. strejk samt brand eller inbrott, där handlingar har förstörts eller kommit bort. Vidare kan som exempel nämnas fall där den befattningshavare på företaget som normalt upprättar underlag för deklarationen, på grund av en hastigt påkommen tjänsteresa, inte kan utföra arbetet så att deklarationen kan lämnas i tid. Det ska således vara fråga om en hastigt påkommen oplanerad tjänsteresa. Är det däremot fråga om en tidigt planerad tjänsteresa bör anstånd inte medges. Detsamma gäller om en hastigt påkommen tjänsteresa kombineras med semester.

15.2.3 Skäl som inte bör föranleda anstånd

Bristande betalningsförmåga

Brist på likvida medel bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration och inte heller med betalning.

Den deklarationsskyldige bör uppmanas att lämna skattedeklaration i tid för att undgå förseningsavgift samt att betala så mycket som möjligt för att reducera kostnadsräntan.

Tillfälliga betalningsproblem kan i vissa speciella situationer utgöra skäl för anstånd med inbetalning av skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklaration på annan grund (prop. 1996/97:100 s. 422 och 423), se RSV S 1998:13 om anstånd med inbetalning av skatt.

Semester

Semester bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration 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.

Exempel

Om en anställd kamrer eller kassör har tagit ut semester under den tid deklarationen ska lämnas ska anstånd inte medges. Detsamma gäller om en extern bokförare, som normalt upprättar underlaget för deklarationen, har tagit semester.

15.3 Anstånd med inbetalning av skatt

15.3.1 Allmänt

Grundprincipen är att påförda skatter ska betalas även om beslutet om skatten inte vunnit laga kraft. Endast det förhållandet att någon begärt omprövning eller överklagar ett ärende betyder inte att anstånd ska medges, 23 kap. 7 § SBL.

Anstånd kan medges även om skatten är betald. Begär den skattskyldige det kan inbetalt belopp komma att återbetalas.

Anstånd med betalning av skattetillägg

Skattetilläggsbestämmelsernas förhållande till Europakonventionen har prövats av Europadomstolen i två mål Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige, 2002-07-23 ansökan nr 36985/97 och 34619/97. Europadomstolen fann att de svenska skattetilläggsreglerna är att anse som ett straff i Europakonventionens mening men att de svenska skattetilläggsreglerna inte strider mot artikel 6 i konventionen. Sverige fälldes dock för de långa handläggningstider som förekommit i målen. Se vidare RSV:s rättsfallsprotokoll 17/02 ”Svenska skattetilläggs förenlighet med Europakonventionen”. RR har i RÅ 2000 ref. 66 II behandlat frågan om verkställighet av beslut om skattetillägg. RSV har i en skrivelse 2001-06-28, dnr 7096-01/120, ”Anstånd med betalning av skattetillägg”, lämnat vissa synpunkter på hanteringen av frågor om anstånd med betalning av skattetillägg.

Genom den införda bestämmelsen i 17 kap. 2 a § SBL garanteras en skattskyldig, om han begär det, anstånd med skattetillägget, se vidare nedan.

SKV ska inte, för att medge anstånd, kräva att den skattskyldige ställer säkerhet för skattetilläggsbeloppet i de fall grunden för anstånd är att irreparabel skada uppkommer.

Anstånd och preskription

En skatt debiteras skattekontot vid en viss tidpunkt. Medges anstånd med skatten krediteras kontot anståndsbeloppet när beslutet

fattas. När anståndet avregistreras debiteras skattekontot det belopp som ska betalas. Uppstår det då ett underskott som inte betalas efter betalningsuppmaning restförs underskottet. De fordringar som överlämnas för indrivning är underskott på skattekontot och inte hänförligt till någon viss skatt. En fordran enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den överlämnas för indrivning. Eftersom det saknas särskilda preskriptionsbestämmelser i samband med anstånd, börjar preskriptionstiden att löpa när anståndet är avregistrerat och beloppet restförts.

15.3.2 Anstånd vid omprövning eller överklagande

Befrielsefall

17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL

Skatteverket får bevilja anstånd med inbetalning av skatt *Lag (2003:664).*

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten, *Lag (1997:483).*

SKV får bevilja anstånd om det kan antas att den skattskyldige kommer att befrias från skatten antingen helt eller delvis. Denna regel tar främst sikte på sådana fall där skatten kan antas bli nedsatt på grund av omprövningsbeslut eller rättelse av debiteringsfel, dvs. ändringar som hanteras på myndighetsnivå.

Beslut om omprövning kan, åtminstone i uppenbara fall, ske inom några få dagar. Om skatten omgående kan sättas ned med belopp motsvarande den skattskyldiges önskemål behöver något beslut om anstånd inte fattas, utan en ansökan härom bör avskrivas från vidare handläggning genom ett tillägg till omprövningsbeslutet.

I vissa fall bör SKV, ex officio, dvs. utan särskild ansökan, meddela anstånd. Behov härav kan föreligga vid exempelvis debiteringsfel där rättelse inte kan ske omedelbart och en begäran om indrivning är nära förestående. Institutet ska dock användas restriktivt.

Anstånd bör medges med belopp motsvarande den skatt som kan antas komma att bortfalla.

Tveksamhetsfall

17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL

2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller *Lag (1997:483).*

Anstånd får beviljas om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten.

I 49 § 1 mom. 2 UBL fanns ett ”ovisshetsbegrepp”. Detta har i SBL ersatts med begreppet ”tveksamt”. Ändringen är enbart av redaktionell art (prop. 1996/97:100 s. 419).

Till ledning för tolkning av begreppet ”ovisst” hänvisas till vad departementschefen framhöll i prop.1989/90:74 s. 341. Enligt uttalandet bör villkoren för anstånd inte knytas till den överklagade frågans art utan det bör göras en fri bedömning av frågan i sin helhet. Departementschefen anförde vidare:

> ”Om det då objektivt sett råder en 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.”

Prövningen av frågan om det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten bör göras för varje sakfråga för sig. Den omständigheten att den skattskyldige inte kommer in med begärd komplettering bör inte anses utgöra hinder för SKV att fatta beslut i anståndsfrågan.

Det finns inget som hindrar att SKV beviljar anstånd enligt den här grunden men vidhåller sin ståndpunkt i beskattningsfrågan m.m.

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma.

Innan SKV beviljar anstånd ska SKV bedöma om säkerhet ska ställas, se nedan 15.3.3.

Betydande skadeverkningar m.m.

> **17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL**
>
> 3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten. *Lag (1997:483).*

Utöver tveksamhetsfallen får anstånd beviljas om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten innan slutligt beslut föreligger.

I 49 § 1 mom. 3 UBL fanns ett ”obillighetsbegrepp”. Detta har i SBL ersatts med begreppet ”oskäligt”.

I fråga om tolkningen av begreppen ”betydande skadeverkningar” och ”obilligt” (det senare begreppet numera benämnt ”oskäligt”) finns vissa uttalanden i förarbetena. Se vidare RSV:s rekommendation RSV S 1998:13.

Inte sällan är situationen den att den skattskyldige sökt anstånd och åberopat någon av grunderna 1 eller 2, men inte åberopat grund 3.

Förutsättningarna för anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL bör därför prövas även om sökanden inte uttryckligen krävt detta. Med undantag för sådana fall som drivs i prejudikatintresse, bör anstånd

inte beviljas i andra fall än där betalning skulle framtvinga avyttring av särskild egendom, t.ex. fastighet vari sökanden driver näringsverksamhet. Att skattekravet kan tvinga fram avyttring av annan fastighet än näringsfastighet bör normalt inte anses utgöra skäl för anstånd.

Anstånd enligt nämnda grund bör inte medges om sökanden helt saknar tillgångar. En förutsättning för anstånd bör vidare vara att det inte är helt uteslutet att den skattskyldige kan vinna bifall till sina yrkanden.

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma. Anstånd bör naturligtvis inte komma ifråga om det finns ett överskott på den skattskyldiges skattekonto om skatten har debiterats kontot. Finns inget underskott på den skattskyldiges skattekonto bör ansökan avslås. Det bör inte kunna anses oskäligt eller föreligga betydande skadeverkningar att betala något som redan är betalt.

Innan SKV beviljar anstånd ska SKV bedöma om säkerhet ska ställas, se nedan 15.3.3.

Moms i självdeklarationen

När den skattskyldige redovisar moms i självdeklaration och det är fråga om grundbeslut av slutlig skatt bör anståndet begränsas till ”slutlig skatt att betala”.

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 förhandsbeskedsärendet. *Lag (2003:664).*

I motiven till regleringen anfördes bl.a. följande (prop. 1997/98:65 s. 45). I de fall RSV ansökt om förhandsbesked kommer den skattskyldige inte sällan att begära omprövning av eller överklaga beskattningsbeslutet. Eftersom det får förutsättas att rättsläget är oklart i de fall verket ansöker om förhandsbesked, torde det regelmässigt vara så att utgången i målet eller ärendet kan anses vara tveksamt. Detta innebär att förutsättningar för anstånd i normalfallet är för handen.

Anståndstiden

17 kap. 2 § 3 st. SBL

Anståndstiden får 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. *Lag (1998:194).*

I de fall anstånd har beviljats med anledning av begäran om befrielse, omprövning eller överklagande eller ansökan om förhandsbesked får anståndstiden bestämmas till längst tre månader efter den dag då omprövningsbeslutet eller domstols beslut fattades.

Anstånd skattetillägg

17 kap. 2 a § SBL

Även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda skall Skatteverket efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med betalning av skattetillägget, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Detta gäller dock inte vid begäran om omprövning, om den skattskyldige tidigare har beviljats anstånd med betalningen av skattetillägget enligt denna paragraf i avvaktan på Skatteverkets omprövning avseende samma fråga.

Anståndstiden skall bestämmas till dess att Skatteverket 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. *Lag (2003:664).*

Genom bestämmelsen garanteras en skattskyldig, om denne begär anstånd, anstånd med att betala skattetillägget till dess att den skattskyldige erhållit en domstolsprövning av det bakomliggande beslutet.

Enligt första stycket är förutsättningen för anstånd dels att den skattskyldige har begärt omprövning av SKV:s beslut eller har överklagat SKV:s beslut till länsrätten, dels att den skattskyldige har begärt anstånd med skattetillägget. För att i ett omprövningsfall få anstånd med skattetilläggsbeloppet till dess att länsrätten har prövat frågan måste den skattskyldige begära anstånd såväl vid begäran om omprövning som vid överklagande till länsrätten. Det är i båda situationerna SKV som ska bevilja anstånd. Av första styckets sista mening följer att anstånd enligt bestämmelsen endast ska kunna beviljas en gång vid begäran om omprövning och en gång vid överklagande av en fråga. Anstånd med stöd av denna bestämmelse kommer således att kunna beviljas två gånger för prövningen av en och samma fråga, nämligen om den skattskyldige först begär omprövning av SKV:s beslut och i samband därmed begär anstånd och när det ärendet är avgjort den skattskyldige överklagar frågan till länsrätten och på nytt begär anstånd. Det anstånd som ska ges i en överklagandesituation omfattar även tiden för den omprövning som ska ske enligt 6 kap. 6 § TL vid ett överklagande.

I paragrafens andra stycke stadgas att anstånd i omprövningsfallen ska beviljas till dess att SKV har fattat beslut i omprövningsärendet eller till längst tre månader efter detta beslut. I överklagandefallen ska anstånd beviljas till dess att länsrätten har fattat beslut med anledning av överklagandet eller till längst tre månader efter detta beslut. Det har ingen betydelse för anståndstiden vid vilken tidpunkt länsrättens beslut vinner laga kraft.

Prövningstillstånd i RR

RR har meddelat prövningstillstånd i ett mål avseende anstånd med betalning av skattetillägg enligt 17 kap. 2 a § SBL (mål nr 8492–8493-03). Fråga är om innebörden av ikraftträdandebestämmelsen avseende 17 kap. 2 a § SBL. I avvaktan på dom har RR meddelat anstånd med stöd av 28 § FPL.

15.3.3 Säkerhet

17 kap. 3 § SBL

Om det i de fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, skall kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen skall minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt skall bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas. *Lag (1997:483).*

Första och andra styckena gäller inte i fråga om skattetillägg. *Lag (2003:212).*

I de fall SKV finner att anstånd kan medges på grund av att

- den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten (17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL), eller om
- den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagas och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten (17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL),
- ska även frågan om säkerhet prövas.

Det får alltså inte komma i fråga att kräva säkerhet när det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten, dvs. i fall som avses i 17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL. Säkerhet får inte heller krävas när anstånd beviljas på grund av att det allmänna ombudet hos SKV ansökt om förhandsbesked, dvs. i fall som avses i 17 kap. 2 § 2 st. SBL.

Bestämmelserna om säkerhet har sin grund i att anstånd medför risk för att det aktuella beloppet inte kan tas ut vid anståndstidens utgång.

Kan det antas att den skattskyldige inte har förutsättningar att betala skatten i rätt tid då anståndet upphör, får anstånd endast beviljas om säkerhet ställs.

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.

Av prop. 1989/90:74 s. 343 framgår att säkerhet ska krävas när man kan befara att den skattskyldige försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att t.ex. överlåta sina tillgångar till någon närstående, eller att hans egendom under anståndstiden skulle komma att tas i anspråk för andra borgenärers fordringar.

SKV har bevisbördan

Det är SKV som ska föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet, inte den skattskyldige som ska visa att han förmår betala (prop.1989/90:74 s. 343).

Obetydligt belopp, särskilda skäl

Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Som exempel på ett särskilt skäl att avstå från kravet på säkerhet kan nämnas att ärendet eller målet kan beräknas bli avgjort inom kort. En förutsättning är givetvis att möjligheten för staten att få betalt för sin fordran inte försämras (prop. 1996/97:100 s. 612).

Ompröva anstånd som medgetts utan säkerhet

Får SKV kännedom om att den skattskyldiges betalningsförmåga har försämrats, bör SKV ompröva ett anstånd som medgetts utan säkerhet, 17 kap. 11 § SBL. Detta gäller dock inte anstånd som har beviljats enligt 17 kap. 2 a § SBL.

Begära in säkerhet

Om säkerhet för anstånd krävs enligt 17 kap. 3 § SBL, ska SKV underrätta den skattskyldige om den tid inom vilken säkerheten ska lämnas för att anstånd ska kunna medges (46 § 1 st. SBF, 1997:750).

Den skattskyldige bör normalt få tre veckor på sig för att kunna få fram sådan säkerhet som SKV kräver. Om indrivning inte redan begärts bör en begäran därom skjutas upp i avvaktan på att tiden för ställande av säkerhet har gått ut.

Det förhållandet att den skattskyldige förhåller sig helt passiv till en underrättelse enligt 46 § 1 st. SBF eller underlåter att lämna uppgifter om sin ekonomiska ställning utgör inte något hinder för SKV att fatta beslut i anståndsfrågan när svarstiden har gått ut.

Säkerhetens utformning m.m.

Säkerheten bör inte vara tidsbegränsad. Annan borgen än bankgaranti ska godtas endast i undantagsfall och i så fall bara om den kan bedömas vara likvärdig med en bankförbindelse. Av säkerheten bör framgå att bank eller annan borgensman svarar för betal-

ningen av skattebeloppet såsom för egen skuld. Om borgen ställs av flera personer ska den vara solidarisk (11 § indrivningslagen).

Ianspråktagande av säkerhet m.m.

SKV ska bevaka ställd säkerhet och får ta denna i anspråk vid anståndstidens utgång (46 § 2 st. SBF och 17 kap. 3 § 1 st. SBL). Innan säkerhet tas i anspråk ska den skattskyldige, bank etc. ges tillfälle att betala skatten. Betalas skatten ska säkerheten återställas till den som utfärdat säkerheten och den skattskyldige meddelas härom.

Ersättning för kostnad för ställd säkerhet

Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, ska kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen ska minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt ska bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas (17 kap. 3 § 2 st. SBL).

Domar

RR har 2002-10-17, mål nr 4139-1999, 5884–5887-2000 och 797–798-2001, prövat frågan om anstånd kan medges utan att säkerhet för beloppet ställs då, efter vad som framkommit om de aktuella bolagets ekonomiska situation, det kan befaras att skatten inte kommer att betalas i rätt tid.

Gäller inte skattetillägg

Genom 17 kap. 3 § 3 st. SBL blir bestämmelserna om ställande av säkerhet inte tillämpliga i fråga om skattetillägg. Söks anstånd endast beträffande skattetillägget får säkerhet inte krävas. Avser ansökan om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten får säkerhet endast krävas för belopp motsvarande skattebeloppet (jämte eventuell ränta o.dyl. men alltså inte för skattetilläggsbeloppet).

15.3.4 Anstånd vid avyttring

17 kap. 4 § SBL

Om den skattskyldige har gjort en avyttring som medför inkomstbeskattning, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som har samband med avyttringen. Anstånd får beviljas endast om det finns särskilda skäl och *Lag (2003:664).*

1. avyttringen gjorts mot betalning under minst tre år eller
2. det är osäkert om avyttringen kommer att bestå.

Anståndstiden får bestämmas till längst två år. I de fall som avses i första stycket 2 får anstånd dock inte beviljas för längre tid än tre månader efter den dag då anståndsorsaken upphörde. *Lag (1997:483).*

Paragrafen innehåller bestämmelser om anstånd vid en sådan avyttring som föranleder inkomstbeskattning. En förutsättning är dock att särskilda skäl föreligger. Den avses gälla bl.a. vid avyttring av fastighet, bostadsrätt, näringsverksamhet eller aktie eller andel i handelsbolag. Bestämmelsen anses inte vara tillämplig i fråga om slutlig skatt som härrör från moms (prop. 1996/97:100 s. 612.) Bestämmelsen kommenteras inte här eftersom den inte i övrigt berör moms.

15.3.5 Anstånd vid totalförsvarstjänstgöring

17 kap. 5 § SBL

Om den skattskyldiges betalningsförmåga har blivit nedsatt på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt under minst 60 dagar, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt som skall betalas under tiden för tjänstgöringen eller under någon av de tre därefter närmast följande månaderna. Detsamma gäller vid tjänstgöring av *Lag (2003:664).*

1. officerare på reservstat, reservpersonal och reservofficerare,
2. krigsfrivillig personal,
3. hemvärnspersonal,
4. medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör. *Lag (1997:483).*

Anstånd enligt denna grund avser alla skatter som ska betalas enligt SBL. Beträffande bl.a. moms och avdragen skatt får det förutsättas att skattebeloppet finns tillgängligt för inbetalning. Att ge anstånd med ett belopp motsvarande sådana betalningar torde därför inte aktualiseras annat än undantagsvis (prop. 1996/97:100 s. 425).

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör.

15.3.6 Anstånd på grund av synnerliga skäl

17 kap. 7 § SBL

Om det finns synnerliga skäl, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1–6 a §§. *Lag (2003:664).*

Restriktiv tillämpning

SKV får, om det finns synnerliga skäl, bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 17 kap. 1–6 §§ SBL. Att synnerliga skäl ska föreligga visar att anstånd endast ska medges undantagsvis, dvs. tillämpas restriktivt. 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.

I motiven till regleringen anfördes bl.a. följande (prop. 1996/97:100 s. 422–423). Avgörande för att ge anstånd bör vara att en viss tids betalningsanstånd är till fördel för både den skattskyldige och det allmänna. Det bör därför klart framgå bl.a. att betalningsanståndet inte leder 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. Att den

skattskyldige har skulder för indrivning hos KFM talar givetvis mot att ge anstånd och det får i princip anses uteslutet med anstånd om andra fordringar ligger för indrivning. Även det förhållandet att den skattskyldige varit aktuell hos KFM under senare år talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och därmed mot att ge anstånd. Prövningen av en anståndsansökan bör inte hindras av att den görs efter att skatten eller avgiften skulle ha betalats.

Anståndstid

Anståndstiden är inte reglerad i 17 kap. 7 § SBL. Den får bestämmas av SKV i varje särskilt fall. En genomgående strävan vid prövningen av en ansökan om anstånd bör också vara att så långt som möjligt begränsa anståndstiden. Särskild restriktivitet bör iakttas om anstånd söks av näringsidkare eller ansökan avser betydande belopp. I dessa fall bör genom korta anståndstider, i regel längst en eller två månader, den skattskyldige söka förmås att i en annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem. SKV kan också, om det anses ändamålsenligt, besluta att betalningen av ett skattebelopp ska få delas upp på flera förfallodagar. SKV får själv bestämma vid vilka förfallodagar betalningen ska fullgöras. Normalt bör betalningarna inte spridas ut över en längre tidsperiod än tre månader. Särregleringen avses bli tillämplig bl.a. i fråga om slutlig skatt som påförs efter den årliga debiteringen av sådan skatt (prop. 1996/97:100 s. 614.).

Synnerliga skäl

Sjukdom, olyckshändelse och arbetslöshet kan i vissa fall utgöra synnerliga skäl för anstånd. Som förutsättning för detta bör dock gälla att skattebetalningsförmågan är nedsatt i betydande omfattning, i normalfallet med minst en femtedel. Betalningsproblemen bör vidare bedömas vara tillfälliga. Det bör normalt inte komma ifråga att bevilja anstånd för längre tid än sex månader i dessa fall.

Synnerliga skäl att bevilja en näringsidkare anstånd under en kortare tid bör anses föreligga, t.ex. när en av få uppdragsgivare har ställt in sina betalningar eller har försatts i konkurs och näringsidkaren därför inte har fått betalt för utfört arbete.

Anståndsbelopp

Anstånd bör normalt inte medges med högre belopp än underskottet på den skattskyldiges skattekonto. I bland 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.

I de fall den skattskyldige redovisar moms i självdeklaration bör man tänka på följande. ”Slutlig skatt att betala” finns på skattekontot flera månader innan skatten 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 inom anståndstiden.

Bedöms den skattskyldige inte kunna betala bör anstånd inte medges utan underskottet på skattekontot bör överlämnas för indrivning hos KFM i vanlig ordning.

15.3.7 Gemensamma bestämmelser

Ansökan

17 kap. 8 § första meningen SBL

En ansökan om anstånd med inbetalning av skatt skall ges in till Skatteverket. *Lag (2003:664).*

I 17 kap. 8 § SBL anges att en ansökan om anstånd ska ges in till SKV. Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att handläggningen ska utföras av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL var behörig att fatta beslut. Angående dessa regler, se avsnitt 2.

Ny ansökan

Det kan förekomma att den skattskyldige ansöker om anstånd på nytt hos SKV, trots att en tidigare ansökan har avslagits av SKV. Något hinder mot detta föreligger inte. En dom om anstånd i LR utgör inte heller något hinder för att pröva en ny ansökan om anstånd. En ny ansökan bör prövas i sak av SKV, även om några nya omständigheter inte har åberopats. Ansökan får inte avvisas eller avslås under åberopande av tidigare avslagsbeslut. En annan sak är att den nya sakprövningen kan göras mer eller mindre ingående, allt efter omständigheterna. Varje ansökan utgör dock ett nytt ärende och den skattskyldige har möjlighet att ansöka om anstånd obegränsat antal gånger.

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.

Anståndsbelopp

17 kap. 9 § SBL

Anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Anstånd enligt 2 a § skall dock beviljas med ett belopp motsvarande det beslutade skattetilläggsbeloppet. *Lag (2003: 212).*

I 17 kap. 9 § SBL anges med vilket skattebelopp anstånd får beviljas. Som föreskrivs i bestämmelsen ska anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Vad som avses med skälighet i nämnda hänseende har inte preciserats närmare i

motiven. Avsikten är emellertid att ge SKV utrymme att i den beloppsmässiga anståndsprövningen kunna väga in förhållandena i det enskilda fallet. Anståndsbeloppet kan alltså, genom att ett skäligt belopp får bestämmas, anpassas till föreliggande omständigheter.

Indrivning

17 kap. 10 § SBL

Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd. *Lag (1997:483).*

Av 17 kap. 10 § SBL framgår att indrivning inte får begäras av ett belopp som omfattas av anstånd.

Angående indrivning, se vidare avsnitt 18.

15.4 Omprövning och överklagande

17 kap. 11 § SBL

Om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl, får beslutet om anstånd omprövas. Detta gäller inte anstånd som har beviljats enligt 2 a §. *Lag (2003:212).*

Omprövning av anstånd på SKV:s initiativ

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 honom (prop. 1996/97:100 s. 616).

I vissa fall kan det också finnas skäl till omprövning och behov av att kräva säkerhet av den skattskyldige för fortsatt anståndsgivning.

Omprövning och krav på säkerhet bör aktualiseras, t.ex. om SKV fått kännedom om att den skattskyldige har nytillkomna skulder hos KFM eller har ställt in sina betalningar m.m.

Enligt 10 kap. 24 § 2 st. SBL har SKV möjlighet att ompröva ett medgivet anstånd innan anståndstiden har gått ut om förutsättningarna har ändrats, t.ex. att SKV får vetskap om att kamrern på ett företag blivit frisk. Detta gäller emellertid inte för de anstånd som fattats med stöd av 2 a §.

Omprövning eller överklagande av den skattskyldige

Om den skattskyldige inte är nöjd med SKV:s beslut kan han begära omprövning eller överklaga beslutet.

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett anståndsbeslut ska ha kommit in till SKV inom två månader från den dag då sökanden eller klaganden fick del av beslutet (21 kap. 5 §, 22 kap. 4 § SBL).

15.5 Övrigt

Av 63 § SBF framgår att 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 till handa ska dock delgivning ske.

Om en ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration inkommer efter periodens förfallodag ska ansökan inte prövas i sak. En sådan ansökan ska avvisas såsom för sent inkommen i ett formellt beslut med överklagandehänvisning. Ett avvisningsbeslut beträffande anstånd kan överklagas hos LR. Observera dock vad som gäller vid laga förfall, se avsnitt 15.2.1.

16 Ansvar för skatt

16.1 Allmänt

Det är den skattskyldige som är ansvarig för betalning av skatt. Om den skattskyldige inte fullgör sina skyldigheter kan företrädare för juridiska personer bli ansvariga för betalning av skatten. Dessa bestämmelser finns i 12 kap. SBL. I samma kapitel finns bestämmelser om regressrätt för den som gjorts betalningsansvarig för annans skatt. Nedan redogörs även för bestämmelserna om ansvar för betalning av skatt vad gäller representanter för enkla bolag och partrederier samt ombud för utländska företagare. Dessa bestämmelser återfinns i 23 kap. SBL.

I avsnittet behandlas enbart de bestämmelser som berör moms. Beträffande definitioner hänvisas till avsnitt 1. 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).

16.2 Ansvar för företrädare för juridisk person

12 kap. 6 § SBL

Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en annan juridisk person än ett dödsbo i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag eller om ett dödsbo uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala annan skatt än sådan arvsskatt som dödsboet varit skyldigt att förskjuta enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

Betalningsskyldighet är, om inte annat följer av tredje stycket, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap.

Vid ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod avses med förfallodag enligt andra stycket den förfallodag som beslutats med tillämpning av 11 kap. 2 § andra stycket. Beträffande slutlig skatt tillämpas den förfallodag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket. *Lag (2003:747).*

12 kap. 6 a § SBL

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta. *Lag (2003:747).*

En företrädare för en juridisk person kan i vissa fall bli personligt betalningsansvarig för den juridiska personens obetalda skatter. Aktiebolag är den vanligaste typen av juridisk person.

Förutsättningar för ansvar

I 12 kap. 6 § 1 st. SBL anges under vilka förutsättningar en företrädare för en juridisk person kan åläggas betalningsskyldighet för belopp som den juridiska personen inte har betalat. Företrädaren ska uppsåtligen eller av grov oaktsamhet ha underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag eller att betala skatt enligt denna lag för att kunna åläggas betalningsskyldighet. Av andra stycket framgår att företrädaransvaret är knutet till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. Härmed avses den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. SBL och därtill anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL.

Om SKV med stöd av 11 kap. 2 § 1 st. SBL har hänfört skatten till en enda redovisningsperiod ska enligt 12 kap. 6 § 3 st. SBL betalningsskyldigheten knytas till den i enlighet med 11 kap. 2 § 2 st. SBL valda perioden.

I 12 kap. 6 a § SBL avses det fall då det i en skattedeklaration för en juridisk person har lämnats oriktiga uppgifter som föranlett att den juridiska personen har tillgodoförts överskjutande ingående moms med för stort belopp. Liksom vid betalningsskyldighet enligt 6 § måste för ansvar enligt detta stadgande krävas att företrädaren har handlat uppsåtligen eller grovt oaktsamt.

Betalningsskyldigheten avser även den ränta som hänför sig till fordringen.

Befrielse från ansvar

12 kap. 6 b § SBL

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. *Lag (2003:747).*

Trots att förutsättningar för ansvar föreligger påförs inget ansvar om det finns särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar. Befrielse innebär att betalningsskyldigheten begränsas helt eller delvis. Befrielsemöjligheten motsvaras av den jämkningsmöjlighet 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 Handledning företrädaransvar, ackord, betalningsinställelse (SKV 443).

Förfarandet

12 kap. 7 § SBL

En ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § skall göras hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran.

Talan om betalningsskyldighet enligt första stycket får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 7 c § har träffats. En överenskommelse som har upphört att gälla enligt 7 e § andra stycket utgör dock inte hinder för ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. *Lag (2003:747).*

Frågan om betalningsskyldighet väcks genom ansökan hos förvaltningsdomstol, dvs. hos länsrätt, 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.

Behörig företrädare för staten

Enligt förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket och 65 a § SBF har SKV och KFM rätt att träffa överenskommelser och att ansöka om företrädaransvar.

Överenskommelse

12 kap. 7 c § SBL

Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Överenskommelsen träffas av den eller de myndigheter som regeringen bestämmer. Om talan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits. *Lag (2003:747).*

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. 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. 54 f).

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.

Verkställighet

Beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6, 6 a 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.

16.3 Ansvar för delägare i handelsbolag

12 kap. 8 a § SBL

Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatt enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

Vad som avses med handelsbolag och kommanditbolag finns beskrivet i avsnitt 34. Vad nedan sägs om ansvar för handelsbolag och bolagsman gäller i förekommande fall också för kommanditbolag och obegränsat ansvarig bolagsman, dvs. komplementär.

Solidariskt ansvar

Enligt 2 kap. 20 § HBL svarar bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt för bolagets förpliktelser. Av 12 kap. 8 a § SBL, framgår att det är SKV som beslutar om ansvar för delägare i sådant bolag.

Ny bolagsman

I 2 kap. 22 § HBL stadgas att den som inträder som ny bolagsman i handelsbolaget, även svarar för de förbindelser som bolaget ingått före hans inträde i bolaget. 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.

Avgående bolagsman

Den som avgår som bolagsman svarar inte för de av bolagets förpliktelser som uppkommer efter avgången, om bolagets motpart 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 motparten är i god tro, dvs. inte kände till eller borde ha känt till avgången, gäller inte då fråga är om skatteskulder där SKV är motpart. Detta framgår av RÅ 1990 ref. 50:

> ”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 uppbördsmånaderna februari–juni 1985 samt arbetsgivaravgifter för samma tid. Lokala skattemyndigheten kan visserligen inte anses ha känt till eller bort känna till Carl S avgång ur bolaget innan denna registrerats. Skattemyndighetens 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."

SKV ska således, för delägare som avgått, begränsa ansvaret till skulder som uppkommit före hans utträde.

Det solidariska ansvar som kan åläggas bolagsman avser handelsbolagets alla skatter, dvs. dess avdragna skatter, arbetsgivaravgifter, moms, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader, skattetillägg, kontrollavgift samt förseningsavgift.

16.4 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

12 kap. 8 b § SBL

Om grupphuvudmannen har underlåtit att göra en föreskriven betalning av mervärdesskatten, är varje annan näringsidkare som ingår i gruppen tillsammans med grupphuvudmannen skyldig att betala skatten jämte ränta till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen bedrivit under den tid näringsidkaren varit medlem i gruppen. *Lag (1998:347).*

Vad som menas med mervärdesskattegrupp framgår av avsnitt 28.

Varje företag som ingår i mervärdesskattegruppen är solidariskt betalningsansvarigt gentemot staten för gruppens överskjutande utgående moms. Det betyder att om grupphuvudmannen 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 skattskyldighet. 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 inträder enligt de allmänna bestämmelserna i 13 kap. ML.

Betalningsskyldigheten avser skatteskulder som uppkommit fram till dess att mervärdesskattegruppen upplösts. Betalningsansvar föreligger således inte för en momsskuld som uppkommit efter det att mervärdesskattegruppen avregistrerats enligt beslut som avses i 6 a kap. 5 § ML.

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.

Eftersom varje företag i gruppen är solidariskt ansvarigt för skatten, är varje företag i gruppen också solidariskt ansvarigt för kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL jämförd med 1 kap. 2 § 5 p. 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).

16.5 Ansvar för delägare i enkelt bolag eller partrederi

23 kap. 3 § 2 st. SBL

Ett beslut enligt första stycket innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt denna lag i de fall den som skall svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter. *Lag (1997:483).*

Samtliga delägare är ansvariga, envar för sin andel om representanten inte fullgör sina åtaganden. Genom registrering av en representant överförs alltså inte ansvar för redovisning och betalning på representanten, SKV kan göra delägarnas ansvar för redovisning och betalning gällande mot dem om representanten inte sköter sina åtaganden.

Detta innebär att SKV ska:

- registrera varje delägare enligt 3 kap. 1 § SBL,
- uppmana varje delägare (inklusive representanten) att komma in med skattedeklaration för sin andel,
- ompröva och undanröja skattebesluten som avser representanten,
- återkalla indrivningsuppdragen som avser representantredovisningen,
- avvakta om delägarna kommer in med skattedeklarationer och i förekommande fall meddela beskattningsbeslut på skönsmässiga grunder för delägarna utifrån de skattedeklarationer representanten lämnat,
- betalningsuppmana och i förekommande fall överlämna varje delägares skattekontoskuld för indrivning enligt vanliga regler.

16.6 Ansvar för ombud för utländska företag

Ett ombud för en utländsk företagare är inte betalningsansvarigt och kan därför inte ställas till ansvar för betalning av det utländska företagets skatt om det utländska företaget underlåter att betala skatten.

Av en dom 1995-09-18 från Hovrätten över Skåne och Blekinge (mål nr T 316/94) framgår att företrädaransvar enligt 16 kap.17 § ML inte ansågs föreligga på den grunden att en person var sådan representant för utländsk företagare som avses i 22 kap. 6 § ML. Däremot ansågs företrädaransvar föreligga för en i Sverige bosatt person som var styrelseledamot i det utländska företaget. Se vidare SKV:s Handledning Företrädaransvar Ackord Betalningsinställelse (SKV 443).

16.7 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 då dödsfallet inträffade. Omfattningen av dödsboets respektive dödsbodelägarnas ansvar framgår av 21 kap. ÄB. 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, som trädde i kraft den 1 juli 2001, har i 9 § tagits in ett förtydligande stadgande om att dödsboet svarar för sådan arvsskatt som ska förskjutas av boet.

Om bodelning eller arvskifte 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 § ÄB, 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.

16.8 Regress

12 kap. 12 § 1 st. SBL

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 6, 6 a eller 7 c § har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. *Lag (2003:747).*

12 kap. 13 § SBL

Regressfordran enligt 10–12 §§ får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt första stycket. *Lag (1997:483).*

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 12 kap. 6, 6 a eller 7 c § § SBL, har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet (12 kap. 12 § SBL). Företrädaren träder alltså i statens ställe för beloppet i fråga och kan få indrivning hos den juridiska personen på det sätt som gäller för skatt.

17 Befrielse från betalningsskyldighet

17.1 Allmänt

Bestämmelserna avseende befrielse från betalningsskyldighet finns i 13 kap. SBL.

17.2 Befrielse

13 kap. 1 § SBL

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt, om det finns synnerliga skäl.

Första stycket gäller även när skatt skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor och när punktskatt skall betalas till Tullverket. *Lag (2002:400).*

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges beträffande skattetillägg, förseningsavgift och ränta. *Lag (1997:483).*

13 kap. 2 § SBL

Bestämmelser om befrielse från skattetillägg, förseningsavgift och ränta finns även i 15 kap. 10 och 12 §§ samt 19 kap. 11 §. *Lag (2003:213).*

Synnerliga skäl

Av 13 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att om synnerliga skäl föreligger kan hel eller delvis befrielse från att betala bl.a. moms medges. Det är således en form av dispens.

I enlighet med 13 kap. 1 § 2 st. SBL gäller detta även när skatt enligt ML tas ut vid import av varor. Denna bestämmelse återinfördes genom SFS 1999:316 som trädde i kraft 1 juli 1999 men ska tillämpas från och med 1 januari 1998.

Om beslut om befrielse fattas enligt 13 kap. 1 § 1 st. SBL får även befrielse från betalning av påfört skattetillägg, förseningsavgift och ränta medges enligt 13 kap. 1 § 3 st. SBL.

Om den skattskyldige vill ansöka om befrielse från skattetillägg, förseningsavgift och ränta utan samband med ansökan om befrielse från att betala moms så är det andra bestämmelser i SBL som är tillämpliga. 13 kap. 2 § SBL hänvisar till 15 kap. 10 och 12 §§ SBL avseende skattetillägg och förseningsavgift, se avsnitt

9, samt 19 kap. 11 § SBL avseende ränta, se avsnitt 10.

Av prop. 1996/97:100 s. 596 framgår att som ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från betalning av moms kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder. Däremot bör befrielse kunna ske t.ex. i fall då en utländsk företagare, som inte är registrerad till moms i Sverige, har betalat moms vid import av en vara och varan levererats till ett företag i Sverige som senare försatts i konkurs utan att den utländske företagaren fått ersättning för momsen.

HK beslutar

Av 36 § SBF framgår att beslut om befrielse från betalningsskyldighet meddelas av SKV. Det är HK som beslutar i dessa ärenden.

För att SKV ska kunna pröva en ansökan krävs att den som ansöker om befrielse är skattskyldig för den aktuella transaktionen.

Med hänsyn till att skatten ska vara konkurrensneutral tillämpas befrielseinstitutet inte på så sätt att vissa skattskyldiga kan sätta ned sina kostnader för verksamheten. Inte heller den omständigheten att en verksamhet drivs på ideell grund, utan ekonomisk vinst eller liknande, utgör därför skäl för befrielse.

Överklagande

Av 22 kap. 1 § SBL framgår att SKV:s beslut kan överklagas hos regeringen.

18 Indrivning

18.1 Allmänt

I 20 kap. SBL, i 57–60 §§ SBF och i 3–9 §§ indrivningsförordningen finns bestämmelser om vad som åligger SKV i samband med att fordringar överlämnas för indrivning till KFM.

Den 1 januari 2004 har förmånsrätten för skattefordringar avskaffats. Det är viktigt att SKV så tidigt som möjligt identifierar, riskbedömer och kontrollerar skattskyldiga som inte redovisar eller betalar skatter i tid och att SKV i samverkan med KFM vidtar nödvändiga borgenärsåtgärder.

SKV ska fortlöpande lämna över underskott på skattekontot till KFM för indrivning. Överlämnade belopp registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Ansökan om indrivning anses gjord först när indrivningsuppdraget har registrerats i databasen (2 kap. 30 § 3 st. utsökningsbalken). Innan indrivning begärs ska den skattskyldige normalt uppmanas att betala. I dagligt tal kallas detta överlämnande för restföring.

Skyldigheten för SKV 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.

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.

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 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (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. 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).

18.2 Beloppsgränser för begäran om indrivning

20 kap. 1 § SBL

Om ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid skall, om inte särskilda skäl talar emot det, fordringen lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning, om det obetalda beloppet uppgår till

1. minst 10 000 kronor i fråga om en skattskyldig som skall lämna skattedeklaration eller som, utan att vara skyldig att lämna sådan deklaration, har F-skattsedel,
2. minst 500 kronor i fråga om andra skattskyldiga.

I fråga om en skattskyldig som avses i första stycket 1 skall fordringen också lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning, om ett belopp på minst 500 kronor varit obetalt under en längre tid. *Lag (1997:483).*

I 20 kap. 1 § SBL regleras när en fordran enligt SBL ska överlämnas för indrivning. Om det finns särskilda skäl får SKM avvakta med att begära indrivning (se avsnitt 18.6).

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 kronor. 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 kronor. Detta innebär att för delägare i handelsbolag som debiterats särskild A-skatt är beloppsgränsen för indrivning 500 kronor, eftersom det är handelsbolaget som ska lämna skattedeklaration och inte delägaren.

500 kronor under lång tid

För skattskyldiga där den högre beloppsgränsen för begäran om indrivning (10 000 kronor) gäller ska mindre belopp lämnas för indrivning, om ett belopp på minst 500 kronor 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).

18.3 Betalningsuppmaning

20 kap. 3 § SBL

Innan indrivning begärs skall den skattskyldige uppmanas att betala

skattebeloppet, om inte särskilda skäl talar mot det. *Lag (1997:483).*

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 särskilda skäl finns får indrivning begäras utan att den skattskyldige först har uppmanats. Vad som kan avses med särskilda skäl, se avsnitt 18.4.2 om situationer när snabbrestföring kan ske.

Om betalningsuppmaningen 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 betalningsuppmanat belopp överlämnas för indrivning måste, förutom betalningsuppmanat belopp, alla under månaden förfallna skatter samt upplupen ränta vara betalda innan avstämningstidpunkten.

18.4 ”Snabbrestföring”

18.4.1 Allmänt

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 betalningsuppmaning inte skickas till den skattskyldige innan indrivning begärs.

Förfallit till betalning

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 överlämnande), 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 betalningsuppmaning

Som framgår ovan har SKV möjlighet att begära indrivning utan att först sända ut en betalningsuppmaning 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).

Sedan skattekontot infördes sker restföringen snabbare än tidigare. Snabbrestföring är därför mindre aktuellt än tidigare. 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 fortfarande 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 avsnitt 18.13.

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 skattekontot och kan, om det innebär en nedsättning och skattekontot vid nästa avstämning visar ett överskott, påverka fordran hos KFM.

18.4.2 Situationer när snabbrestföring kan ske

20 kap. 2 § SBL

Indrivning får begäras även i andra fall än som anges i 1 §

1. om det kan antas att fordringen kommer att föranleda en konkursansökan,
2. om den skattskyldige redan är försatt i konkurs, eller
3. om det annars finns särskilda skäl. *Lag (1997:483).*

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 allteftersom 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 uppgift 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 obetalda skattebelopp 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, se avsnitt 18.13. I de fall skatten har förfallit till betalning (och därmed registrerats på skattekontot) kan SKV överlämna underskottet på skattekontot direkt 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 snabbrestföring 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.

Särskilda skäl för snabbrestföring

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 § indrivningsförordningen, dvs. de utgör sådana skäl som medför att betalningsuppmaning kan underlåtas 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 betalningsuppmaning, kan indrivningsåtgärder avseende det tillkommande beloppet snabbt vidtas och bli effektivare.

Avbetalningsplan hos KFM

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 snabbrestföring då KFM bara har möjlighet att medge avbetalningsplaner för restförda belopp. 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 hos KFM

SKV får ge uppdrag 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 snabbrestföring och ordinarie restföring måste skuldbeloppet markeras så att inte restföringen medför att kreditupplysningsföretagen meddelas och att gäldenären inte aviseras en betalningsanmaning från KFM. Denna registrering måste göras av KFM innan restföringen när det gäller skattekontoskulder och av SKV:s HK när det gäller övriga skulder.

Ackord hos SKV

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 18.6.

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 snabbrestföring.

Betalningsinställelse

Har en skattskyldig meddelat att betalningarna ställts in kan det i bland finnas skäl för snabbrestföring. 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 snabbrestföring föreligga 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 betalningsuppmaning och det har betydelse för KFM:s val av indrivningsåtgärd att skulden överlämnas för indrivning.

18.4.3 Hinder mot snabbrestföring

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, 20 kap. 1 § SBL.

Snabbrestföring bör inte ske om skattskyldig har uppgivit att betalning kommer att ske innan tidsfristen på betalningsuppmaningen har gått ut eller i de fall den skattskyldige avser att begära anstånd med betalning av skatten. Vidare bör inte snabbrestföring ske om det är första gången som ett underskott på skattekontot har uppkommit.

18.5 Tidigareläggning av förfallodag

När skatten ska vara betald regleras i 16 kap. SBL (se avsnitt 12.3).

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 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 förfallodagen, 3 kap. 5 § SBL. Om den skattskyldige inte betalar skatten och skattekontot efter den ordinarie avstämningen utvisar ett underskott, får den skattskyldige en betalningsuppmaning innan underskottet överlämnas för indrivning.

Särskilda skäl

Enligt 16 kap. 6 § 4 st. SBL har SKV möjlighet att bestämma en annan förfallodag antingen före eller efter den förfallodag 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 18.4.2 angående situationer när snabbrestföring kan ske.

Om det föreligger sådana omständigheter som kan föranleda betalningssäkring bör förfallodagen ändras till en tidigare förfallodag.

18.6 Särskilda skäl att avvakta med att begära indrivning

RSV har i RSV S 1998:34 avsnitt 5 lämnat rekommendationer om när SKV bör avvakta med att begära indrivning.

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 § 1 st. SBL.

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).

Ansökan om anstånd med betalning

Har den skattskyldige ansökt om anstånd med betalning av skatten och SKV 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.

Skattskyldig har överklagat beslut att inte medge anstånd

I undantagsfall kan SKV avvakta med att begära indrivning, exempelvis 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.

Befrielse

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. 1 p. eller 17 kap. 7 § SBL. Se vidare om anstånd i avsnitt 15.

Om det finns synnerliga skäl får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms (13 kap. 1 § SBL), se avsnitt 17 om befrielse från betalningsskyldighet.

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. 1 p. 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 betalningsuppmanade underskottet 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 betalningsuppmanade underskottet.

Kostnadsränta

En 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 kronor) i stället för den låga räntan.

SKV bör upplysa den skattskyldige om de räntekonsekvenser som kan bli följden av att SKV avvaktar med att begära indrivning under tiden en anståndsansökan prövas. Om den skattskyldige då begär att beloppet ska överlämnas för indrivning bör SKV göra detta.

18.7 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 om det uppkommer ett överskott avseende transaktioner på skattekontot hos SKV ska detta överskott, om det inte finns något hinder för återbetalning på grund av pågående utredning eller fastställd ännu inte förfallen skatt m.m., 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 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.

Har en begäran om anstånd med betalning av skatt kommit in till SKV först efter det att beloppet överlämnats för indrivning och SKV ger anstånd, krediteras skattekontot med anståndsbeloppet. Denna kreditering avräknas mot periodens krediteringar 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 utsöknings- och indrivningsdatabasen.

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 i samband med att betalningen registreras på kontot.

18.8 Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen

18.8.1 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 i utsöknings- och indrivnings-

databasen. 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 § indrivningsförordningen). Att betalningsskyldigheten bortfallit eller satts ner meddelas inte särskilt till KFM. Det får KFM veta endast om det vid en avstämning uppkommer ett överskott, avseende registrerade transaktioner hos SKV, som avräknas mot restförda skattekontoskulder. Om det framkommer att restföringen är felaktig ska däremot SKV agera.

KFM beslutar

Det är 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 utsöknings- och indrivningsdatabasen 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 samtliga kreditupplysningsföretag automatiskt att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska tas bort ur deras register. Samtidigt tar KFM bort grundavgiften på 500 kronor.

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 utsöknings- och indrivningsdatabasen 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.

18.8.2 Skäl för rättelse

Felaktig restföring anses föreligga om skatten har betalats innan restföringstillfället, beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället 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 restföring 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).

18.8.2.1 Skatten har betalats innan restföringstillfället

Enligt SBL anses skatten vara betald den dag då betalningen har bokförts på SKV:s särskilda konto (16 kap. 3 § SBL). Inbetalning ska alltså göras genom en insättning på SKV:s post- eller bankgirokonto (avsnitt 12.2 om inbetalning till särskilt konto).

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.

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 utsöknings- och indrivningsdatabasen, gallringsmarkeras, och meddelande skickas till samtliga kreditupplysningsföretag om att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska rättas i deras register. Även grundavgiften på 500 kronor hos KFM tas bort.

18.8.2.2 Beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället

Normalt registreras anståndsbeslut av SKV i ett debiteringssystem (t.ex. Moms AG systemet). Det kan finnas fall där anståndsbeslutet på grund av 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.

18.8.2.3 Fel skattskyldig har blivit påförd skatten

Rättelse av restföringen får ske om fel skattskyldig har påförts skatt på grund av att SKV har gjort en felregistrering.

Om skattskyldigs eget agerande har föranlett indrivningsuppdraget anses inte skäl för rättelse föreligga.

18.9 Avräkning av inbetalda belopp

Ingen avräknings-ordning

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 oberoende av vad den skattskyldige har begärt (16 kap. 9 § SBL).

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 besluten fattas.

Betalnings-uppmaning

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.

Fördelas proportionellt

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 (se avsnitt 12.5 om fördelning av skatteskuld).

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).

18.10 Utmätning

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.

Som kan disponeras

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 § 6 p. SBL) eller gör en inbetalning till kontot innan skatten förfallit till betalning hindrar inte att överskottet kan utmätas av KFM. Även om överskottet inte återbetalas till den skattskyldige är det ändå att anses som tillgängligt för lyftning. Det räcker med en begäran från den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s. 620).

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

underskott) eller enskilda mål registrerade hos KFM.

18.11 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. Huvudregeln för skatt enligt SBL är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning (registrerades i utsöknings- och indrivningsdatabasen). Beträffande preskription se vidare avsnitt 22.

18.12 KFM:s indrivning

20 kap. 4 § SBL

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske. *Lag (1997:483).*

20 kap. 5 § SBL

Bestämmelser om när ansökan om verkställighet skall anses gjord finns i 2 kap. 30 § tredje stycket utsökningsbalken. *Lag (1997:483).*

20 kap. 6 § SBL

Om en fordran på ett skattebelopp har lämnats för indrivning, skall kronofogdemyndigheten också driva in räntan på beloppet.

Kronofogdemyndigheten skall beräkna räntan för tiden efter det att fordringen har lämnats för indrivning.

Bestämmelser om hur räntan skall beräknas finns i 19 kap. 2, 3, 9 och 10 §§. *Lag (1997:483).*

Gäldenärsutredning

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. Se vidare SBLHL 2004 avsnitt 23.1.

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. Enligt 23 kap. 8 § SBL behöver beslut som föranleder indrivningsåtgärden inte ha vunnit laga kraft, dvs. tiden för rätt att överklaga

behöver inte ha gått ut.

Indrivnings-uppdrag

Varje ny fordran, dvs. underskott på skattekontot, som lämnas till KFM för indrivning betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och åsätts ett eget skuldnummer. 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.

Avbrytande av indrivning

KFM har möjlighet att under vissa förutsättningar avbryta indrivningen. 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 framtvinga 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.

Beträffande KFM:s indrivning hänvisas vidare till RSV:s publikation Utsökning & Indrivning (RSV 901).

SKV:s skyldigheter

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 § indrivningsförordningen).

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.

18.13 SKV:s åtgärder avseende skattefordringar efter beslut om konkurs

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. Detta beror på att en juridisk person som upplösts genom konkurs saknar rättskapacitet.

Fastställda förfallna skattefordringar

Efter konkursbeslutet får fordringar som har förfallit till betalning överlämnas för indrivning även om villkoren för överlämnade inte är uppfyllda (20 kap. 2 § SBL). SKV får överlämna fordringarna utan att betalningsuppmana den skattskyldige (20 kap. 3 § SBL). Syftet med att uppmana den skattskyldige att betala beloppet innan det överlämnas för indrivning finns inte längre när den skattskyldige har försatts i konkurs. Då förfallodagen 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 inkl. upplupen ränta som restförs. Se mer om ”snabbrestföring” ovan i avsnitt 18.4.

Fastställda ännu inte förfallna skattefordringar

> **20 kap. 7 § SBL**
>
> Om den skattskyldige är försatt i konkurs, skall fordran på skattebelopp som inte har betalats lämnas till kronofogdemyndigheten för åtgärder som avses i 16 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., även om förfallodagen ännu inte är inne. *Lag (1997:483).*

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). 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).

Fordran på skatt som ännu inte har förfallit till betalning är inte registrerad på skattekontot och kan således inte snabbrestföras utan måste överlämnas till KFM på annat sätt.

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.
- 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 då SKV precis har påbörjat en revision.

Uppgift om uppkomna fordringar som ännu inte har fastställts och som kan antas komma att fastställas ska överlämnas till KFM för att göras gällande i konkursen.

Anstånd

Fordran på skatt där anstånd med betalning har medgetts ska överlämnas till KFM för bevakning. Avseende reglerna om anstånd se avsnitt 15.

SKV ska efter konkursbeslut pröva om grunderna för medgivna anstånd fortfarande föreligger. Om så inte är fallet ska anstånden hävas. Konkursförvaltaren bör kontaktas för information i sakfrågorna samt hörande om han vill överta konkursgäldenärens talan.

Tvistiga fordringar

Skattskyldig som försatts i konkurs och begärt omprövning av eller överklagat ett beslut får fortsätta att driva denna process eller process om andra tvistiga skattefordringar.

Tvistiga 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 sådana 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.

Enligt RÅ 1979 1:81 och RÅ 1981 1:20 äger konkursförvaltaren behörighet att föra konkursgäldenärens talan i skatteprocess om utgången i taxeringsmålet har betydelse för utdelning i konkursen. 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.

Se vidare avsnitt 21.3 samt SBLHL 2004 avsnitt 24.7.

19 Omprövning

19.1 Allmänt

Bestämmelserna om omprövning finns i 21 kap. SBL. Enligt bestämmelserna i 1 kap. 4 § 1 st. SBL gäller allt vad som sägs i detta kapitel om skatt och skattskyldig också skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta. SBL:s bestämmelser om omprövning gäller dock endast för beslut som fattats enligt SBL. Beslut fattade enligt ML omprövas enligt bestämmelserna i ML eller förvaltningsrättsliga regler.

Av 23 kap. 7 § SBL framgår att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om skatt eller ett taxeringsbeslut inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som beslutet gäller. Skatt ska således betalas även om beslutet omprövas eller överklagas. En åtgärd enligt SBL får verkställas även om beslutet om åtgärden inte vunnit laga kraft (23 kap. 8 § SBL).

19.2 Beslut enligt ML

Det finns ett antal beslut som fattas med stöd av reglerna i ML, se avsnitt 2.2.1. Dessa beslut omprövas normalt inte, såsom de vanligaste beslutstyperna på momsområdet, enligt 21 kap. SBL. Att så är fallet beror på att ML, i motsats till vad som med vissa undantag gäller för överklagande enligt 20 kap. ML, inte hänvisar till SBL och gör dess bestämmelser tillämpliga. Vidare sägs i 21 kap. 1 § SBL att SKV ska ”ompröva beslut enligt denna lag”, dvs. kapitlets omprövningsbestämmelser gäller enbart beslut fattade enligt SBL.

Med hänsyn härtill ska beslut fattade enligt ML i första hand omprövas enligt de bestämmelser i ML som reglerar omprövning, t.ex. 19 kap. 5 § ML. I andra hand, om ML saknar omprövningsbestämmelser för en viss beslutstyp, ska omprövning ske enligt förvaltningsrättsliga regler. Enligt 27 § FL är SKV skyldig att ompröva ett beslut om beslutet är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, om beslutet kan ändras snabbt och enkelt och det kan ske utan att det blir till nackdel för någon enskild part. Om inte de specifika förhållanden som anges i 27 § FL är för handen regleras omprövningen av

praxis avseende förvaltningsbeslutens negativa rättskraft, dvs. om beslutet är orubbligt eller inte. Helt kort kan sägas att avgörande för om ett förvaltningsbeslut har negativ rättskraft är om det betraktas som gynnande, betungande eller ett avslag (se vidare härom prop. 1985/86:80 s. 38 och Hellners m.fl., Nya förvaltningslagen, 5 uppl. 1999 s. 293 ff.). De två sistnämnda beslutskategorierna saknar negativ rättskraft och kan således omprövas. Betungande beslut kan ändras både i skärpande och mildrande riktning. Det bör också nämnas att även gynnande beslut kan ändras i vissa undantagsfall. Mot denna bakgrund är det nödvändigt att bedöma till vilken av de tre kategorierna ett visst beslut hör. Som exempel kan nämnas att ett beslut om frivillig skattskyldighet för konstnärer enligt 1 kap. 2 b § ML är ett gynnande beslut.

19.3 Beslut som kan omprövas

21 kap. 1 § SBL

Om en fråga som avses i 1 § har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan.

Betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § får inte omprövas. *Lag (2003:747).*

Trots bestämmelsen i första stycket får en fråga som har avgjorts av en länsrätt eller en kammarrätt genom beslut som fått laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet. *Lag (1997:483).*

Paragrafen innehåller lagens huvudregel om omprövning. SKV ska, om inte annat följer av 21 kap. 2 och 3 §§ SBL, ompröva ett beslut enligt SBL som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller av andra skäl. Denna skrivning innebär att så gott som alla beslut som fattas enligt SBL kan bli omprövade.

Den typ av omprövning som regleras i 21 kap. 1 § SBL brukar benämnas vanlig omprövning för att den ska kunna särskiljas från s.k. obligatorisk omprövning enligt 22 kap. 6 § SBL, dvs. omprövning i samband med överklagande (se avsnitt 20.5). Även beslut om efterbeskattning utgör omprövningsbeslut.

Omprövning kan ske både på begäran av den skattskyldige och på SKV:s eget initiativ. Ett sådant beslut kan följas av nya omprövningsbeslut rörande samma sakfråga, såvida inte hinder mot omprövning föreligger av tidsskäl eller andra skäl (se avsnitt 19.4).

Ett omprövningsbeslut enligt 21 kap. 1 § 2 st. SBL behöver inte alltid direkt föregås av ett beslut. Har inte beslut fattats så blir således det första beslutet rörande den skattskyldige att anse som omprövningsbeslut. Exempel på detta är de fall där SKV upptäcker en företagare som bedriver momspliktig verksamhet utan att ha anmält detta till SKV. Det beslut som då fattas om skatt

blir ett omprövningsbeslut.

SKV är i princip alltid skyldig att ompröva ett beslut om förutsättningar för omprövning föreligger. För att SKV inte ska behöva ompröva frågor avseende småbelopp har i 21 kap. 1 § 3 st. SBL införts en regel om att SKV får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Någon motsvarande möjlighet för SKV att låta bli att ompröva mindre belopp om den skattskyldige begär det finns inte.

Vad som är att anse som mindre belopp har inte angivits varken i SBL eller i förarbetena till SBL. I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 304) har departementschefen framhållit att det är tillräckligt att lagstiftningsvägen ge utrymme för SKV att underlåta att på eget initiativ ompröva beslut om omprövningen skulle avse ett mindre belopp. Härvid kan belopp som understiger 500 kronor anses som mindre belopp.

I de fall fråga avseende småbelopp förekommer i mer än en redovisningsperiod bör det som sägs i avsnitt 19.7.4 om belopp av någon betydelse i motsvarande situation kunna ge vägledning.

19.4 Hinder mot omprövning

19.4.1 Allmänt

21 kap. 3 § SBL

Om en fråga som avses i 1 § har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan.

Betalningsskyldighet enligt 12 kap 7 c § får inte omprövas. *Lag (2003:747).*

Trots bestämmelsen i första stycket får en fråga som har avgjorts av en länsrätt eller en kammarrätt genom beslut som fått laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet. *Lag (1997:483).*

SKV har enligt SBL:s regler såväl befogenhet som skyldighet att ompröva sina egna beslut. Dessa regler innebär bl.a. att SKV är oförhindrad 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. Hinder mot omprövning föreligger dock om en fråga är föremål för prövning av allmän förvaltningsdomstol (litis pendens) eller har avgjorts av sådan domstol (res judicata) såvida inte förhållanden som anges i 21 kap. 3 § 3 st. SBL är för handen. Ovanstående gäller dock inte betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL som inte får omprövas.

19.4.2 Omprövningsföremålet

På skatteområdet föreligger en renodlad sakprocess. Det sagda innebär för domstolarnas del att de enbart har att pröva den fråga som överklagandet gäller och att domstolen inte ska uttala sig om skatteberäkningen. Om domstolens beslut innebär att klaganden helt eller delvis vinner bifall till sin talan är det i stället SKV som ska beräkna skatten i form av ett beslut om vissa debiteringsåtgärder enligt 11 kap. 20 § SBL.

För SKV:s del gäller dock att ett omprövningsbeslut, som innebär en ändring av tidigare ställningstagande, består av två moment. Det ena momentet utgör ett ställningstagande i själva sakfrågan eller sakfrågorna och det andra momentet utgör ett bestämmande av skatten (jfr prop. 1989/90:74 s. 293). Varje sakfråga kan bli föremål för omprövning.

En viktig princip när det gäller att avgränsa saken är den om ”taxeringsårets slutenhet”, som i mervärdesskatterättsligt hänseende motsvaras av ”redovisningsperiodens slutenhet”. Detta innebär att saken individualiseras av den redovisningsperiod till vilken den är hänförlig. Det innebär således att en skattskyldig utan hinder av att en viss fråga avseende exempelvis redovisningsperioden april 2001 blivit rättskraftigt avgjord i LR, kan begära omprövning av ”samma” fråga rörande annan redovisningsperiod.

Har SKV fattat ett beslut om skönsbeskattning, oavsett om deklaration lämnats eller inte, anses även ett skönsmässigt avdrag för den ingående momsen ha medgetts. I prop. 1993/94:99 s. 210 sägs bl.a. att vid en skönsmässig fastställelse av skatt att betala görs en samlad bedömning av beloppets storlek, varvid inte bortses från förekomsten av ingående moms. Om den skattskyldige invänder mot skönsbeskattningsbeslutet att han har avdragsgill ingående moms att kvitta mot den utgående momsen kan en sådan invändning således inte godtas, eftersom omprövningsföremålet i dessa fall utgörs av hela den fastställda skatten.

19.4.3 Res judicata

SKV är förhindrad att ompröva en fråga som har avgjorts genom ett lagakraftvunnet beslut av allmän förvaltningsdomstol. Frågan är då res judicata och den får inte omprövas på nytt. Detta innebär att vid bedömningen av om det föreligger hinder för omprövning måste SKV beakta reglerna om en doms rättskraft. Rättskraftsinstitutet medför att parterna kan lita på och inrätta sitt handlande efter den meddelade domen utan att behöva riskera att ett nytt förfarande hos SKV eller att en ny process hos domstol inleds om samma sak.

Har en fråga avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet beslut mister alla omständigheter, som hade kunnat åberopas i domstolen, sin rättsliga betydelse (prekluderas) genom domen. En begäran om omprövning av en fråga, som en domstol tidigare prövat, ska således avvisas på grund av att res judicata föreligger, även om den skattskyldige anför omständigheter eller kommer in med annan bevisning än vad han tidigare har gjort. Den skattskyldige kan således inte senare begära omprövning eller överklaga samma fråga med yrkande att frågan ska bedömas annorlunda därför att han har kommit på en annan omständighet som talar för honom. Skulle däremot en ny relevant omständighet (s.k. facta superveniens) inträffa efter domen kan frågan omprövas (se vidare nedan).

När det gäller att bestämma en doms rättskraft är reglerna om taleändring i domstol av avgörande betydelse. En samstämmighet finns på det sättet att om åberopandet av en ny omständighet eller framställandet av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny sak eller fråga väcks och därför utgör en otillåten taleändring, får den nya saken eller frågan inte avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt ärende. Om frågan förs in i målen hos LR men denna inte tillåter taleändringen, får frågan inte avvisas av SKV om den kommer upp som ett ärende om omprövning (se prop. 1989/90:74 s. 374).

En dom avseende en momsfråga har endast rättskraft i momshänseende och rättskraften sträcker sig aldrig längre än den redovisningsperiod som varit föremål för prövning i domen. Samma fråga kan därför på nytt prövas såvitt avser ett annat skatteslag eller en annan redovisningsperiod. Domen kan dock ofta ha bevisverkan vid prövningen av ett annat skatteslag eller senare redovisningsperioder om förutsättningarna är desamma.

Undantag från res judicata

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 § 3 st. SBL är tillämplig, dvs. vid ändrad RR-praxis. Se nedan under kantrubriken ”Att bryta dom”.

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. momsprocessen, kunna leda till stötande resultat. Utan hinder av att res judicata föreligger får SKV därför 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 § 3 st. SBL 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.

Exempel 1

Undantaget i 21 kap. 3 § 3 st. SBL kan exemplifieras på följande sätt. Två företag överklagar var sitt beslut, enligt vilka identiska avdrag för ingående moms inte medgivits. LR bifaller, i enlighet med då gällande praxis, inte överklagandena. Det ena företaget nöjer sig med LR:s dom och domen vinner laga kraft. Det andra företaget överklagar hos KR och därefter hos RR. RR ändrar praxis och medger avdraget. Det företag som inte klagade på LR:s dom kan då med stöd av 21 kap. 3 § 3 st. SBL hos SKV begära omprövning och utan hinder av res judicata få en omprövning till

stånd. För att kunna prövas måste dock begäran om omprövning ha kommit in i rätt tid.

19.4.4 Litis pendens

Det är en grundläggande rättsprincip att hinder mot omprövning föreligger om det redan pågår en domstolsprocess om samma sak (litis pendens). Så är fallet då en skattskyldig har överklagat ett beskattningsbeslut till LR avseende en eller flera sakfrågor och handlingarna har översänts till LR men det ännu inte föreligger någon dom. SKV är således förhindrad att företa en omprövning av samma sakfråga eller sakfrågor på grund av litis pendens.

SKV ska i dessa fall, om omprövning begärts av den skattskyldige, avvisa dennes begäran. I de situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande, antingen direkt eller indirekt, får den skattskyldige, oavsett om en fråga avgjorts av domstol, komma in med i princip hur många nya ansökningar som helst, så länge eventuella tidsfrister för ansökningarnas ingivande inte är försuttna. Exempel på situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande är då den skattskyldige begärt att få redovisa moms i skattedeklaration enligt 10 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL.

I de fall den skattskyldige skickar in en ny ansökan (i stället för att begära omprövning) kan SKV utan hinder av litis pendens pröva ansökan om SKV avser att helt eller delvis bifalla densamma, varvid kopia av beslutet bör tillställas domstolen. Om så ej är fallet bör SKV avvisa ansökningen under åberopande av sistnämnda prövningshinder. I en res judicatasituation ska förnyad prövning ske oavsett om SKV avser att bifalla eller avslå ansökningen.

19.5 Omprövning på initiativ av den skattskyldige

19.5.1 Allmänt

Syftet med omprövningsförfarandet är att LR inte i onödan ska belastas med otvistiga ärenden. Ett annat syfte är att ett ärende inte ska behöva avgöras på högre nivå än dess beskaffenhet kräver (se prop. 1989/90:74 s. 318). I vissa fall kan det vara oklart om den skattskyldige begär omprövning eller överklagar ett beslut. I dessa fall bör SKV vara försiktig med att tolka den skattskyldiges skrivelse som ett överklagande (jfr prop. 1989/90:74 s. 319). Om den skattskyldiges skrivelse är tvetydig och svårtolkad bör dock SKV utreda vad den skattskyldige önskar (jfr serviceskyldigheten enligt 4 § FL och JO:s uttalande i ärende 1995/96:JO1 s. 234 beträffande tolkning av skrivelse från skattskyldig).

19.5.2 Behörighet att begära omprövning

Enligt 21 kap. 1 § SBL ska SKV ompröva ett beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Den som har rätt att begära omprövning är den skattskyldige eller behörig företrädare för denne. Vem som är skattskyldig framgår av 1 kap. 2 § ML.

Som allmänna förutsättningar att föra talan i domstol gäller att den som för talan har partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation. Motsvarande förutsättningar gäller även för den som hos SKV begär omprövning. Föreligger någon brist i sådant hänseende för den som begär omprövning ska, om inte den skattskyldige efter föreläggande avhjälpt bristen, en sådan begäran avvisas. Vad som avses med dessa begrepp behandlas i avsnitt 20.4.

En fysisk person kan själv eller genom befullmäktigat ombud eller genom legal ställföreträdare begära omprövning. Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer företräds av sin styrelse eller, vilket är vanligt, firmatecknare. Handelsbolag företräds av bolagsmännen eller särskild firmatecknare. SKV kan kontrollera vem som är behörig att företräda dessa juridiska personer, vilka naturligtvis även kan anlita ombud i skatteärenden. Ombudet företräder då sina klienter i dessa ärenden enligt fullmakt. Enligt bestämmelsen i 23 kap. 6 § SBL förutsätts dock att de uppgifter som lämnats för en skattskyldig juridisk person får anses ha lämnats av den skattskyldige. Detta under förutsättning att det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. (Se avsnitt 4.3.12).

Konkurs

Sedan ett beslut om konkurs har meddelats får, enligt 3 kap. 1 § KonkL, gäldenären inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Enligt 3 kap. 9 § KonkL får konkursboet överta gäldenärens talan om rättegång pågår mellan gäldenären och någon annan om sådan egendom som hör till konkursboet.

För det fall att en skattskyldig har initierat ett omprövningsärende och han försätts i konkurs under handläggningens gång bör SKV kontakta konkursförvaltaren. Denne kan då välja att träda in som part i ärendet, vilket får till följd att den skattskyldiges partsbehörighet upphör. Om konkursförvaltaren väljer att inte inträda som part förblir den skattskyldige behörig att agera i ärendet (3 kap. 9 § 1 st. KonkL).

Om den skattskyldige är försatt i konkurs torde endast konkursförvaltaren vara behörig att initiera en process och agera i målet. Avstår konkursförvaltaren från att föra talan torde dock konkursgäldenärens talerätt inte vara inskränkt. Rättspraxis på området

gäller främst inkomsttaxering. Denna rättspraxis är dock analogt tillämplig på momsområdet.

Frågan om talerätten i process där talan mot gäldenären väckts först efter beslutet om konkurs, har prövats i RÅ 1996 ref. 7. Målet handlade om eftertaxering av ett bolag. Bolaget försattes i konkurs den 10 mars 1992 och SKM yrkade eftertaxering i ansökan den 7 december 1993. Ansökan delgavs konkursförvaltaren som uppgav att han inte hade för avsikt att inträda i rättegången. LR eftertaxerade i enlighet med ansökan om eftertaxering och påförde skattetillägg. Den fysiska personen bakom bolaget överklagade LR:s dom och anförde att SKM:s ansökan om eftertaxering inte hade delgivits honom och att han inte fått tillfälle att föra bolagets talan i målet. KR yttrade att enligt 3 kap. 1 § KonkL får konkursgäldenär efter det att beslut om konkurs meddelats inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Härav följer, enligt KR:s mening, att talerätten i en process där talan mot gäldenären väckts först efter beslutet om konkurs, inte tillkommer gäldenären utan konkursboet. Konkursförvaltaren har således enligt KR exklusiv talerätt. KR avvisade därför överklagandet. Bolaget överklagade och RR anförde att varken det av KR åberopade stadgandet i 3 kap. 1 § KonkL som fråntar konkursgäldenären möjligheten att råda över egendom som tillhör konkursboet och att åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen eller någon annan bestämmelse i KonkL hindrar att konkursgäldenären för talan i eftertaxeringsprocessen. Detta ställningstagande stod enligt RR inte i motsatsförhållande till utgången i RÅ 81 1:20 vari RR fann att utgången av ett mål angående konkursbolags inkomsttaxering hade en sådan betydelse för konkursboet att förvaltaren ägde föra konkursbolagets talan i taxeringsmålet för tid före konkursen.

Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott är bolaget enligt 13 kap. 49 § (tidigare 19 § 1 st.) ABL upplöst när konkursen avslutas. Som huvudregel gäller att ett på sådant sätt upplöst aktiebolag saknar rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part. Från denna huvudregel har dock i praxis gjorts vissa undantag.

RR har i RÅ 1996 not. 192 tillerkänt ett genom konkurs upplöst aktiebolag partshabilitet. Den materiella frågan rörde ett aktiebolags rätt till avdrag för ingående moms för mottagna guldpartier. I KR var bolaget klagande och fick bifall till sin talan trots att bolaget upplösts genom att konkursen under processen i KR avslutats utan överskott. RSV överklagade och yrkade i första hand att KR-domen skulle undanröjas på grund av att KR borde ha avvisat bolagets talan, eftersom bolaget efter avslutad konkurs saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet.

RR anförde följande i fråga om partshabiliteten:

> ”Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott är aktiebolaget enligt 13 kap. 19 § [numera 49 §] aktiebolagslagen upplöst när konkursen avslutas. I enlighet härmed har bolaget upplösts den 18 april 1994, dvs. under målets handläggning i kammarrätten. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet. Från denna regel har emellertid i rättspraxis gjorts vissa undantag (se t.ex. NJA 1979 s. 700). Den skattefordran varom är fråga i målet avser redovisningsperioder som gått till ända före konkursbeslutet. Den skatt som kan komma att återbetalas till bolaget kan medföra en ny utdelning i konkursen. Med hänsyn till detta och övriga upplysta omständigheter får bolaget utan hinder av bestämmelserna i 13 kap. 19 § [numera 49 §] aktiebolagslagen anses ha partshabilitet i den nu förevarande processen. Regeringsrätten delar därför inte RSV:s uppfattning att bolagets talan skulle ha avvisats i kammarrätten.”

Även RÅ 2002 not. 179 är ett exempel på att det förhållandet att ett bifall av ett genom konkurs upplöst bolags talan kan medföra en ny utdelning i konkursen, gör att bolaget anses ha partshabilitet i processen. Avgörandena är ett avsteg från huvudregeln. Ytterligare ett avsteg från huvudregeln utgör RÅ 2000 ref. 41. Förhållandena i målet var att ett bolag försatts i konkurs den 10 september 1993. Konkursen avslutades den 18 januari 1995. SKM fattade beslut om att påföra ytterligare moms samt skattetillägg för redovisningsperioder under 1993. Bolaget överklagade till LR som avslog överklagandet. Bolaget överklagade till KR som avvisade bolagets talan på grund av att bolaget saknade partshabilitet.

Av det sistnämnda rättsfallet framgår även att staten vid tingsrätten stämt styrelseledamöterna i bolaget angående företrädaransvar enligt 48 § GML. RR gjorde den bedömningen att vissa undantag från huvudregeln, dvs. att ett bolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet när konkursen avslutas utan överskott, kan göras.

RR fann att det var ovisst om ställföreträdarna skulle få skattefrågan prövad i pågående process i tingsrätten. Ställföreträdarna får därför anses ha ett betydande intresse av att få skattefrågan överprövad i förvaltningsdomstol. Även rättssäkerhetsskäl talar för att en sådan prövning bör ske. RR fann därför att bolaget trots att det upplösts ska tillerkännas partshabilitet i den aktuella skatteprocessen.

Ännu ett undantag från huvudregeln är RÅ 2002 ref. 76. Där utgick RR från att domstolen i RÅ 2000 ref. 66 I funnit att

systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. RR konstaterade vidare att det svenska skattetilläggssystemets förenlighet med konventionen var avhängigt att den enskilde i efterhand har möjlighet att få ett skattetillägg prövat av en domstol som fullt kan tillgodose de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6. RR konstaterade också att Europadomstolen i två domar 2002-07-23, ansökan nr 36985/97 och 34619/97, (Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige) intog samma ståndpunkt som RR när det gäller skattetillägg och prövningen av artikel 6.

Följden av det ovanstående är, enligt RR, att en skattskyldig alltid är berättigad till en överprövning i förvaltningsdomstol av påförda skattetillägg. Detta gäller även ett bolag som är upplöst efter avslutad konkurs och som av den anledningen annars saknar rättskapacitet och partshabilitet. I det aktuella avgörandet framhöll RR vidare att det därvid var nödvändigt, för att bolaget skulle tillförsäkras en rättssäker prövning av bl.a. aktuellt skattetillägg, att även av SKM på skönsmässig grund fastställda beslut avseende moms m.m. överprövades.

I de fall där omprövning har skett på SKV:s initiativ och den skattskyldige försätts i konkurs under handläggningstiden bör SKV i enlighet med 3 kap. 9 § KonkL bereda konkursförvaltaren möjlighet att inträda i ärendet vid sidan av gäldenären. Om han gör det blir både konkursförvaltaren och konkursgäldenären parter i ärendet och om han väljer att inte inträda, är konkursgäldenären ensam part i ärendet, se även avsnitt 21.3.2.

Likvidation

Vid likvidation av ett aktiebolag har en likvidator övertagit styrelsens ställning som företrädare. När likvidationen är avslutad är bolaget upplöst varvid den rättsliga handlingsförmågan upphör. Om tillgångar yppas för bolaget efter dess upplösning eller om talan väcks mot bolaget eller det annars uppkommer behov av likvidationsåtgärd ska dock likvidationen enligt 13 kap. 43 § ABL fortsätta. En anmälan härom ska genast göras av likvidatorerna. I ett sådant fall är bolaget inte längre att anse som upplöst. När likvidationen fortsätter äger bolaget således rättskapacitet och partshabilitet i den omfattning som behövs för att avveckla det ifrågavarande rättsförhållandet.

I RÅ 1999 ref. 34 har RR, utöver ABL:s bestämmelser om fortsatt likvidation, tillerkänt ett upplöst bolag partshabilitet. I målet pågick vid tiden för bolagets upplösning en taxeringsprocess mellan bolaget och staten. Den vid tidpunkten för likvidationen pågående taxeringsprocessen innebar att det då och även senare förelåg behov av fortsatta likvidationsåtgärder. RR fann därför att bolaget, trots att upplösning skett och att likvidatorn inte funnit

skäl att göra någon anmälan om fortsatt likvidation, skulle tillerkännas partshabilitet i taxeringsprocessen.

Fusion

Vid fusioner uppgår det fusionerade bolaget i ett annat bolag och existerar inte längre efter fusionen. Det överlåtande bolaget upplöses genom fusionen.

I RÅ 2002 ref. 82 konstaterade RR att ett bolag som upplösts genom fusion efter upplösningen saknar rättshandlingsförmåga och inte kan vara part i en process. Detta innebär dock inte, underströk domstolen, att en process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering som pågår då bolaget upplöses måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått.

RR uttalade vidare att det är uppenbart att en fusion inte medför att en process som avser det upplösta bolagets inkomsttaxering för ett förflutet år kan omfatta också det övertagande bolagets inkomsttaxering för samma år. De båda bolagens taxeringar ska alltså hållas åtskilda. Utan hinder av att bolaget upplösts, ska processen därför även efter upplösningen avse det upplösta bolagets inkomsttaxering.

Se även RSV:s skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion m.m.”

19.5.3 Skriftlig begäran

21 kap. 4 § 1 st. första meningen SBL

En skattskyldig som vill begära omprövning skall göra detta skriftligt. *Lag (1997:483).*

En skattskyldigs begäran om omprövning av ett beslut ska göras skriftligt. Kravet på skriftlighet behöver inte innebära någon större formalism (se prop. 1989/90:74 s. 301). Är det fråga om en muntlig begäran som uppenbarligen ska bifallas är det inte något som hindrar att SKV sedan verket har uppmärksammats på felaktigheten av den skattskyldige, företar rättelsen på ”eget initiativ” med stöd av sin rätt att inom sexårsperioden fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel.

En begäran om omprövning kan anhängiggöras i form av skrivelse, telegram eller telefax (jfr RÅ 1992 not. 571 där en besvärshandling inkom per fax). Ett telegram eller telefax ska dock alltid bekräftas med en underskriven handling senare. En begäran om omprövning kan således inte göras muntligt. När väl en skriftlig begäran om omprövning har inkommit till SKV, kan dock den

skattskyldige komplettera ärendet muntligt. Den skattskyldige har även möjlighet att muntligen inskränka och utvidga sina yrkanden beloppsmässigt. Eftersom varje sakfråga ska ses var för sig kan han inte muntligen föra in nya yrkanden och omständigheter som hänför sig till en ny sak. Däremot kan han göra detta skriftligt.

Om den skattskyldige skriftligen har begärt omprövning av t.ex. storleken av ett avdrag för ingående moms, uppfyller han inte formkravet om han därefter muntligen yrkar nedsättning av den utgående momsen för att en däri ingående post avser en omsättning som inte är skattepliktig.

19.5.4 Tidsfrist

Omprövning ska ske inom vissa angivna tidsfrister. Vilka dessa är framgår av nedanstående avsnitt.

Sexårsfrist

21 kap. 4 § 1 st. andra meningen SBL

Begäran skall, om inte annat följer av 5 §, ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (2003:664).*

En begäran om omprövning ska enligt huvudregeln ha kommit in till SKV senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Med beskattningsår avses det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller om räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret.

Exempel 2

SKV har under 2001 påfört den skattskyldige ytterligare moms att betala för redovisningsperioden oktober 2000. Den skattskyldige kan begära omprövning intill utgången av 2006 (2000 + 6 år), om han har kalenderår som beskattningsår. Om han i stället har brutet räkenskapsår som går ut den 31 augusti så kan han begära omprövning intill utgången av 2007 (2001+ 6 år).

Förlängd sexårsfrist

21 kap. 4 § 2 st. SBL

Även efter den tid som anges i första stycket får omprövning begäras av ett beslut som är till den skattskyldiges nackdel, om den skattskyldige gör sannolikt att han eller hon inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om beslutet eller om ett skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som skall betalas. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick sådan kännedom. *Lag (1997:483).*

En skattskyldig som gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av sexårsfristen fått kännedom om ett beslut som är till hans nackdel eller skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som ska betalas, har alltid rätt att komma in med

en omprövningsbegäran inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Exempel 3

SKV har under 2001 påfört den skattskyldige ytterligare moms att betala för redovisningsperioden oktober 2000. Om den skattskyldige, som har kalenderår som beskattningsår, gör sannolikt att han inte fått kännedom om beslutet förrän den 20 december 2006 så går tiden för omprövningsbegäran ut först den 20 februari 2007, dvs. efter sexårsfristen.

Motivet för denna bestämmelse är att lagstiftaren vill säkerställa en minimitid för att begära omprövning i fall då SKV:s beslut fattas sent under sexårsfristen. För att förvissa sig om att den skattskyldige verkligen tillställs sent under ordinarie omprövningsperiod fattade beslut, har lagstiftaren vidare föreskrivit en delgivningsskyldighet 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 (se avsnitt 19.6.2).

Tvåmånadersfrist

21 kap. 5 § SBL

En begäran om omprövning skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller *Lag (2003:664).*

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. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, eller
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §. *Lag (1997:483).*

När det gäller vissa beslut, som huvudsakligen avser preliminär skatt men även anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, ska begäran om omprövning ha kommit in inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet. Begäran om omprövning av beslut som gäller anstånd med att lämna deklaration, anstånd med att betala deklarerat belopp eller anstånd vid omprövning eller överklagande ska således ha kommit in inom tvåmånadersfristen.

Inkommen handling

Frågan om när en handling kan anses ha kommit in till SKV regleras i 10 § FL. Där anges i första stycket bl.a. att en handling anses ha kommit in den dag då den, eller en avi om en betald post-

försändelse som innehåller handlingen, anländer till myndigheten eller kommer behörig tjänsteman tillhanda.

Kan det antas att handlingen eller en avi om denna en viss dag har lämnats i myndighetens lokal eller avskilts för myndigheten på posten, anses den ha kommit in den dagen om den kommer behörig tjänsteman tillhanda närmast följande arbetsdag (se 10 § 2 st. FL). Eftersom det har betydelse när en handling har kommit in till SKV, t.ex. vid bestämmande av förseningsavgift, överklagandetider etc., ska handlingar alltid ankomststämplas. Lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid är tillämplig vid bedömningen av om begäran om omprövning har kommit in i rätt tid.

Det är den skattskyldige som har bevisbördan för en för sent inkommen begäran om omprövning. Kravet på bevis för att en handling har kommit in i rätt tid belyses i RÅ 1991 ref. 90. (Se vidare avsnitt 20.5.2.)

För sent inkommen handling

Har en begäran om omprövning kommit in för sent ska den avvisas. Ett sådant avvisningsbeslut kan överklagas enligt 22 kap. 1 § SBL.

19.5.5 Felsända skrivelser

2 kap. 6 § SBL

Om den skattskyldige inom föreskriven tid har gett in en begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket ändå pröva ärendet. Begäran skall då omedelbart sändas över till verket med uppgift om den dag då begäran kom in till domstolen. *Lag (2003:664).*

I 2 kap. 6 § SBL anges att ett ärende får prövas även om begäran om omprövning har lämnats till allmän förvaltningsdomstol, dock endast under förutsättning att den har lämnats in i rätt tid.

19.5.6 Egenhändigt undertecknande

21 kap. 6 § SBL

En begäran om omprövning skall vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller den skattskyldiges ombud. Är den inte det, får Skatteverket utfärda ett föreläggande om att den skall undertecknas. Föreläggandet skall innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas. *Lag (2003:664).*

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 SKV 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 eller föreligger res judicata, skulle det vara tämligen poänglöst för SKV att vid äventyr av avvisning 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. 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 den väljer att förelägga om undertecknande, i föreläggandet ange påföljden för underlåtelsen att efterkomma föreläggandet, dvs. avvisning. För avvisning i denna situation krävs således ett formligt föreläggande om undertecknande vid äventyr av avvisning och att föreläggandet inte följts inom föreskriven tid. Har SKV t.ex. bara uppmanat 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 dels i fall då andra prövningshinder redan föreligger, dels 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, dels i fall då SKM 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 § SBL, 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 besvärsinlaga (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. Besvärsinlagan 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 besvärsinlagan härrörde från klaganden.

Har SKV fått en undertecknad begäran om omprövning via t.ex. telefax innebär det att SKV endast har fått en kopia av originalet (se avsnitt 20.4.1, jfr RÅ 1992 not. 571). SKV bör behandla detta på samma sätt som en icke undertecknad begäran om omprövning. SKV kan då förelägga den skattskyldige att underteckna sin begäran om omprövning enligt 21 kap. 6 § SBL enligt de grunder som redovisats ovan.

Fullmakt saknas

Enligt 49 § FPL ska en person som uppger sig vara ombud för annan person styrka sin behörighet med fullmakt. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i SBL eller FL, men regeln i FPL bör vara vägledande vid handläggningen i omprövningsärenden på SKV. I prop. 1971:30 del 2, uttalade departementschefen att reglerna i 49 § FPL vid behov kunde tjäna till vägledning vid tillämpning av FL och att, i den mån dessa regler inte gav tillräcklig vägledning, ytterligare ledning kunde erhållas i de allmänna rättsgrundsatser om ombud och fullmakt som kommer till uttryck i 12 kap. RB. I dessa bestämmelser regleras bl.a. fullmaktens utformning och rättsverkan. Skriftlig fullmakt ska vara undertecknad av parten (12 kap. 8 § RB), den ska företes i huvudskrift (12 kap. 9 § RB) och den ska innehålla ombudets namn och avse visst mål eller rättegång (12 kap. 12 § RB).

Om en begäran om omprövning inkommer undertecknad av en person som uppger sig vara ombud för en annan person och om det inte klart framgår att denne har fullmakt, ska fullmakt i original krävas in. Fullmakten kan avkrävas antingen det uppgivna ombudet eller den skattskyldige. Enligt praxis har myndigheterna också en skyldighet att vid behov bereda ett ombud tillfälle att styrka sin behörighet, se RÅ 1950 ref. 30 och JO 1974 s. 619.

Fullmakt bör krävas in om det inte klart framgår att det uppgivna ombudet har i uppdrag att föra den skattskyldiges talan. Om det på annat sätt framgår att den som för den skattskyldiges talan är behörig ska naturligtvis inte fullmakt infordras. Fullmakt behöver inte heller krävas in om det lätt kan konstateras att SKV bör ändra sitt beslut som den skattskyldige genom ombudet har begärt. SKV

har ju möjlighet att företa omprövning på eget initiativ inom de tidsfrister som gäller för omprövning till skattskyldigs fördel.

Om fullmakt krävs in ska det ske i ett formellt föreläggande av vilket det ska framgå att SKV inte upptar begäran om omprövning, dvs. avvisar begäran, om föreläggandet inte följs. Saknas ett sådant föreläggande kan avvisning i avsaknad av fullmakt inte ske. Om en begäran om omprövning från ett uppgivet ombud, som inte bifogat någon fullmakt, kommer in i god tid inom den sexåriga omprövningstiden kan ett avvisningsbeslut fattas utan kommunikation med den skattskyldige. Han bör dock tillställas en kopia av beslutet. Har begäran om omprövning kommit in mot slutet av den sexåriga omprövningsfristen och är avvisning på grund av brister i fullmakt aktuell, bör den skattskyldige däremot få tillfälle att själv avhjälpa bristen. I sådant fall bör SKV vända sig direkt till den skattskyldige för att få in den efterfrågade fullmakten eller för att få den skattskyldige att själv underteckna begäran.

19.5.7 Omprövning av skattetillägg

21 kap. 7 § SBL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillägg omprövas på begäran av den skattskyldige, så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483).*

Om en skattskyldig har överklagat momsfrågan men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom har han, så länge beslutet i huvudfrågan ännu inte vunnit 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.

Vid sidan av möjligheten till omprövning av skattetillägget så länge huvudfrågan inte vunnit laga kraft enligt ovan finns ytterligare två möjligheter för den skattskyldige. Den skattskyldige kan med stöd av 22 kap. 5 § SBL överklaga beslutet om skattetillägg eller med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket 22 kap. 13 § SBL 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. Oavsett vilka av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – omprövning, överklagande eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta föranletts av den skattefråga som är föremål för domstolsprövning.

Den skattskyldige som missat sexårsfristen har ytterligare en möjlighet att få skattetillägget undanröjt nämligen genom bestämmelsen i

21 kap. 8 § 2 st. SBL, se avsnitt 19.6.1. Av förarbetena framgår klart att denna paragraf ska kunna tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av moms.

19.5.8 Oklara yrkanden och grunder

I SBL finns inte några regler om vad en begäran om omprövning ska innehålla eller hur den ska utformas. Vägledning kan dock fås genom den praxis som har utvecklats beträffande sakprövningsförutsättningarna för allmän förvaltningsdomstol vid tillämpningen av 5 § FPL. Enligt denna rättspraxis ska en prövning i många fall ske trots att yrkandena är oklara och även i de fall när den skattskyldige inte har framfört några yrkanden. Helt avgörande för om prövning ska ske är dock att det med viss säkerhet går att sluta sig till vad den skattskyldiges avsikt är. I de fall SKV inte kan sluta sig till vad den skattskyldige vill bör denne dock föreläggas att komplettera sin begäran vid påföljd att hans begäran annars kommer att avvisas.

Oavsett graden av oklarhet i den skattskyldiges yrkanden och grunder måste naturligtvis SKV ge den skattskyldige möjlighet att förtydliga sig. Inkommer inte den skattskyldige med begärd komplettering, men går det ändå med viss säkerhet att sluta sig till vad den skattskyldige vill uppnå, kan omprövning göras på befintligt material. Om det inte går att sluta sig till vad den skattskyldige vill och om den skattskyldige inte avhörts kan SKV påminna om komplettering och samtidigt om möjligt ange hur SKV uppfattar yrkandet och att myndigheten vid utebliven komplettering avser att företa omprövning på befintligt material, alternativt att SKV överväger att fatta ett avvisningsbeslut.

19.6 Omprövning på initiativ av SKV

19.6.1 Omprövning till den skattskyldiges fördel

21 kap. 8 § SBL

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. *Lag (2003:664).*

Sexårsfrist

SKV har möjlighet att på eget initiativ till den skattskyldiges fördel ompröva tidigare beslut senast under sjätte året efter utgången av kalenderåret under vilket beskattningsåret har gått ut. Ett beslut är meddelat när det underskrivits och överlämnats för expediering.

Exempel 4

Ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel avseende en eller flera redovisningsperioder under 2001 kan, om den skattskyldige har kalenderår som räkenskapsår, meddelas senast vid utgången av 2007 (2001 + 6 år).

Om han i stället har brutet räkenskapsår med bokslut den 30 april får omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden februari 2001 meddelas senast vid utgången av 2007 (2001 + 6 år). Omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden maj 2001 får meddelas senast vid utgången av 2008 (2002 + 6 år).

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 (1930:73) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, avses bl.a. meddelande av beslut. Denna s.k. söndagsregel 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 vara meddelat i rätt tid.

Förlängd sexårsfrist

Enligt 21 kap. 8 § 2 st. SBL kan ett omprövningsbeslut meddelas även efter sexårsfristen. Omprövning till den skattskyldiges fördel får ske utan tidsbegränsning så snart det av det material som är tillgängligt för SKV framgår att SKV har meddelat ett felaktigt beskattningsbeslut. I prop. 1996/97:100 s. 632 anges ett antal exempel när bestämmelsen blir tillämplig:

- slutlig skatt fastställts till för högt belopp
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § SBL skett med ett för lågt belopp.
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked
- skattetillägg som har sin grund i felaktig redovisning av moms
- det föranleds av SKV:s beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för annan redovisningsperiod eller annan skattskyldig. Jfr vad som sägs i avsnitt 19.7.3 om följdändringsbeslut.

Sista strecksatsen kan åskådliggöras genom nedanstående exempel.

Exempel 5

När ett beskattningsbeslut fattas för företag a framkommer att företag B felaktigt blivit beskattad för samma belopp. SKV kan då genom omprövning i form av en följdändring rätta företag B:s skatt oavsett när felet upptäcks.

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, dock givetvis inte efter det att preskription inträtt för den aktuella skatten (se avsnitt 19.7.3).

19.6.2 Omprövning till den skattskyldiges nackdel

21 kap. 9 § SBL

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, utom i de fall som avses i andra stycket samt 11 och 12 §§. *Lag (1997:483).*

Om en skattedeklaration inte har lämnats in i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till Skatteverket, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (2003:664).*

I 21 kap. 9 § SBL finns bestämmelser om vad som gäller för omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige. Som nackdelsbeslut anses beslut som leder till mindre skatt att återfå alternativt högre skatt att betala för den skattskyldige (se prop. 1989/90:74 s. 308). Undantagsvis kan det dock finnas situationer där en skattskyldig anser att en skattesänkning i ett större ekonomiskt perspektiv innebär en nackdel. Ett sådant beslut får anses vara ett beslut till den skattskyldiges nackdel.

Tvåårsfrist

Om SKV:s beslut är till nackdel för den skattskyldige får beslut inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Exempel 6

Ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel avseende en eller flera redovisningsperioder under 2001 kan, om den skattskyldige har kalenderår som räkenskapsår, meddelas senast vid utgången av 2003 (2001 + 2 år).

Om den skattskyldige i stället har brutet räkenskapsår med bokslut den 30 april får omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden februari 2001 meddelas senast vid utgången av 2003 (2001 + 2 år). Omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden maj 2001 meddelas senast vid utgången av 2004 (2002 + 2 år).

Undantag från tvåårsfristen

Från tvåårsfristen finns två undantag.

- Ett undantag föreligger om den skattskyldige inte deklarerat i rätt tid. Vid sådant förhållande får SKV meddela beslut till hans nackdel inom ett år från den dag deklarationen kom in till SKV, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut.
- Det andra undantaget avser sådana fall då förutsättning för efterbeskattning föreligger.

Bestämmelsen i 21 kap. 9 § 2 st. SBL innebär att SKV, inom tid som normalt gäller bara för efterbeskattning, har precis samma möjligheter att meddela omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel som SKV har enligt 21 kap. 9 § 1 st. SBL. Fråga är här om en direkt förlängning av den ordinarie omprövningsfristen.

Exempel 7

Skattedeklaration för redovisningsperioden april 2000 inkommer först den 15 mars 2001. Enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL får SKV meddela ett omprövningsbeslut till nackdel senast inom ett år från dagen för deklarationens inlämnande, dvs. i detta fall senast den 15 mars 2002. Enligt huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. SBL får SKV dock fatta ett dylikt omprövningsbeslut senast vid utgången av andra året efter beskattningsåret, dvs. i detta fall senast vid utgången av 2002. Bestämmelsen i andra stycket tillämpas således bara i fall då tvåårsfristen är försutten.

Skulle den skattskyldige överhuvudtaget inte ge in någon skattedeklaration gäller således de ordinära omprövningsreglerna till dess att sjätte året efter beskattningsåret löpt ut.

I de fall en skattedeklaration inte har kommit in kan man välja att tillämpa antingen 21 kap. 9 § eller 21 kap. 11 § 3 p. SBL. Av 21 kap. 11 § 3 p. SBL framgår att efterbeskattning får ske om den skattskyldige inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift och underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats. Detta innebär att SKV i sådana fall då omprövningsbeslut kan fattas med stöd av 21 kap. 9 § 2 st. SBL skulle kunna välja att efterbeskatta enligt 21 kap. 11 § 3 p. SBL i stället.

Med hänsyn dock till att det i 21 kap. 13 § 1 st. SBL regleras att efterbeskattning endast ska ske om det avser belopp av någon betydelse, har SKV inte alltid en valmöjlighet.

Föreligger förutsättningar för att tillämpa såväl 21 kap. 9 § 2 st. SBL som 21 kap. 11 § 3 p. SBL bör SKV i sådana situationer

tillämpa 21 kap. 9 § 2 st. SBL. Skulle SKV välja att efterbeskatta föreligger hinder för att senare återigen efterbeskatta samma fråga med hänsyn till res judicatabestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st. SBL.

Frågan om SKV på oförändrat material kan företa omprövning enligt 4 kap. 7 och 14 §§ TL till nackdel för den skattskyldige har varit föremål för prövning i RÅ 1996 ref. 102, det s.k. Triljonenmålet. RR kom i det målet fram till att en SKM med stöd av 4 kap. 7 och 14 §§ TL inom den ordinarie omprövningsfristen för beslut till den skattskyldiges nackdel på oförändrat underlag ägde rätt att till den skattskyldiges nackdel ändra ett taxeringsbeslut. Med hänsyn till att TL:s regler härvidlag i princip är identiska med SBL:s regler (21 kap. 1 och 9 §§) kan rättsfallet analogvis tillämpas på momsområdet.

Den s.k. söndagsregeln dvs. 2 § 1 st. i lagen om beräkning av lagstadgad tid (jfr avsnitt 19.6.1) torde även vara tillämplig på SKVs nackdelsbeslut. Detta 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.

19.6.3 Konsekvensändringar

RSV har i skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100, ”Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen” närmare redogjort för sin syn på bl.a. frågan om konsekvensändringar när exempelvis en process inom momsområdet framledes kan påverka en inkomsttaxering.

Av skrivelsen framgår RSV:s syn på vilka förutsättningar som krävs för att i efterhand justera det redovisade resultatet av näringsverksamhet vid taxeringen, när justering kan underlåtas samt vilket år sådan ska göras.

19.7 Efterbeskattning

19.7.1 Allmänt

21 kap. 10 § SBL

Skatteverket får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av den tid som anges i 9 § under de förutsättningar och på det sätt som anges i 11–20 §§ (*efterbeskattning*). *Lag (2003:664).*

Den tidsfrist om två år efter beskattningsåret inom vilken SKV normalt får fatta omprövningsbeslut till nackdel för skattskyldig kan utsträckas i enlighet med vad som sägs nedan. En dylik omprövning som sker efter ordinarie tvåårsfrist, benämns efterbeskattning.

SBL:s bestämmelser om efterbeskattning bygger på TL:s bestämmelser om eftertaxering.

Efterbeskattning utgör ett extraordinärt rättsmedel och för dess tillämpning fordras därför att vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda. Förutsättningarna framgår av följande avsnitt.

19.7.2 Efterbeskattning om beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats

21 kap. 11 § SBL

Efterbeskattning får ske, om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige *Lag (1997:483).*

1. i en skattedeklaration eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet, *Lag (2003:664).*
2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag,
3. inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift, eller
4. inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § tredje stycket. *Lag (2002:400).*

I 21 kap. 11 § SBL regleras de traditionella efterbeskattningsgrunderna, nämligen sådana fall då ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter. För att grund för efterbeskattning ska föreligga enligt nämnda lagrum är det alltså inte tillräckligt att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift respektive underlåtit att lämna uppgift. Därjämte krävs nämligen att oriktigheten eller underlåtenheten föranlett ett felaktigt beskattningsbeslut eller att ett beskattningsbeslut inte fattats (orsakssamband).

Under förfarandet

Efterbeskattning kan, enligt 21 kap. 11 § 1 p. SBL, ske om den skattskyldige i en skattedeklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift under förfarandet. Enligt prop. 1991/92:43 tillkom denna bestämmelse om efterbeskattning i klargörande syfte för att det inte skulle vara någon tvekan om att efterbeskattning kan ske om en oriktig uppgift lämnats i samband med en revision eller annan utredningsåtgärd. Departementschefen har härvid påpekat (se prop. 1991/92:43 s. 80) att skyldigheten att lämna sanningsenliga uppgifter till SKM rörande omständigheter som har betydelse för taxering, skatt eller avgift bör gälla oavsett när under förfarandets gång uppgifterna lämnats. Någon utvidgning av uppgiftsplikten i sig innebär dock inte detta.

Till ledning för beskattningen

Den oriktiga uppgiften, enligt 21 kap. 11 § 1 p. SBL, måste ha lämnats till ledning för beskattningen. Detta innebär att uppgiften måste ha lämnats för beskattningen av moms. En oriktig uppgift

som lämnats vid inkomsttaxeringen kan således inte anses lämnad till ledning för beskattningen vad gäller moms.

Oriktig uppgift

Enligt 21 kap. 11 § SBL kan efterbeskattning ske såväl när oriktig uppgift lämnats i deklarationen eller på annat sätt under förfarandet till ledning för beskattningen hos SKV, som när oriktig uppgift lämnats i mål om skatt. Efterbeskattning kan även ske då den skattskyldige inte lämnat deklaration eller begärd uppgift.

Det behöver inte vara fråga om en skriftlig uppgift utan till skillnad mot vad som gäller för skattetillägg kan således även en muntlig oriktig uppgift utgöra grund för efterbeskattning. Efterbeskattning är ju inte en sanktion utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma ett korrekt beskattningsbeslut.

Med oriktig uppgift förstås inte bara konkret oriktiga uppgifter utan även förtigande i deklaration eller i annat meddelande av en uppgift vilket medfört att beskattningsbeslutet blivit felaktigt eller inte fattats. Den skattskyldige har således en skyldighet att redovisa relevanta sakförhållanden. Har den skattskyldige redovisat de relevanta sakförhållandena på ett korrekt sätt men bedömt skattefrågan felaktigt är det inte fråga om en oriktig uppgift. Kraven på den skattskyldige att redovisa betydelsefulla sakuppgifter på ett korrekt sätt är höga. Det innebär att den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är betydelsefulla för bedömningen av ett yrkande för att inte riskera att ha lämnat en oriktig uppgift.

För att efterbeskattning ska kunna ske krävs inte att den skattskyldige uppsåtligen lämnat den oriktiga uppgiften eller att han varit vårdslös. Samma sak gäller vid underlåtenhet att lämna deklaration eller en begärd uppgift. Det räcker således med att det objektivt går att konstatera att uppgiften är oriktig respektive att en sådan underlåtenhet som nämnts föreligger för att grundförutsättningarna för efterbeskattning ska vara uppfyllda.

Vanligtvis är det den skattskyldige själv som har lämnat den oriktiga uppgiften, men den oriktiga uppgiften kan även ha lämnats av en ställföreträdare. I 23 kap. 6 § SBL sägs således att vid tillämpning av bestämmelserna i SBL ska ett meddelande som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses vara avlämnat av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige (se avsnitt 4.3.11).

Ett befullmäktigat ombud kan visserligen inte fullgöra deklarationsskyldigheten åt den skattskyldige, men en oriktig uppgift lämnad av ett ombud kan ändå föranleda efterbeskattning av den skattskyldige. Departementschefen har nämligen i prop. 1977/78:136 s. 160 anfört, beträffande oriktig uppgift i mål om

taxering, att en uppgift som lämnats av ett ombud inte bör behandlas på annat sätt än en uppgift som den skattskyldige själv lämnat. Detsamma gäller om ett ombud, sedan den skattskyldige lämnat deklaration till ledning för taxeringen, lämnar oriktig uppgift (RÅ 1980 1:47). Det nu sagda gäller visserligen eftertaxering enligt TL. Motsvarande regler torde dock med stor säkerhet gälla även vid efterbeskattning enligt SBL.

Begreppet oriktig uppgift förekommer inte bara i 21 kap. 11 § SBL. Samma begrepp förekommer också i 15 kap. 1 § SBL i fråga om skattetillägg. Rättspraxis som gäller skattetillägg kan därför vara av intresse vid bedömningen av vad som utgör oriktig uppgift vid efterbeskattning.

Oriktig uppgift – öppet yrkande

Någon oriktig uppgift föreligger inte om den skattskyldige öppet framställt ett yrkande som står i strid med författning eller praxis. Det är därför väsentligt att skilja på en oriktig uppgift och ett öppet yrkande. För att det ska kunna anses vara fråga om ett öppet yrkande krävs att den skattskyldige korrekt redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. Med hänsyn till att skattedeklarationen inte lämnar något utrymme för att lämna några ytterligare upplysningar kan ett öppet yrkande i praktiken endast framgå av en till deklarationen bifogad skrivelse eller annan handling, t.ex. en faktura. Antag t.ex. att en skattskyldig, som inte bedriver yrkesmässig persontransport, yrkat avdrag för ingående moms för ett inköp han gjort i verksamheten. Av en till deklarationen bifogad faktura framgår att inköpet avser en personbil. Enligt 8 kap. 15 § ML saknar den skattskyldige avdragsrätt för ingående moms avseende personbil. Han kan då anses ha framställt ett öppet yrkande och grund för efterbeskattning föreligger således inte.

Tidpunkt för avlämnande av oriktig uppgift

För efterbeskattning på grundval av oriktig uppgift i omprövningsärende respektive i mål om skatt krävs inte att den oriktiga uppgiften lämnats först i omprövningsärendet eller i målet om moms. Antag att den skattskyldige i sin skattedeklaration yrkat avdrag för ingående moms. SKV begär in underlag som styrker avdraget. Då inget underlag kommer in till SKV vägras avdrag för ingående moms. I en begäran om omprövning vidhåller sedan den skattskyldige sitt avdrag för ingående moms och lämnar nu även in fakturor som styrker beloppet. SKV medger avdraget. SKV gör därefter en utredning varvid det visar sig att inlämnade fakturor är falska. Den skattskyldige lämnade således en oriktig uppgift redan när han lämnade sin deklaration. Genom att vidhålla sitt yrkande om avdrag för ingående moms vid omprövningsförfarandet har den skattskyldige på nytt lämnat en oriktig uppgift, nämligen oriktig uppgift i ett omprövningsärende.

Den skattskyldige får under vissa förutsättningar föra in en ny fråga under pågående skatteprocess i LR (se 22 kap. 13 § SBL jfr med 6 kap. 19 § 2 st. TL). Innefattar då den skattskyldiges yrkande beträffande en sådan fråga en oriktig uppgift har han också lämnat en oriktig uppgift i skatteprocessen.

Skönsmässig efterbeskattning

En efterbeskattning kan även åsättas efter skönsmässiga grunder. Därvid måste såväl förutsättningar för efterbeskattning enligt 21 kap. 11 § SBL som förutsättningar för skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL föreligga. Det är således inte tillräckligt att deklaration eller räkenskaper är så bristfälliga att de inte är trovärdiga, utan det ska dessutom vara visat att oriktig uppgift lämnats beträffande belopp av någon betydelse.

Ett exempel på detta ges i RÅ 1988 ref. 97. Omständigheterna var i huvudsak följande. En skattskyldig, som var delägare i ett fåmansbolag som bedrev handel med livsmedel, hade tagit ut varor ur verksamheten för, enligt egen utsago 1 500 kronor vederlagsfritt. Resterande varuuttag uppgavs ha betalats kontant i kassan. Inget uttag hade emellertid redovisats i deklarationen. Då den skattskyldige inte hade redovisat något uttag i deklarationen och då det fanns uppgift om att han gjort vederlagsfria uttag fick det anses klarlagt att han lämnat en oriktig uppgift om i vart fall 1 500 kronor. Bolaget hade inte sörjt för att underlag för kontroll fanns av vad den skattskyldige tagit ut och då annan tillförlitlig utredning om uttagen inte förelåg, ansåg RR att eftertaxering skulle ske efter skönsmässiga grunder, varvid värdet av varuuttag uppskattades till 11 090 kronor. Detta rättsfall är tillämpligt även på momsområdet då en motsvarande situation skulle kunna uppstå om t.ex. en skattskyldig tillgodogör sig varor ur verksamhet för privat ändamål.

Beträffande skönsmässig eftertaxering, se TAXHL 96 avsnitt 13.6.

Avslutningsvis kan nämnas att 21 kap. 11 § 4 p. SBL saknar betydelse i momssammanhang. Den bestämmelsen avser nämligen efterbeskattning av skattskyldig för punktskatt som inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § 3 st. samma lag.

19.7.3 Efterbeskattning i övriga fall

21 kap. 12 § SBL

Efterbeskattning får också ske *Lag (1997:483).*

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, *Lag (2002:674).*

2. när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag 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. *Lag (2003:664).*

Enligt SBL kan efterbeskattning ske även om det inte föreligger några brister i form av oriktig uppgift i den skattskyldiges uppgiftslämnande. Bestämmelserna i 21 kap. 12 § SBL ger således SKV rätt att genom efterbeskattning rätta felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Lagrummet ger också SKV rätt att efterbeskatta när en ändring föranleds av ett 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, dvs. genom ett s.k. följdändringsbeslut.

Felräkning och felskrivning

Med felräkning i 21 kap. 12 § SBL avses inte felräkning av den skattskyldige utan räknefel som SKV gjort.Som exempel på felskrivning enligt ifrågavarande lagrum kan nämnas att SKV räknat rätt men skrivit fel. Siffror kan ha kastats om eller fallit bort. Även när ord har fallit bort och därigenom gett en annan mening än som var avsett, kan rättelse ske med hjälp av denna efterbeskattningsbestämmelse.

Ett beloppsmässigt för lågt beskattningsbeslut kan även ha sitt ursprung i en felräkning som den skattskyldige gjort. Ett sådant felaktigt beslut kan, under förutsättning att räknefelet framgått av deklaration eller annan handling som lämnats in till SKV, rättas i efterhand med stöd av 21 kap. 12 § 1 p. SBL. Att felräkningen i ett sådant fall inte rättats i ordinär väg får anses ha sin grund i ett uppenbart förbiseende från SKVs sida (jfr RÅ 1965 Fi 169). Har den skattskyldiges felräkning däremot gjorts i hans underlag till deklarationen eller har hans felskrivning skett vid överföring av belopp från deklarationsunderlaget till deklarationen har den inte kunnat upptäckas av SKV vid deklarationsgranskningen. I ett sådant fall kan det beloppsmässigt för låga beskattningsbeslutet inte anses föranlett av något förbiseendefel från SKV:s sida. En dold felräkning eller felskrivning anses som en oriktig uppgift och ett beskattningsbeslut som blivit för lågt på grund härav kan rättas med stöd av efterbeskattningsbestämmelsen i 21 kap. 11 § 1 p. SBL.

Annat uppenbart förbiseende

Med annat uppenbart förbiseende avses andra handläggningsfel av SKV än felskrivning och felräkning men som är av samma natur som de nämnda felen. Vad gäller den närmare innebörden av begreppet annat uppenbart förbiseende kan viss ledning hämtas i de rättsfall som finns på taxeringsområdet (se TAX HL 96 avsnitt 13.8.2.3). Eftersom det är fråga om ändringar till den skattskyldiges nackdel, har denna rättspraxis hittills varit tämligen restriktiv gentemot det allmänna. I övrigt kan konstateras att det inte räcker med att ett fel är uppenbart. Det måste således vara

själva förbiseendet som är uppenbart. Felbedömningar, om än svåra, kan inte medföra efterbeskattning. Är det tveksamt om ett fel beror på felbedömning eller förbiseende kan felet inte anses bero på ”uppenbart” förbiseende.

Följdändring

Beskattningsbeslut har inte sällan direkta återverkningar på andra beskattningsbeslut rörande en och samma skattskyldig eller rörande någon annan skattskyldig. När en sådan s.k. följdändring aktualiseras kan emellertid den normala fristen för omprövning ha löpt ut och förutsättningarna för efterbeskattning med stöd av 21 kap. 11 § SBL kanske inte är för handen. Efterbeskattning kan emellertid i sådana fall ske med stöd av 21 kap. 12 § SBL. SKV:s följdändringsbeslut måste dock vara en direkt logisk konsekvens av en SKV:s beskattningsbeslut enligt SBL eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL och följdändringen måste oavsett om följdändringen har sin grund i ett beslut av SKV eller en domstol, avse en annan redovisningsperiod för den skattskyldige eller avse annan skattskyldig. Följdändringsregeln gäller dock inte skattetillägg.

Beslut enl. lagen om mervärdesskattekonton

Om ett beslut om ersättning enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting ändras efter omprövning av SKV, eller efter överklagande hos allmän förvaltningsdomstol, kan det nya beslutet generera ett behov av följdändring av ett beskattningsbeslut enligt SBL. Så är fallet om det nya beslutet om ersättning innebär att kommunen får ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner för sådan moms som kommunen redan dragit av enligt ML. Beskattningsbeslutet ska då ändras till kommunens nackdel. Av prop. 2001/02:112 s. 32 framgår att 21 kap. 12 § 3 p. SBL är avsedd att hantera den situationen att ett nackdelsbeslut måste fattas samtidigt som en oriktig uppgift inte föreligger (ett fördelsbeslut sker med stöd av 21 kap. 8 § 2 st. SBL).

Vad som gäller om ett beskattningsbeslut genererat ett behov av följdändring av ett beslut om ersättning, se prop. 2001/02:112 s. 32.

Beträffande följdändringar i övrigt, se avsnitt 19.6.1.

19.7.4 Gemensamma bestämmelser för efterbeskattning

21 kap. 13 § SBL

Efterbeskattning enligt 11 § eller 12 § 1 får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. *Lag (1997:483).*

Efterbeskattning får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. *Lag (2003:664).*

Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. *Lag (2003:212).*

Belopp av någon betydelse

Vad gäller följdändringsbeslut finns inga beloppsmässiga begränsningar. SKV kan således fatta sådana beslut oavsett hur litet belopp det är fråga om. För att SKV i övrigt ska få fatta beslut om efterbeskattning krävs dock att det är fråga om ett belopp av någon betydelse.

Vad som är att anse som belopp av någon betydelse har inte angivits varken i SBL eller i förarbetena till SBL. Enligt 4 kap. 18 § 1 st. TL får, bortsett från följdändringsfall, eftertaxering ske endast om den avser belopp av någon betydelse. I förarbetena till TL (prop. 1998/90:74) har i detta sammanhang uttalats, att en ändring av den taxerade inkomsten måste uppgå till minst 5 000 kronor för att den ska vara av någon betydelse. En inkomst på 5 000 kronor i skiktet över brytpunkten genererar en skatt om cirka 2 500 kronor. Med ledning av vad som sagts om ”belopp av någon betydelse” i inkomsttaxeringssammanhang bör beloppsgränsen såvitt avser efterbeskattning av moms kunna sättas vid 2 500 kronor. En sådan gräns överensstämmer för övrigt med den beloppsmässiga gränsen för påförande av skattetillägg avseende i självdeklaration felredovisad moms (jfr RSV Dt 1992:7 och avsnitt 9).

Förekommer flera olika oriktiga uppgifter avseende en och samma redovisningsperiod, ska dessa läggas samman när det gäller att avgöra om beloppskriteriet är uppfyllt, dock att sammanläggning inte ska ske mellan de tre olika ”skatteslagen” i skattedeklarationen.

Exempel 8

Detta innebär att en skattskyldig som i en skattedeklaration lämnat tre olika oriktiga uppgifter på vardera 1 000 kronor beträffande moms kan efterbeskattas för 3 000 kronor. En skattskyldig som lämnat tre olika oriktiga uppgifter om vardera 1 000 kronor beträffande moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt inte kan efterbeskattas, eftersom beloppet inom varje ”skatteslag” inte utgör belopp av någon betydelse, dvs. minst 2 500 kronor.

Om den skattskyldige under en följd av redovisningsperioder lämnat oriktig uppgift avseende en och samma slags fråga bör efterbeskattning kunna ske även om beloppen för varje redovisningsperiod inte uppgår till sådana belopp att efterbeskattning för enstaka redovisningsperiod skulle vara möjlig. Det sammantagna beloppet måste dock i inte obetydlig grad överstiga 2 500 kronor.

Exempel 9

Har en skattskyldig under fyra redovisningsperioder i rad lämnat oriktig uppgift beträffande moms med 2 000 kronor per redovisningsperiod, bör efterbeskattning således kunna

ske för alla fyra redovisningsperioderna.

Det åligger SKV att ex officio undanröja ett efterbeskattningsbeslut om förutsättningar för efterbeskattning inte längre föreligger på grund av att beloppskravet inte längre är uppfyllt. Överklagar en skattskyldig ett efterbeskattningsbeslut i fråga om en eller flera poster och LR bifaller överklagandet, ska SKV således helt undanröja efterbeskattningen om de återstående posterna inte uppfyller beloppskravet.

Uppenbart oskäligt

Av 21 kap. 13 § 2 st. SBL framgår att efterbeskattning inte får beslutas om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. I prop. 1991/92:43 s. 91 har departementschefen angett att denna bestämmelse bör ses som en ”ventil” för mycket speciella fall. Av uttalanden i nämnda proposition framgår vidare, att efterbeskattning inte är en sanktion utan en rättelse av ett felaktigt beslut. Den skattskyldige påförs ju den skatt som han borde påförts tidigare. För att ett efterbeskattningsbeslut ska anses vara uppenbart oskäligt krävs därför mycket speciella omständigheter, t.ex. att det skulle anses ”stötande för den allmänna rättskänslan” att efterbeskatta. Att en restriktiv tillämpning är avsedd kommer också till uttryck genom att det i lagtexten markeras att oskäligheten ska vara ”uppenbar” för att efterbeskattning ska kunna underlåtas.

Av prop. 1991/92:43 s. 91 framgår vidare, att vid bedömningen av skäligheten att fatta ett efterbeskattningsbeslut, är tidsaspekten viktig. Ett efterbeskattningsbeslut är dock inte oskäligt bara av den anledningen att beslutet meddelas sent under det sista efterbeskattningsåret. Har den skattskyldige på goda grunder trott sig ha lämnat tillräckliga uppgifter och dessutom haft anledning att tro att SKV:s beslut varit riktigt samt kanske företagit andra dispositioner, kan det vara oskäligt att efterbeskatta. Det kan även te sig oskäligt om den oriktiga uppgiften rör en komplicerad eller ovanlig frågeställning eller om det är omständigheter som rör den skattskyldige själv. Det kan slutligen vara värt att i detta sammanhang påpeka att den uppenbara oskälighet som kan aktualiseras vid efterbeskattning är en annan än den uppenbara oskälighet som kan komma ifråga vid befrielse från skattetillägg. Att så är fallet beror givetvis på att de två situationerna är olika och att referensramarna för vad som är uppenbart oskäligt därför inte är desamma.

Exempel 10

Bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig i det fallet att SKV som svar på en skriftlig förfrågan meddelat den skattskyldige att viss försäljning är undantagen från skatteplikt. Den skattskyldige har, i enlighet med beskedet från SKV, inte debiterat utgående moms på försäljningen i fråga och

följaktligen redovisat försäljningen som skattefri omsättning i sin skattedeklaration. Efter tvåårsfristen klargörs genom ett avgörande i RR rörande en annan skattskyldig, som bedriver samma typ av verksamhet, att skatteplikt föreligger för ifrågavarande försäljningar. I detta fall kan det vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta den skattskyldige 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 sexårsfristen, dvs. knappast tidigare än under femte eller sjätte året efter beskattningsåret.

Res judicata

Enligt 21 kap. 13 § 2 st. SBL får efterbeskattning inte beslutas om SKV tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. Ifrågavarande bestämmelse utgör inget hinder för SKV att fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel rörande samma fråga som varit föremål för ett efterbeskattningsbeslut. Ett sådant beslut till den skattskyldiges fördel är inte något beslut om efterbeskattning. SKV kan således meddela ett omprövningsbeslut inom tidsfristen för omprövning till den skattskyldiges fördel som innebär att den efterbeskattning som SKV åsatt sätts ner eller undanröjs. Detta förutsätter dock att domstol inte har prövat efterbeskattningen. Efterbeskattningsfrågan är i det senare fallet res judicata.

Res judicatabestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st. SBL innebär inte något absolut hinder för SKV att meddela ett nytt beslut om efterbeskattning avseende en fråga beträffande vilken myndigheten 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 myndigheten 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 inom sexårsfristen.

Frågan huruvida ett beslut ska fattas om att SKV inte vidtar en efterbeskattning är beroende av om den skattskyldige har anledning att förvänta sig ett besked av SKV. Har således SKV tillställt den skattskyldige ett övervägande om efterbeskattning och efterbeskattning inte av någon anledning ska ske måste SKV fatta ett beslut om att efterbeskattning inte vidtas. I det fall en utredning läggs ner innan övervägande om beslut sänts ut till den skattskyldige, torde det inte föreligga någon skyldighet för SKV att fatta ett formligt beslut att någon efterbeskattning inte kommer att vidtas. Det är då tillräckligt att SKV upplyser om att utredningen lagts ner.

Efterbeskattningsbeslut som endast avser skattetillägg, förseningsavgift

Efterbeskattningsbeslut, får inte, enbart avse skattetillägg eller förseningsavgift. Ett skattetilläggsbeslut som blivit felaktigt på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende kunde tidigare omprövas och rättas till den skattskyldiges nackdel före utgången av sjätte året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret löpt ut, utan att någon beskattningsfråga samtidigt är föremål för prövning. Denna möjlighet har slopats från år 2004.

19.7.5 Tidsfrist

Normalfrist

21 kap. 14 § SBL

Skatteverkets beslut om efterbeskattning skall, om inte annat följer av 15–20 §§, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (2003: 664).*

I 21 kap. 14 § SBL anges vad som är normalfristen för att fatta ett efterbeskattningsbeslut. Ett beslut om efterbeskattning får normalt meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. För att ett beslut ska anses meddelat måste det ha undertecknats av behörig tjänsteman och lämnats till expediering.

Undantag från normalfristen

Avvikelser från den ordinarie tidsfristen för efterbeskattning regleras i 21 kap. 15–18 §§ SBL. Dessa särskilda tidsfrister utsträcker tiden vid följdändringar, om oriktig uppgift lämnats i omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige är misstänkt eller dömd för skattebrott samt inskränker i vissa fall tidsfristen för efterbeskattning om den skattskyldige avlidit.

Vid följdändringsbeslut

21 kap. 15 § 1 st. SBL

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2 eller 3 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. *Lag (2002:674).*

Beslut om följdändring till nackdel för den skattskyldige eller annan skattskyldig får meddelas efter sexårsfristen men inom sex månader efter det att beslut som föranleder ändringen har meddelats. Skälet

till denna regel är att det är angeläget att följdändringsbeslut fattas i anslutning till huvudbeslutet när sexårsfristen gått ut.

Exempel 11

Om SKV meddelar ett efterbeskattningsbeslut den 1 november 2004 avseende redovisningsperioden oktober 1998 som föranleder en följdändring av en annan skattskyldig avseende samma redovisningsperiod får ett sådant följdändringsbeslut fattas senast den 1 maj 2005 (1 nov 2004 + 6 mån).

Exempel 12

Om exemplet ovan ändras på så sätt att SKV i stället meddelar efterbeskattningsbeslut den 1 februari 2004 avseende redovisningsperioden oktober 1998 som föranleder en följdändring av en annan skattskyldig avseende samma redovisningsperiod leder sexmånadersregeln i 21 kap. 15 § 1 st. SBL inte till någon utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln, varför SKV enligt 21 kap. 14 § SBL har att meddela följdändringsbeslutet före utgången av 2004 (1998 + 6 år).

Vid oriktig uppgift i omprövnings-ärende, mål om betalning eller återbetalning

21 kap. 16 § SBL

Beslut om efterbeskattning på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag får meddelas efter den tid som anges i 14 eller 15 § men senast ett år från utgången av den månad då Skatteverkets eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft. *Lag (2003:664).*

Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL får meddelas efter sexårsfristen, men senast inom ett år från utgången av den månad SKV:s eller domstols beslut vunnit laga kraft.

Vad som förstås med lagakraft framgår av avsnitt 20.5.5 Den förlängda tidsfristen blir aktuell endast om den oriktiga uppgiften lämnats i ett sent skede inom sexårsfristen. I annat fall löper den ordinarie tidsfristen på sex år.

Exempel 13

En skattskyldig har överklagat SKV:s beslut om vägrat avdrag för ingående moms för redovisningsperioden september 1998. SKV vidhåller sin uppfattning i det obligatoriska omprövningsbeslutet medan LR, sedan den skattskyldige gett in ytterligare bevismaterial till styrkande av sin talan, delvis bifaller överklagandet i dom 2001-03-14 som delges den skattskyldige 2001-03-20. Varken den skattskyldige eller SKV överklagar domen varför den får laga kraft 2001-

05-20.

Sedan domen fått laga kraft framkommer att viss del av den ingående momsen som den skattskyldige processat om saknat verklighetsunderlag. Då SKV vid sin omprövning inte till någon del bifallit den skattskyldiges yrkande och därför överlämnat överklagandet till LR för prövning, anses den oriktiga uppgiften beträffande den ingående momsen i sin helhet lämnad i mål om moms. Vid tillämpning av undantagsregeln i 21 kap. 16 § SBL 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 § SBL, har tid på sig till utgången av 2004 (1998 + 6 år) att meddela beslut om efterbeskattning på grund av den skattskyldiges oriktiga uppgift i mål om moms.

Exempel 14

Om förutsättningarna i exemplet ovan ändras så att LR:s dom i stället meddelas 2004-05-11, delges den skattskyldige 2004-05-18 och får laga kraft 2004-07-18, så 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.

Vid dödsfall

21 kap. 17 § SBL

Om den skattskyldige har avlidit, skall beslut om efterbeskattning meddelas senast under andra året efter utgången av det kalenderår då bouppteckningen efter den avlidne gavs in för registrering. *Lag (1997:483).*

Har den skattskyldige avlidit måste beslut om efterbeskattning fattas senast vid utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter den skattskyldige gavs in för registrering till tingsrätt. Skulle en tilläggsbouppteckning komma att upprättas torde tidsfristen få räknas från det år då denna gavs in för registrering.

Efterbeskattningen ska avse den skattskyldige och inte dödsboet. Detta beror på att en efterbeskattning endast innebär en ändring av ett tidigare beslut och inte ett tillägg till detsamma.

Denna regel är uteslutande av inskränkande natur, dvs. den ordinarie efterbeskattningsfristen kan förkortas men aldrig förlängas.

Exempel 15

En skattskyldig, som underlåtit att redovisa utgående moms för redovisningsperioden augusti 1998, avlider 2003 och

bouppteckningen ges in för registrering samma år. Enligt den ordinarie tidsfristen kan efterbeskattning ske senast under 2004 (1998 + 6 år). Dödsfallsregeln kan inte tillämpas i detta fall eftersom den skulle innebära en förlängning av efterbeskattningsfristen, dvs. 2005 (2003 + 2 år).

Exempel 16

Om den skattskyldige i exemplet ovan i stället avlider 2000 och bouppteckningen inges för registrering samma år, så kan efterbeskattning inte ske efter utgången av år 2002 (2000 + 2 år). Här har alltså dödsfallsregeln alltså förkortat huvudfristen med två år.

19.7.6 Tidsfrister vid skattebrott

21 kap. 18 § SBL

Om den skattskyldige på det sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69) delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt denna lag eller om åtal har väckts mot den skattskyldige för sådant brott, får ett beslut om efterbeskattning meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter utgången av den tid som anges i 14 eller 15 §. Detsamma gäller om tiden för att döma den skattskyldige till påföljd för ett sådant brott har förlängts genom beslut enligt 14 a § skattebrottslagen.

Beslut om efterbeskattning får i de fall som avses i 12 § skattebrottslagen också meddelas efter utgången av den tid som anges i 14 eller 15 §. *Lag (1997:483).*

21 kap. 19 § 1 st. SBL

Beslut om efterbeskattning enligt 18 § första stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då någon av de där angivna åtgärderna först vidtogs. Beslut om efterbeskattning enligt 18 § andra stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69) vidtagits. Om den skattskyldige har avlidit, skall dock ett beslut om efterbeskattning meddelas inom sex månader från dödsfallet. *Lag (1997:483).*

Har den skattskyldige delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt SBL, eller har åtal väckts mot honom för sådant brott, får ett beslut om efterbeskattning meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter de sex åren. SKV:s efterbeskattningsfrist kan också utsträckas i fall då allmän domstol förlängt preskriptionstiden för brottet.

De brott som skulle kunna komma ifråga är skattebrott (före den 1 juni 1996 skattebedrägeri) och vårdslös skatteuppgift.

Beslut om efterbeskattning i dessa situationer ska, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då någon av de ovan angivna åtgärderna först vidtogs.

Exempel 17

En skattskyldig delges den 19 mars 2004 misstanke om brott som avser moms, som har sin grund i att han lämnat en oriktig uppgift i skattedeklarationen för redovisningsperioden augusti 1998. SKV kan senast under 2005 (2004 + 1 år) meddela beslut om efterbeskattning avseende oriktigheten i skattedeklarationen från 1998.

Exempel 18

Om exemplet ovan ändras så att den skattskyldige 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 (1998 + 6 år), dvs. inom sexårsfristen.

Frivilligt tillbakaträdande

Enligt 21 kap. 18 § 2 st. SBL får beslut om efterbeskattning meddelas även efter sexårsfristens utgång när den skattskyldige frivilligt tillbakaträder från brott. I 12 § SkBrL sägs nämligen att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte ska dömas till ansvar för skattebrott. För att sexårsfristen ska kunna utsträckas i fall av frivillig rättelse, måste förutsättningar för att döma den skattskyldige för skattebrott ha förelegat om frivillig rättelse inte hade skett.

Beslut om efterbeskattning vid frivilligt tillbakaträdande ska, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas före utgången av kalenderåret efter det år under vilket den frivilliga rättelsen gjorts.

Vid dödsfall

De angivna utsträckta efterbeskattningsfristerna vid skattebrott respektive frivilligt tillbakaträdande från sådant brott kan begränsas om den skattskyldige avlider. I sådant fall måste beslut om efterbeskattning, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas inom sex månader från dödsfallet.

Undanröjande av beslut om efterbeskattning

21 kap. 19 § 2 st. SBL

Beslutet skall, utom i fall som avses i 12 § skattebrottslagen, undanröjas av Skatteverket, om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del. *Lag (2003:664).*

Beslut om efterbeskattning med stöd av 21 kap. 18 § 1 st. SBL ska, utom i de fall som avses i 12 § SkBrL, undanröjas av SKV om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslut om förlängning av preskriptionstiden eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ner eller inte bifalls till någon del. Det är alltså SKV som på eget initiativ

ska undanröja beslutad efterbeskattning även om denna är eller har varit föremål för domstolsprövning. Detta ska ske så snart myndigheten blivit underrättad om att förutsättningar för undanröjande föreligger.

Särskilt om juridiska personer

21 kap. 20 § SBL

Bestämmelserna i 18 och 19 §§ tillämpas också på en juridisk persons beskattning, om en åtgärd som avses i 18 § första stycket har vidtagits mot den som har företrätt den juridiska personen eller om företrädaren frivilligt vidtagit någon åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69). *Lag (1997:483).*

De tidsfrister som gäller för efterbeskattning av fysiska personer vid skattebrott och frivilligt tillbakaträdande från sådant brott gäller också juridiska personer vars ställföreträdare, i denna sin egenskap, gjort sig skyldig till skattebrott. Med uttrycket ”företrätt juridisk person” avses faktiskt ställföreträdarskap oberoende av formell behörighet (se prop. 1971:10 s. 264).

19.8 Expediering

Med beslutsfattande förstås ett ställningstagande i sakfrågan. Beslutet anses dock inte meddelat förrän beslutshandlingen undertecknats och avlämnats för expediering. Detta innefattar 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 kommit den skattskyldige tillhanda ska delgivning ske (63 § SBF).

Enligt 63 § 3 st. SBF ska beslut delges som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut om beslutet innebär att den skattskyldige inte fått fullt bifall till sin begäran om omprövning eller SKV på eget initiativ omprövat ett beslut till nackdel för den skattskyldige.

20 Överklagande

20.1 Allmänt

Bestämmelserna om överklagande enligt ML finns i 20 kap. ML. Dessa bestämmelser hänvisar, med några undantag, till reglerna i SBL, vilket innebär att i princip alla beslut på momsområdet överklagas enligt SBL:s bestämmelser.

SBL:s regler om överklagande finns i lagens 22 kap. Bestämmelserna gäller i tillämpliga delar även för ränta, skattetillägg eller avgift (se 1 kap. 2 § SBL). Av 22 kap. 6 och 13 §§ SBL framgår att bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ TL gäller när en skattskyldig har överklagat ett beslut och bestämmelserna i 6 kap. 10–24 § TL ska tillämpas på mål enligt SBL.

FL innehåller grundläggande regler för förvaltningsförfarandet. I 3 § FL föreskrivs emellertid att om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL, så gäller den bestämmelsen. ML och SBL är specialförfattningar i förhållande till FL. ML:s och SBL:s regler gäller således framför reglerna i FL.

Lagen (1930:1973) om beräkning av lagstadgad tid gäller i samband med överklagande.

SKV:s beslut får, med vissa undantag, överklagas av skattskyldig hos allmän förvaltningsdomstol. Det är alltid LR som är överklagandeinstans i fråga om beslut som SKV fattar med stöd av ML och SBL. SKV beslut får, med visst undantag överklagas också av allmänna ombudet hos SKV (AO). 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 det inte är till nackdel för den skattskyldige. Vid överklagande av LR:s och KR:s beslut gäller emellertid att de får överklagas bara om de gått vederbörande emot.

Vad som i det följande sägs om skattskyldig gäller även den som är berättigad till återbetalning av moms enligt 10 kap. ML om inget annat påpekas.

Verkställighet

Om någon begärt omprövning av eller överklagat ett momsbeslut så inverkar inte detta på skyldigheten att betala den skatt, som omprövningen eller överklagandet avser, 23 kap. 7 § SBL. Undantag från denna regel gäller bara om anstånd beviljats. Således gäller att en åtgärd enligt SBL ska verkställas oavsett att det beslut som

föranleder åtgärden inte har fått laga kraft.

20.2 Överklagande av SKV:s beslut

20.2.1 Allmänna regler

20 kap. 1 § 1 st. ML

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483). *Lag (2003:659).*

22 kap. 1 § 1 st. SBL

Skatteverkets beslut får, utom i de fall som avses i 2 §, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige. Beslut som myndighet fattat enligt 13 kap. 1 § överklagas hos regeringen. Skatteverkets beslut får, utom i de fall som avses i tredje stycket, överklagas också av det allmänna ombudet hos Skatteverket. *Lag (2003:664).*

I 20 kap. 1 § 1 st. ML stadgas att beslut enligt ML – med undantag av beslut som behandlas i 20 kap. 1 § 2 st. ML (se avsnitt 20.2.2) – ska överklagas enligt bestämmelserna i SBL. Beslut enligt ML omprövas enligt de allmänna bestämmelserna i FL, såvida inte det finns särskilt reglerat i ML, och överklagas enligt 22 kap. SBL.

Enligt 22 kap. 1 § 1 st. SBL ska SKV:s beslut överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Vissa beslut får dock inte överklagas, se avsnitt 20.3. Beslut som fattas av SKV och som får överklagas ska således överklagas till LR.

Befrielseärenden enligt 13 kap. 1 § SBL överklagas hos regeringen.

Rätt att överklaga har den skattskyldige (se avsnitt 20.4), SKV och AO. Ett överklagande ska ges in till SKV.

Ett beslut kan bara överklagas av den det angår, dvs. klaganden ska vara saklegitimerad.

Om SKV avslår en ansökan att lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument är detta ett förvaltningsbeslut som inom tre veckor kan överklagas till LR.

20.2.2 Särskilda regler om överklagande av vissa beslut som fattas enligt ML

20 kap. 1 § 2–6 st. ML

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupphuvudmannen. *Lag (2003:659).*

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. *Lag (2003:1137).*

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Skatteverket. *Lag (2003: 659).*

De beslut som behandlas i 20 kap. 1 § 2 st. första meningen ML är sådana som SKV, Särskilda skattekontoret, fattar. Dessa beslut ska överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Beslut om gruppregistrering följer de allmänna reglerna om överklagande i fråga om forum. Beträffande överklagandetid för beslut om gruppregistrering, se avsnitt 20.4.3.

När det gäller förfarandet vid överklagande i andra avseenden än de som regleras i 20 kap. 1 § 2 st. ML, dvs. annat än forum och överklagandetid, gäller FL:s bestämmelser, eftersom specialreglering, genom det undantag som görs i lagrummets 1 st, saknas för de nu aktuella beslutstyperna. Se även avsnitt 20.5.1.

20.3 Beslut som inte får överklagas

22 kap. 2 § SBL

Beslut i fråga om

1. …
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,
3. …
4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §

får inte överklagas. *Lag (1997:483).*

Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 7 får inte överklagas. *Lag (2003:747).*

SKV:s beslut om skatterevision och föreläggande vid vite får inte överklagas. Att ett beslut om skatterevision inte får överklagas ligger i sakens natur. Avsaknaden av möjlighet att överklaga ett föreläggande vid vite har sin förklaring i dels att vitesinstitutet annars skulle bli ineffektivt, dels att den skattskyldige har rätt att få såväl vitesföreläggandets laglighet som lämplighet prövat i mål om utdömande av vite. Ett beskattningsbeslut med anledning av att en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL fullföljts av företrädaren på överenskommet sätt inom rätt tid, får inte överklagas.

20.4 Den skattskyldiges överklagande

20.4.1 Förutsättningar

Talerätt

Som allmänna förutsättningar för att få föra talan i domstol gäller att den som för talan har partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation.

Partsbehörighet

Med partsbehörighet förstås förmågan att kunna vara part i en domstolsprocess. Partsbehöriga är alla fysiska och i princip alla juridiska personer. Normalt har ett skattesubjekt, dvs. den fysiska eller juridiska personen som enligt skattelagstiftningen är skattskyldig, partsbehörighet.

Processbehörighet

Med processbehörighet förstås rätten att själv eller genom befullmäktigat ombud få föra sin talan vid domstol. När det gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer företräds dessa normalt av den som enligt registreringsbevis eller stadgar är behörig firmatecknare. För juridisk person som inte längre består är den som senast haft att förvalta dess angelägenheter processbehörig. Aktiebolag som upplösts genom likvidation kan ändå ha processbehörighet, eftersom likvidationen enligt 13 kap. 16 § ABL ska fortsätta om talan väckts mot bolaget efter dess upplösning. Ett aktiebolag i konkurs företräds under konkursen av konkursförvaltaren respektive konkursgäldenären. När ett AB är upplöst på grund av att dess konkurs avslutats utan överskott saknar bolaget vanligtvis såväl parts- som processbehörighet. (Se även avsnitt 19.5.2.) Detta utgör huvudregeln. Från denna regel har i rättspraxis undantag gjorts för det fall utgången i en skatteprocess haft betydelse för efterutdelning i bolagets konkurs (RÅ 1996 not. 192). Ytterligare en situation där ett genom konkurs upplöst bolag kan få partshabilitet i ett skattemål är när utgången kan ha betydelse i ett tvistemål mot ställföreträdaren (RÅ 2000 ref. 41). Se vidare avsnitt 19.5.2.

När det gäller processbehörighet för juridiska personer hänvisas till Handledning för taxeringsprocess 1989, s. 184 f., TAXHL 1996, s. 239 ff., RSV:s skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion m.m.” samt RSV:s skrivelse 1997-02-26, dnr 1954-97/900, ”Behörighet att i bl.a. skatteärenden företräda ett upplöst aktiebolag som avförts ur aktiebolagsregistret enligt p. 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna (1994:802) till aktiebolagslagen (1975:1385) m.m.”, se även avsnitt 19.5.2.

Saklegitimation

Begreppet saklegitimation är ett uttryck för rätten att som part föra talan i en viss bestämd sak. För skatteprocessens del innebär detta att den skattskyldige, bortsett från fall av ombud eller ställföre-

trädarskap, inte kan föra talan över annat än den egna beskattningen. I avsnitt 19.5.2 har behandlats vem som är behörig att föra talan i ett omprövningsärende. Det som sagts där äger även giltighet beträffande överklaganden.

Formkrav m.m.

Ett överklagande ska vara skriftligt. Detta formkrav är uppfyllt om överklagandet görs i en skrivelse, ett telefax eller elektronisk post. Formkravet anses uppfyllt om ett insänt telefax senare bekräftas med en skrivelse i original (jfr RÅ 1992 not. 571). Detta gäller även för elektronisk post. Se vidare avsnitt 19.5.6.

Av ML och SBL framgår inte vad ett överklagande ska innehålla. Detta framgår i stället av 3 och 4 §§ FPL. I 3 § FPL stadgas att ett överklagande ska vara skriftligt och vara egenhändigt undertecknat av den skattskyldige eller hans ombud. I överklagandet ska dessutom, enligt 4 § FPL, anges vilket beslut som överklagas, vad som yrkas samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. Det är således viktigt att klaganden klart anger yrkanden och grunder. Är överklagandet så ofullständigt att det inte kan prövas i sak ska domstolen förelägga klaganden att inom viss tid avhjälpa det som brister med risk att talan annars inte tas upp till prövning (5 § FPL).

Överklagandet ska ställas till LR men ges in till SKV (jfr 2 kap. 6 § SBL). Har ett överklagande inom överklagandetiden lämnats till allmän förvaltningsdomstol ska överklagandet anses ha kommit in i rätt tid. Detsamma gäller i princip om den skattskyldige fått en felaktig upplysning i överklagandehänvisning av SKV

Forum för överklagande

Av reglerna i 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL framgår till vilken LR överklagandet ska ske.

20.4.2 Tidsfrist – 6 år

22 kap. 3 § 1 st. SBL

Den skattskyldiges överklagande skall, om inte annat följer av 4 §, ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året och klaganden har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. *Lag (1997:483).*

Överklagandefristen för den skattskyldige motsvarar den sexåriga omprövningsfristen. Ett överklagande ska således ha kommit in inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Från denna huvudregel görs emellertid ett undantag. För det fall att SKV har meddelat ett beskattningsbeslut efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår under vilket det beskattningsår som beslutet avser har gått ut och den skattskyldige fått del av beslutet

efter utgången av oktober samma år, får överklagandet komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Denna regel innebär således att fristen för överklagande utsträcks utöver sexårsfristen.

Exempel 1

Ovan nämnda undantag innebär att om en skattskyldig får kännedom om ett beslut om moms avseende redovisningsperioden juni 1998 först den 20 december 2004, så går tiden för överklagande ut först den 20 februari 2005, dvs. efter sexårsfristen.

Nackdels- och fördelsbeslut

22 kap. 3 § 2 st. SBL

Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne. *Lag (1997:483).*

Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte gått honom emot. Detta utgör en specialreglering i förhållande till FL:s regler.

20.4.3 Tidsfrist – 2 månader

När det gäller vissa beslut har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av överklagande.

20 kap. 1 § 5 st. ML

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet. *Lag (2003: 659).*

Överklagande av beslut som SKV, Särskilda skattekontoret har fattat enligt 20 kap. 1 § 2 st. ML ska ha kommit in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Överklagande av SKV:s beslut om gruppregistrering ska också ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick del av beslutet.

22 kap. 4 § 5 p. SBL

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

…

5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, *Lag (1997:483).*

Ett överklagande av beslut om anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt ska, enligt 22 kap. 4 § SBL, ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fått del av beslutet. Övriga beslut som anges i paragrafen kommenteras inte här eftersom de inte berör moms.

20.4.4 Särskilt om skattetillägg

22 kap. 5 § SBL

Även om tiden för överklagandet har gått ut, får ett beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483).*

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 avseende skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för överklagande har löpt ut. Det torde däremot inte finnas någon möjlighet för AO att efter sin egen överklagandetids utgång kunna väcka liv i en lagakraftvunnen skattetilläggsfråga, såvida inte AO självt är klagande i målet. Notera dock att SKV under sexårsfristen kan ompröva sina skattetilläggsbeslut under förutsättning att det nya beslutet är till förmån för den skattskyldige.

20.5 Förfarandet vid överklagande

20.5.1 Allmänt

22 kap. 6 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller när en skattskyldig har överklagat Skatteverkets beslut. *Lag (2003:664).*

Vid överklagande av beslut om debitering till följd av taxeringsbeslut gäller bestämmelserna i 6 kap. 3 § taxeringslagen. *Lag (1997:483).*

På sätt som anges i 22 kap. 6 § SBL gäller bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ TL i fråga om förfarande vid överklagande. Av bestämmelserna i TL framgår att SKV ska kontrollera om de formella förutsättningarna för omprövning är uppfyllda. SKV ska således pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid (6 kap. 5 § TL) om klaganden är taleberättigad, om den som undertecknat överklagandeskrivelsen har rätt att företräda den skattskyldige samt om beslutet är överklagbart. SKV ska också ompröva det överklagade beslutet (6 kap. 6 § TL). SKV ska överlämna överklagandet till LR och, om det föreligger särskilda skäl, överlämna det utan föregående omprövning (6 kap. 7 § TL). Bestämmelserna behandlas närmare i detta avsnitt.

RSV har 2003-02-03, dnr 10310-02/100, utfärdat ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut”.

Det bör i detta sammanhang noteras att de beslut som omnämns i 20 kap. 1 § 2 2–4 st. ML inte, enligt lagrummets 1 st., omfattas av vad som sägs om förfarandet vid överklagande nedan. För dessa beslut är det i stället förvaltningsrättsliga regler som styr förfarandet. Det kan särskilt nämnas att omprövningen vid över-

klagande enligt 27 § FL är mer begränsad än den s.k. obligatoriska omprövningen enligt 6 kap. 6 § TL (jfr 22 kap. 6 § SBL). Om de specifika förhållanden som anges i 27 § FL (paragrafen reglerar när en myndighet är *skyldig* att ompröva ett beslut) inte är för handen, ska SKV regelmässigt utan föregående omprövning överlämna överklagandet och övriga handlingar i ärendet till högre instans. SKV har dock i den mån allmänna principer om rättskraft medger en *möjlighet* att ändra beslutet även i andra fall än när den är skyldig att göra det [se vidare Hellners m.fl., Nya Förvaltningslagen, 5 uppl. 1999, s. 311]).

Övriga beslut som fattas enligt ML hanteras enligt 20 kap. 1 § 1 st. ML i enlighet med överklagandebestämmelserna i 22 kap. SBL. Följaktligen gäller vad som sägs nedan för dessa beslutstyper.

20.5.2 Rättidsprövning (6 kap. 5 § TL)

En av de formella bedömningar som SKV ska göra är att kontrollera att överklagandet har kommit in i rätt tid, 6 kap. 5 § TL. Har överklagandet kommit in inom överklagandefristen ska SKV företa en obligatorisk omprövning. Har överklagandet kommit in för sent ska SKV avvisa det såsom för sent anfört. Ett sådant avvisningsbeslut kan överklagas till LR enligt 22 kap. 1 § SBL.

I två fall ska överklagandet inte avvisas. Det ena är om förseningen beror på att SKV lämnat en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Det andra är om överklagandet inom överklagandetiden har kommit in till en allmän förvaltningsdomstol.

Om den skattskyldige överklagar SKV:s avvisningsbeslut och om LR finner att överklagandet är rättidigt anfört återförvisas det till SKV för obligatorisk omprövning. Bifaller inte SKV därvid den skattskyldiges yrkanden ska överklagandet och samtliga handlingar på nytt översändas till LR.

I rättsfallet RÅ 1991 ref. 90 prövades om en överklagandehandling, som uppgavs ha sänts via telefax, hade kommit in till vederbörande myndighet i rätt tid. Klaganden ansågs inte ha förmått styrka att inlagan kommit in i rätt tid varför överklagandet av beslutet att avvisa talan på grund av för sent anfört överklagande avslogs.

20.5.3 Obligatorisk omprövning (6 kap. 6 § TL)

SKV ska, enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL, ompröva ett av den skattskyldige till LR överklagat beslut. En sådan omprövning 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.

Det kan i vissa fall vara oklart om den skattskyldige begär omprövning eller överklagar ett beslut. SKV bör i ett sådant fall vara

försiktig med att tolka den skattskyldiges skrivelse som ett överklagande (se prop. 1989/90:74 s. 319 och avsnitt 19.5.1). Fråga om tolkningen av en skattskyldigs skrivelse har varit föremål för JO:s prövning (1995/96:JO s. 234). JO anförde att SKM:s tveksamhet om skrivelsens innebörd borde ha kunnat undanröjas på ett tidigare stadium än vad som skedde (först efter ca en månad). SKM borde ha inhämtat ett klart besked om avsikten med skrivelsen var ett överklagande utan denna tidsutdräkt.

När AO överklagar ska SKV inte ompröva enligt SBL. I dessa fall gäller i stället 27 § FL. RSV har i skrivelse 1993-06-30, dnr 21548-93/900, ”Skillnaden mellan omprövning av taxerings- och beskattningsbeslut och omprövning av förvaltningsbeslut”, redogjort för skillnaden mellan omprövning enligt FL och TL m.fl. I 27 § FL finns regler om omprövning som innebär att om myndigheten finner att dess beslut är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, ska beslutet ändras om det kan ske snabbt, enkelt och utan nackdel för enskild part. Om dessa förutsättningar inte föreligger ska myndigheten utan föregående omprövning överlämna överklagandet jämte andra handlingar i ärendet till högre instans.

Skyndsamhetskravet

SKV ska snarast företa en obligatorisk omprövning av det överklagade beslutet enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL. Vad som kan anses utgöra en acceptabel handläggningstid har inte berörts i förarbetena till TL, men bestämmelsen kan dock knappast ges annan tolkning än att SKV ska prioritera obligatoriska omprövningar. En sådan ordning torde dessutom följa av allmänna rättsprinciper.

Frågan om vad skyndsamhetskravet kan anses innebära i praktiken har emellertid behandlats av JO bl.a. i ärendet 1993/94:JO s. 214 – vilket i och för sig rörde ett taxeringsärende men ändå torde kunna ge viss vägledning avseende momsärenden – i vilket RSV utvecklade sin syn på skyndsamhetskravet och anförde bl.a. följande. SKM ska se till att ärenden är tillräckligt utredda innan SKM fattar beslut. I praktiken innebär detta normalt att en tillfredsställande utredning föreligger rörande den omtvistade frågan redan när den skattskyldige överklagar SKM:s beslut i den sakfrågan. I sådana fall bör SKM:s ambition vara att fatta det obligatoriska omprövningsbeslutet redan inom ungefär en månad från det att överklagandet kom in till SKM. Överklagar den skattskyldige flera olika sakfrågor eller medför ett överklagat beslut rörande en viss sakfråga rättsligt komplicerade bedömningar kan en viss tidsutdräkt bli ofrånkomlig.

RSV anförde vidare att skyndsamhetskravet i 6 kap. 6 § 1 st. TL kommer emellertid att komma i konflikt med kravet på att fatta väl underbyggda beslut i de fall det krävs utredning av sakfrågan innan

SKM kan fatta det obligatoriska omprövningsbeslutet. Departementschefen har nämligen i prop. 1989/90:74 s. 319 och 414 uttalat dels att SKM inte får fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut om inte ärendet är tillräckligt utrett, dels att kravet på skyndsamhet får vika för kravet på ett gott beslutsunderlag. Vidare har departementschefen på s. 283 i nämnda proposition understrukit att ett ärende, innan det når domstol, i princip ska vara färdigutrett men att utredningsskyldigheten inte får drivas in absurdum. Enligt departementschefen skapar en handläggning som innefattar en grundlig utredning visserligen garantier för att ett materiellt riktigt beslut är fattat men en sådan handläggning kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättsäkerhetssynpunkt. RSV anförde avslutningsvis att en mer betydande tidsförskjutning är nödvändig endast när det krävs mer omfattande utredning, t.ex. i form av revision eller inhämtande av uppgifter från utlandet. Av betydelse är därvid omständigheterna i det enskilda fallet, såsom revisionens omfattning, SKM:s aktuella arbetsbelastning och den skattskyldiges samarbetsvilja. I nu avsedda fall kan det således bli så att det obligatoriska omprövningsbeslutet inte kan fattas förrän ganska lång tid efter det att den skattskyldiges överklagande kom in till SKV. Det måste dock understrykas att utredningar med anledning av överklaganden på grund av rättssäkerhetsaspekter måste ges en hög prioritet. Även om det vid omfattande utredningar och då den skattskyldige är mindre samarbetsvillig, måste accepteras en viss tidsutdräkt, bör det dock inte annat än i undantagsfall komma ifråga att det obligatoriska omprövningsbeslutet fattas senare än ett år efter det att överklagandet kom in.

Frågan om skyndsamhetskravet behandlades av JO även i ärendet 1995/96:JO s. 234. JO ansåg att en tidrymd på fem månader mellan det att ett ärende registrerats som ett överklagande och att ett obligatoriskt omprövningsbeslut fattades var oacceptabelt lång.

Beträffande vissa ärendegrupper, t.ex. anstånd, ska det obligatoriska omprövningsbeslutet fattas inom kortare tid än en månad från det att överklagandet inkom.

RSV har i skrivelse 2003-02-03, dnr 10310-02/100, ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut” uttalat att om ärendet inte kräver ytterligare utredning bör det obligatoriska omprövningsbeslutet fattas inom en månad från det att överklagandet kom in. Vidare sägs att den utredningsskyldighet som åvilar SKM vid obligatorisk omprövning i normalfallet inte får medföra att överlämnandet till länsrätt sker senare än tre månader efter det att överklagandet kom in.

Hinder mot obligatorisk omprövning

SKV:s skyldighet att ompröva är inte undantagslös. Omprövning ska inte vidtas i följande fall

- överklagandet har kommit in för sent,
- det föreligger res judicata eller litis pendens,
- det finns särskilda skäl.

De två förstnämnda undantagen kommenteras under denna rubrik medan det sistnämnda undantaget kommenteras först i avsnitt 20.5.4 om bristande sakprövningsförutsättningar.

Om SKV har konstaterat att ett överklagande är för sent inkommet ska någon obligatorisk omprövning inte ske enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL. I stället ska SKV fatta ett beslut om avvisning.

SKV ska inte heller företa någon obligatorisk omprövning om frågan tidigare har avgjorts i allmän domstol, dvs. om saken är res judicata. Ett annat hinder mot obligatorisk omprövning är om saken redan är föremål för domstols avgörande, dvs. att litis pendens föreligger. I prop. 1989/90:74 s. 403 sägs att en huvudregel i förvaltningsprocessen är att omprövning inte får ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning.

Om SKV inte ska ompröva det överklagade beslutet på grund av res judicata eller litis pendens 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.

Om den skattskyldige överklagar dels en sakfråga som är föremål för LR:s prövning men innan dom fallit, dels en annan sakfråga har SKV att fatta två beslut med anledning av överklagandet. SKV ska fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut endast beträffande den fråga som inte redan är föremål för LR:s prövning och ska översända ärendet i denna del till LR efter sin prövning. Beträffande den fråga som redan tidigare har översänts till LR får inte SKV fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut utan ska meddela den skattskyldige i beslut att man inte företar någon omprövning på grund av att frågan redan är föremål för domstolens prövning, varefter handlingarna översänds till LR.

Beträffande frågan om hur SKV ska agera i det fallet att SKV, i samband med en obligatorisk omprövning, finner att beslutet rörande den överklagade frågan i stället för att ändras på det sätt den skattskyldige yrkat bör ändras i motsatt riktning, se TAXHL 96 s. 287.

Hur SKV bör agera i det fallet att myndigheten vid den obligatoriska omprövningen finner att den skattskyldige beträffande den aktuella sakfrågan bör tillgodoses i större omfattning än han yrkat,

se TAXHL 96 s. 290.

Om LR återförvisar en sakfråga till SKV för förnyad prövning föreligger inte litis pendens eftersom rätten inte har prövat frågan i sak.

Helt eller delvis bifall

Om SKV:s obligatoriska omprövning medför att den skattskyldiges yrkanden helt bifalls, förfaller den skattskyldiges överklagande enligt 6 kap. 6 § 2 st. TL och några handlingar ska inte översändas till LR. 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.

Resulterar den obligatoriska omprövningen endast delvis i bifall anses överklagandet avse de sakfrågor som inte har bifallits. I samband med att ärendet översänds till LR ska den skattskyldige upplysas om att den fortsatta handläggningen av de tvistiga frågorna sker i LR. Någon överklagandehänvisning ska inte lämnas, eftersom överklagandet överlämnas till LR, vilket innebär att den skattskyldiges yrkanden automatiskt blir föremål för domstolsprövning.

För det fall att den skattskyldige därefter inkommer med ytterligare skriftväxling till SKV kan denna översändas till LR med eller utan yttrande. I regel är det både smidigare och snabbare att SKV avger yttrande i samband med att den ytterligare skriftväxlingen översänds till LR.

Återkallelse av talan

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 jämställa med ett ”vanligt” omprövningsbeslut som kan överklagas respektive omprövas. Om ett obligatoriskt omprövningsbeslut är det senaste beslut som SKV 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.

Ofta torde ett obligatoriskt omprövningsbeslut medföra 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 klargörande 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 möjlighet att bereda den skattskyldige

tillfälle att återkalla överklagandet. Detta gäller under förutsättning att SKV har grundad anledning att tro att den skattskyldige inte längre är intresserad av att föra sin sak vidare, trots att ändring inte vidtagits i enlighet med hans yrkanden. Om den skattskyldige gör det, ska SKV avskriva 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 myndigheten 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 myndigheten 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 till LR.

20.5.4 Bristande sakprövningsförutsättningar (6 kap. 7 § TL)

I avsnitt 20.5.3 vid kantrubriken hinder mot obligatorisk omprövning har konstaterats att SKV inte ska vidta någon obligatorisk omprövning om SKV anser att överklagandet ska avvisas såsom för sent inkommet eller att res judicata eller litis pendens föreligger. I de fall res judicata eller litis pendens föreligger ska således det till LR överlämnade materialet inte innehålla ett obligatoriskt omprövningsbeslut.

Om det finns särskilda skäl ska SKV, enligt 6 kap. 7 § TL, överlämna överklagandet till LR utan föregående obligatorisk omprövning. Sådana särskilda skäl kan föreligga om

- överklagandet inte undertecknats,
- klaganden inte utvecklat sin talan, dvs. om överklagandet är så ofullständigt att det inte kan bli föremål för prövning i sak,

eller

– fullmakt saknas för ombudet.

Innan handlingarna överlämnas till LR bör SKV bereda den skattskyldige möjlighet att avhjälpa de bristande sakprövningsförutsättningarna genom att komplettera med t.ex. en fullmakt (prop. 1989/90:74 s. 319).

20.5.5 Överlämnande till LR

Efter det att SKV har fattat det obligatoriska omprövningsbeslutet ska samtliga handlingar i ärendet översändas till LR, 6 kap. 7 § TL. Den skattskyldige meddelas att ärendet nu har översänts dit och – för det fall att den skattskyldige har något att erinra mot SKV:s beslut – ska han vända sig till LR och inte till SKV Genom att ärendet har översänts till LR har därigenom ett mål anhängiggjorts och det är domstolen som leder processen. Den fortsatta kommunikationen sker nu genom LR, vilket gäller både för den skattskyldige och för SKV.

SKV får dock överlämna överklagandet till LR utan föregående omprövning om det föreligger res judicata, litis pendens eller om det finns särskilda skäl (se avsnitt 20.5.4). SKV ska i dessa fall fatta beslut om överlämnande till LR och av detta beslut ska det framgå att någon obligatorisk omprövning inte har företagits. Den skattskyldige tillställs beslutet och akten med överklagandeskrivelsen och SKV:s beslut översänds till LR.

Handläggningen vid domstol

Vid den fortsatta handläggningen i domstol är TL:s regler (jfr 22 kap. 13 § SBL) till viss del samt även FPL:s regler tillämpliga. Reglerna om taleändring, bevisupptagning, muntlig förhandling m.m. är således bestämmelser som ska tillämpas i den fortsatta handläggningen.

SKV:s roll har genom överlämnandet av ärendet till LR ändrats från att ha varit beslutsmyndighet till att bli motpart till den skattskyldige i målet. Processledningen sköts av domstolen. Genom den nu inledda processen har SKV att yttra sig över den skattskyldiges inlagor i målet. SKV:s yttrande har, i motsats till dess beslut, inga rättsverkningar. Av den anledningen måste ett yttrande utformas annorlunda än ett beslut.

Sakprocess

Processen avseende moms är 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. Däremot 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.

RR har i dom 2003-03-07 mål nr 1-2001 som rör inkomsttaxering funnit att det inte är en taleändring då SKM i KR ändrar grund för vägrat avdrag. Saken är fortfarande densamma.

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. En skattskyldig som under processens gång t.ex. uppmärksammar att han yrkat avdrag för ingående moms med för lågt belopp, får ändra sitt yrkande till att avse det högre beloppet. Beloppsmässiga utvidgningar kan ske i LR, KR och RR om det är fråga om samma sak. 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 TAXHL 96 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 kapitels 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 dubbleras.

Som framgår ovan kan LR underlåta att ta upp en ny fråga till prövning. I sådana fall ska domstolen fatta ett formligt 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 (prop. 1989/90:74 s. 418). 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.

Exempel 2

En skattskyldig yrkar avdrag för ingående moms avseende kostnader för inköp av maskiner med 15 000 kronor. SKV vägrar avdrag på grund av att den skattskyldige, trots anmaning härom, inte har styrkt avdraget för den ingående momsen. Han begär då omprövning och visar upp kvitton på 10 000 kronor och uppger att övriga kvitton har förkommit. SKV medger avdrag med 10 000 kronor. Den skattskyldige överklagar till LR och specificerar de resterande 5 000 kronor genom att uppvisa fakturor för detta belopp. Därutöver företer han ett nytt kvitto avseende inköp av en annan maskin på ytterligare avdrag för ingående moms med 1 000 kronor. Han uppger i LR att han förbisåg kostnaden men yrkar nu avdrag för den. Dessa båda avdragsyrkanden har ett nära samband med varandra men det nya avdragsyrkandet avser en ny fråga. LR har möjlighet att pröva även det nya yrkandet om det framställs inom tidsfristen för överklagande, men har också möjlighet

att avvisa den nya frågan om rätten finner att det skulle vara förenat med någon olägenhet att till en gemensam handläggning ta upp båda frågorna.

Skönsbeskattnings-fall

Saken vid skönsbeskattning beror på vilket material som beslutet har grundat sig på. Om SKV har skönsbeskattat den skattskyldige i enlighet med inkomna handlingar eller en icke undertecknad deklaration utgörs processföremålet av den skatt som den skattskyldige skönsbeskattats för. Processföremålet individualiseras på vanligt sätt genom det överklagade beslutet, klagandens yrkande och de omständigheter han åberopar till stöd därför.

När det gäller skönsbeskattning av moms i avsaknad av deklaration och underlag saknas är ”saken” hela den skatt som därvid påförs (jfr prop. 1993/94:99 s. 248). Om SKV har vetskap om att den skattskyldige bedriver viss näringsverksamhet och skönsbeskattar den skattskyldige för just denna verksamhet är processföremålet begränsat till den verksamhet som den skattskyldige skönsbeskattas för.

Rättskraft

I 17 kap. 11 § 1 st. RB anges att en dom, sedan tid för talan har gått ut, har rättskraft såvitt därigenom avgjorts den sak varom talan väckts. Enligt paragrafens tredje stycke får en fråga som sålunda avgjorts inte på nytt tas upp till prövning. FPL har inte några motsvarande bestämmelser men för domar på förvaltningsområdet anses ändå principen i huvudsak vara detsamma som för civilprocessen enligt RB.

Det är genom sin rättskraft som en dom är av betydelse för parterna. Med rättskraft avses att en fråga som prövats i en process genom lagakraftvunnet beslut eller dom blir bindande för parterna. En doms rättskraft sträcker sig inte längre än den rättsföljd som är i fråga i målet. Det blir således den avgränsade frågan avseende en viss redovisningsperiod som vinner rättskraft genom en lagakraftvunnen dom. Andra frågor hänförliga till samma redovisningsperiod kan både omprövas och överklagas inom omprövnings- och överklagandefristerna. Vidare kan en ny talan väckas om motsvarande fråga avseende annan redovisningsperiod.

När det gäller att bestämma en doms rättskraft är reglerna om taleändring av avgörande betydelse. Klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet enligt 6 kap. 19 § TL. Om en ny fråga förs in i ett mål hos LR men denna inte tillåter taleändringen, får frågan inte avvisas hos SKV när frågan återförvisas dit av LR.

20.6 AO:s överklagande

20.6.1 Allmänt

Enligt bestämmelserna i 2 kap. SBL är SKV beslutande myndighet i beskattningsärenden. Av allmänna rättsprinciper följer att en myndighet inte kan överklaga sina egna beslut. SKV har således inte getts rätt att överklaga sina beslut hos LR. I bland kan det emellertid vara nödvändigt att det allmänna kan överklaga ett beslut av SKV. Det behovet tillgodoses genom att allmänna ombudet (AO) hos SKV, enligt 22 kap. 1 § 1 st. SBL, har getts rätt att överklaga SKV:s beslut.

Systemet med omprövningsförfarande gör att felaktigheter kan rättas av SKV. Med hänsyn härtill bör AO:s överklagande av SKV:s beslut normalt endast ske undantagsvis. Överklagande av det allmänna aktualiseras vanligtvis i prejudikatsfrågor. Överklagas SKV:s beslut kan AO föra talan såväl till den skattskyldiges för- som nackdel.

AO kan naturligtvis inte ta del av samtliga beslut som SKV fattar. Det är därför viktigt att AO underrättas om de beslut som kan komma i fråga för överklagande. Det kan därvid röra sig om t.ex. beslut som rör tillämpning av ny lagstiftning, beslut där ett prejudikat snabbt är nödvändigt eller beslut där rättstillämpningen bör ske på ett likformigt sätt (se prop.1989/90:74 s. 323 AO:s överklagande ska ges in till SKV som ska pröva om det kommit i rätt tid. Om så inte är fallet ska SKV avvisa det. Mot ett sådant avvisningsbeslut får AO föra talan inom tid som normalt gäller för AO:s överklagande. Någon omprövningsskyldighet motsvarande den som gäller vid skattskyldigs överklagande föreskrivs inte. Däremot kan enligt föredragande statsråd uppenbara felaktigheter rättas med stöd av 27 § FL. Utöver denna möjlighet har SKV naturligtvis, efter överklagande av AO, möjlighet att på eget initiativ ompröva sitt beslut. Det kan emellertid ifrågasättas om SKV bör utnyttja denna möjlighet. Föredragande statsråd har nämligen konstaterat att överklagande av det allmänna endast bör aktualiseras i prejudikatsfrågor och där oenighet förelegat vid beslutsfattandet. Syftet med AO:s talan skulle ju, särskilt om det är fråga om att få fram ett prejudikat, kunna förfelas om SKV ändrade sitt beslut i enlighet med AO:s yrkande.

20.6.2 Överklagande beträffande mervärdesskattegrupp

20 kap. 1 § 3 och 6 st. ML

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupp-

huvudmannen. *Lag (2003:659).*

…

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Skatteverket. *Lag (2003: 659).*

SKV fattar beslut som rör en mervärdesskattegrupp. AO har genom bestämmelserna i 20 kap. 1 § 6 st. ML getts möjlighet att överklaga ett beslut av SKV om sådan grupp. Beträffande överklagandetid, se avsnitt 20.4.3. Se även avsnitt 20.2.2.

20.6.3 Tidsfrister

22 kap. 7 § SBL

Det allmänna ombudets överklagande skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 21 kap. 8, 9 och 14–20 §§ gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket eller efter sådan tid men inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Om ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning överklagas och det begärs ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. *Lag (1997:483).*

För bestämmande av tidsfristen för AO har hänvisning gjorts till bestämmelserna i 21 kap. 8–9 §§ och 14–20 §§ SBL. AO:s överklagande ska således enligt huvudregeln ha kommit in inom den tidsfrist som gäller för beslut om omprövning på initiativ av SKV dvs.

- tidsfrist att ompröva till den skattskyldiges fördel (21 kap. 8 § SBL),
- tidsfrist att fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel (21 kap. 9 § SBL),
- tidsfrister vid efterbeskattning (21 kap. 14–20 §§ SBL).

Tidsfristen för AO är emellertid utsträckt i förhållande till dessa frister på så sätt att AO kan överklaga efter utgången av nämnda frister men senast inom två månader från den dag det överklagade beslutet meddelades. Anledningen härtill är att AO ska hinna överklaga beslut som har meddelats i slutet av SKV:s omprövningsfrist.

Ett överklagande av ett efterbeskattningsbeslut med yrkande om ändring till den skattskyldiges nackdel ska ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades. Med meddelandetidpunkt får här förstås den dag då handlingen som återger beslutet undertecknats och överlämnats för expediering.

Denna korta tidsfrist för AO:s överklagande vid efterbeskattningsbeslut innebär att SKV måste snabbt hantera de ärenden där AO ska överklaga för att inte tidsfristen ska hinna gå ut.

I RÅ 1997 ref. 57 har RR tagit ställning till vad som gäller beträffande tillämpningen av lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid när RSV överklagat SKM:s grundläggande beslut. RR fann därvid att lagen i fråga är tillämplig även på RSV:s överklagande.

20.6.4 Särskilt om skattetillägg och förseningsavgift

22 kap. 8 § 1 st. SBL

Om det allmänna ombudet har överklagat ett beskattningsbeslut, skall talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. *Lag (2003:664).*

Om AO har överklagat ett beskattningsbeslut, ska talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. Har SKV inte påfört skattetillägg i ett beskattningsbeslut och AO överklagar detta, kan AO således inom den angivna tidsfristen yrka att t.ex. skattetillägg ska påföras.

Exempel 3

I det fall AO har överklagat SKV:s beslut den 5 februari 2004 om efterbeskattning avseende moms för redovisningsperioden augusti 2001 utan att samtidigt yrka skattetillägg, så kan AO läka skadan genom att senast inom tvåmånadersfristen ovan, dvs. senast den 5 april 2004 hos LR komplettera sitt ursprungliga överklagande med ett yrkande om skattetillägg. Skulle AO framställa sitt yrkande om skattetillägg först därefter torde det inte kunna prövas även om momsmålet 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 AO gällande överklagandetiden, nämligen om LR vid tiden för yrkandet redan hunnit avgöra momsmålet.

22 kap. 9 § SBL

Det allmänna ombudet får hos länsrätten begära att en arbetsgivare skall betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag samt att en skattskyldig skall betala mervärdesskatt och punktskatt.

Det allmänna ombudet får på det sätt som gäller för överklagande enligt denna lag hos länsrätten begära att skattetillägg tas ut. *Lag (2003:664).*

Om SKV underlåter att göra en skattskyldig betalningsansvarig för moms på sätt AO anser, kan AO hos LR begära att sådan ansvarighet åläggs. Ett sådant yrkande ska ske inom tid som gäller för AO:s överklagande.

På samma sätt får AO, om SKV underlåtit att påföra skattetillägg trots att så bort ske, inom överklagandefristerna, begära hos LR att skattetillägg tas ut.

20.7 Överklagande av LR:s och KR:s beslut

20.7.1 Allmänt

22 kap. 13 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 § taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag. *Lag (1997:483).*

22 kap. 13 § SBL hänvisar till bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ TL. Dessa regler behandlar överklagande av LR:s och KR:s beslut, företrädare för det allmänna samt handläggningen vid domstol.

LR:s beslut avseende SKV:s beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen, får inte överklagas enligt 6 kap. 10 § TL.

Tidsfrist

Den skattskyldiges överklagande över LR:s eller KR:s beslut ska ha kommit in senast två månader från den dag då han fick del av beslutet enligt 6 kap. 13 § 1 st. TL. SKV:s och allmänna ombudets tidsfrist löper enligt 6 kap. 13 § 2 st. TL från den dag då beslutet meddelades, vilket medför att SKV har en kortare överklagandetid än vad som gäller för den skattskyldige.

Anslutningsöverklagande

Anslutningsöverklagande regleras i 6 kap. 14 § TL där det anges att om någon har överklagat ett beslut av LR eller KR, får även någon annan som haft rätt att överklaga beslutet ge in ett överklagande, trots att överklagandetiden för honom har gått ut. Ett sådant överklagande ska ha kommit in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Om det första överklagandet förfaller eller återkallas förfaller även det senare.

Företrädare för det allmänna m.m.

Om ett beslut överklagas av den skattskyldige förs det allmännas talan av SKV i LR och KR. Om AO har överklagat förs det allmännas talan av AO. Om så är fallet är det allmännas talerätt förbehållen AO i KR och RR. Ovanstående gäller både överklagande av den skattskyldige och överklagande på SKV:s initiativ.

SKV:s möjlighet att föra talan till den skattskyldiges förmån regleras i 6 kap. 17 § TL, där det anges att detta får ske inom den tid som gäller för verkets överklagande. Samma villkor gäller om det är AO som för det allmännas talan.

Taleändring

I 6 kap. 18 § TL anges att talan inte får ändras i andra fall än vad som anges i 6 kap. 19 och 20 §§ TL. Som ändring av talan anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan (se även avsnitt 20.5.5.).

Av 6 kap. 19 § 1 st. TL framgår att klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. Av bestämmelsens andra stycke anges att i mål i LR får klaganden dessutom, inom den tid som gäller för överklagande, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som ska prövas, om LR finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. LR kan således underlåta att pröva den nya fråga som förts in i målet om den finner att det inte kan ske utan olägenhet, t.ex. att ytterligare utredning erfordras. I sådana fall kan LR fatta ett formellt avvisningsbeslut men har även möjlighet att överlämna frågan till SKV för omprövning (6 kap. 21 § TL). Domstolen har i princip fria händer att agera i en sådan situation, men om den nya frågan har väckts för sent, ska den inte överlämnas till SKV utan avvisas på den grunden att det är fråga om för sent anfört överklagande. Är den skattskyldige inte nöjd med beslutet får han överklaga det i vanlig ordning.

Om den skattskyldige har överklagat ett beskattningsbeslut men inte beslutet om skattetillägg i denna fråga, kan han ändå ta upp frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan om skattetillägg kan prövas i målet utan olägenhet.

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 skattebetalningsfrågor 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 härom 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.

20.7.2 Prövningstillstånd

22 kap. 11 § SBL

Överklagande av beslut av länsrätten 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, *Lag (1997:483).*
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §, *Lag (2003:212).*
7. överföring av skatt till en annan stat, samt
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. *Lag (1998:516).*

får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd. *Lag (1997:483).*

Prövningstillstånd i KR

I 22 kap. 11 § SBL finns bestämmelser om att vissa beslut fattade av LR får prövas av KR endast efter prövningstillstånd. Regleringen har utvidgats till att bl.a. avse samtliga beslut som anges i 22 kap. 4 § SBL, utom sådana som inte får överklagas enligt 22 kap. 10 § SBL.

SKV:s beslut om kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL beträffande säljare av investeringsguld som inte fullgör skyldigheten enligt 14 kap. 1 a § SBL att kontrollera identiteten hos köpare kan överklagas till LR med stöd av 22 kap. 1 § SBL.

Av 22 kap. 11 § 8 p. SBL följer att det alltid krävs prövningstillstånd av KR vid överklagande av LR:s beslut enligt lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

Prövningstillstånd i RR

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).

21 Konkurs, ackord m.m.

21.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas administrativa regler i samband med konkurs, ackord, likvidation m.m.

För ytterligare information om dessa områden hänvisas till följande publikationer och skrivelser:

- Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (SKV 900),
- RSV:s skrivelse 1999-05-10, dnr 4806-99/113, ”Riktlinjer för hanteringen av ackord”,
- Handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443), och
- Handledning för skattebetalning 2004 (SKV 404) avsnitt 24 och 25.

Publikationen ”Konkurs, Företagsrekonstruktion och Ackord”, RSV:s skrivelse med riktlinjer samt handledning för företrädaransvar och ackord kommer att uppdateras med anledning av slopad förmånsrätt för skattefordringar.

Beträffande ML:s bestämmelser om skattskyldighet och redovisningsskyldighet vid konkurs hänvisas till MOMSHL 2004 avsnitt 41.

Beträffande inkomstbeskattningen vid konkurs hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet (SKV 302).

21.2 Försäljning av pantsatt egendom

I samband med att en pantsättare inte längre kan fullfölja sina åtaganden i samband med pantsättning av lös egendom uppstår ett antal frågor vilka har anknytning till ML:s bestämmelser. Beroende på pantsättarens momsrättsliga status samt om pantsättaren försatts i konkurs eller ej uppstår olika situationer vilka ur momssynpunkt leder till olika rättsverkningar.

En panthavare som innehar lös egendom med handpanträtt får själv ombesörja att egendomen säljs. Dock måste panthavaren först ge eventuellt konkursbo möjlighet att lösa in egendomen. Vid realisation av panten, torde panthavaren ha bäst rätt till det influtna beloppet (inkl. moms om pantsättaren är skattskyldig) till den del

det täcker hans fordran. Om överskott uppkommer vid försäljningen ska det redovisas till eventuellt konkursbo.

21.2.1 Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs

Vid försäljning av pantförskriven egendom åvilar skatt- och redovisningsskyldighet till moms pantsättaren. Detta gäller oavsett om försäljningen ombesörjs av panthavaren som ett led i att han gör sin panträtt gällande eller för övrigt.

I det fall panthavaren gör sin rätt gällande och kräver att panten realiseras före konkursutbrottet kommer panthavaren att kunna göra anspråk på och sannolikt också tillgodogöra sig hela den köpeskilling, inkl. moms, som inflyter vid pantens försäljning, såvida inte beloppet överstiger fordringsbeloppet.

Om försäljning sker före ett konkursutbrott, blir statens fordran avseende moms en konkursfordran. Är förvärvaren skattskyldig har han avdragsrätt för momsen enligt ML:s allmänna regler. Det förutsätts att en verifikation upprättas där momsens belopp har angetts.

Finansieringsföretags omsättning av återtagen vara

Värt att notera i detta sammanhang är den särskilda bestämmelse i 3 kap. 24 § 3 st. ML, vari stadgas att ett finansieringsföretags omsättning av vara som återtagits med stöd av ett övertaget köpeavtal är skattepliktig omsättning för finansieringsföretaget. Försäljning av pantsatt gods och återtagande av vara med stöd av ett övertaget köpeavtal bedöms således olika från momssynpunkt.

21.2.2 Skattskyldig pantsättare som är i konkurs

Om en skattskyldig pantsättare har försatts i konkurs efter pantsättning av egendom men före realisation av panten, är konkursboet, på likartat sätt som pantsättaren i avsnitt 21.2.1, redovisningsskyldigt för försäljningen trots att boet inte erhåller några kontanter. För statens del kommer denna fordran avseende moms att utgöra massafordran i konkursen eftersom försäljning sker efter konkursutbrottet.

21.2.3 Ej skattskyldig pantsättare

För en pantsättare som inte är skattskyldig uppkommer inte några momsrättsliga effekter vid en eventuell realisation av panten. Några speciella problem från momssynpunkt torde inte heller uppkomma för säljaren och detta oavsett om pantsättaren är försatt i konkurs eller inte.

21.3 Konkurs

21.3.1 Allmänt om konkurs

Konkurslagen

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

Konkursreglerna syftar främst till att under ordnade former tillgodose konkursborgenärernas anspråk på att få betalt för sina fordringar i största möjliga utsträckning. I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas. Ett undantag från denna regel gäller egendom som utgör s.k. beneficium för gäldenärer som är fysiska personer. Det innebär att viss egendom som en sådan gäldenär och hans familj brukar och behöver inte får säljas. Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande borgenärerna. Vid konkurs är det regelmässigt så att borgenärerna inte kan tillgodoses helt. De olika fordringarnas inbördes företräde regleras genom bestämmelser i förmånsrättslagen, FRL. Om olika fordringar har lika förmånsrätt, sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek. Genom lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2004 har statens förmånsrätt för skatter och avgifter avskaffats.

Beslut om konkurs

Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv. Även KFM kan i egenskap av företrädare för staten ansöka om att en gäldenär ska försättas i konkurs.

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.

Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och gäldenären får sedan ett beslut om konkurs har meddelats inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltning av konkursboet

Förvaltningen av konkursboet omhändertas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar landets KFM. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna. Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Konkursförvaltaren är skyldig att lämna skattedeklaration om

denne fortsätter att driva en verksamhet som medför skattskyldighet till moms eller rätt till återbetalning av ingående moms.

Äganderätt till egendom

Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Innebörden är i stället att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantaget gäldenärens rådighet. 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.

Förbud mot att driva närings-verksamhet

Under konkursen får en gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 9 och 27 §§ ABL).

Skulderna finns kvar

En konkurs innebär inte att skulderna bortfaller. Konkursgäldenären har efter det att konkursförvaltaren har avslutat konkursen kvar de skulder som inte har blivit betalda genom utdelning. För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär det att borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären. Beträffande juridiska personer gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Något krav kan därmed i praktiken inte riktas mot dem sedan konkursen avslutats.

Skattefordringars uppkomst

Tidpunkt för en 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. Det finns alltså inget krav på att SKV ska ha hunnit fatta ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har tillkommit.

Momsfordringars uppkomst

Skattskyldigheten för moms inträder när en vara har levererats eller en tjänst tillhandahållits (1 kap. 3 § ML) . Fordran på moms anses i princip ha uppkommit vid tiden för leverans av varan eller tillhandahållande av tjänsten (jfr Welamson, Konkursrätt s. 134).

Momsfordrans uppkomst vid jämkning

Från och med den 1 januari 2001 ska jämkning ske av avdrag för ingående moms om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs (8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML). 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.

Skattskyldighet enl. ML

I ML finns speciella regler för konkurs. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs i och med denna ska avsluta momsredovisningen för sin verksamhet. Om konkursboet fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa moms (6 kap. 3 § ML). Se vidare i avsnitt 41.3 i MOMSHL 2004.

Redovisningsskyldighetens inträde

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Om betalning för fordringar senare inflyter i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären. Se vidare i avsnitt 41.3.1 i MOMSHL 2004.

Konkursgäldenären ska lämna skattedeklaration för alla transaktioner som inträtt fram till konkursbeslutet.

21.3.2 Behörighet att föra talan i skatteprocess

Deklarations- och uppgiftsskyldighet som enligt skattelagstiftningen åvilar en skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöras av denne och inte av konkursförvaltaren. Fram till beslut bör SKV kommunicera med konkursgäldenären under ärendets handläggning. Om skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut upphör inte den skattskyldiges möjligheter att fortsätta processen om denne försätts i konkurs. Konkursförvaltaren har dock möjlighet att inträda som part i ärendet.

Ett aktiebolag som har upplösts genom att konkurs avslutats utan överskott saknar som huvudregel rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part, se vidare avsnitt 19.5.2 om behörighet att begära omprövning.

Omprövningsärenden som SKV initierar under konkursen ska i första hand kommuniceras med den skattskyldige själv. SKV bör då även kommunicera med konkursförvaltaren. Om SKV för talan mot skattskyldig angående en fordran som kan göras gällande i konkursen, får konkursboet inträda i rättegången vid sidan av gäldenären (3 kap. 9 § 2 st. KonkL). Konkursboet går in som medpart i processen.

21.3.3 SKV:s åtgärder vid konkurs

Konkursgäldenären

Enligt 12 § konkursförordningen (1987:916) ska tingsrätten skicka en kopia av kungörelse om konkursbeslut till bl.a. SKV. Med anledning av underrättelsen om konkursbeslutet ska SKV omedelbart bl.a. avregistrera konkursgäldenären från redovisning av moms och, för gäldenär som är juridisk person, som särskild skatteadress ange adressen till c/o konkursförvaltaren. Detta för att utbetalningar efter konkursen inte ska gå till gäldenären. Dessutom ska kontrolleras att beskattning sker fram till konkursutbrottet och

att SKV:s skattekrav lämnas för indrivning. Det åligger SKV att informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Om den skattskyldige är försatt i konkurs ska fordran överlämnas till KFM för att göras gällande i konkursen, även om fordran inte är förfallen till betalning (20 kap. 7 § SBL). Information om fordran ska således överlämnas även om fordran inte har förfallit till betalning. 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), se avsnitt 18.13 om SKV:s åtgärder avseende skattefordringar efter beslut om konkurs.

Konkursboet

Om konkursgäldenären drivit verksamhet för vilken skattskyldighet enligt ML förelegat ska konkursboet registreras. Det gäller även om gäldenären bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet, men underlåtit att registrera sig. Det torde därför ankomma på konkursförvaltaren, eventuellt i samråd med SKV, att göra nödvändiga bedömningar och i förekommande fall insända registreringsanmälan för konkursboet till SKV.

Skattskyldiga som inte är skyldiga att lämna särskild självdeklaration, såsom exempelvis konkursbon, ska alltid redovisa momsen i en skattedeklaration.

Konkursboet tilldelas som regel samma redovisningsmetod som konkursgäldenären. Har gäldenären inte bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet blir det som regel inte aktuellt att registrera konkursboet. Boet har då inte någon avdragsrätt för moms på förvaltararvodet.

21.3.4 Deklarationsskyldighet och redovisningstidpunkt

Konkursgäldenären

Den som är redovisningsskyldig ska lämna skattedeklaration för varje redovisningsperiod fram till dess redovisningsskyldigheten upphör. En konkursgäldenärs räkenskapsår avslutas vid konkursutbrottet. Konkursgäldenärens sista skattedeklaration ska därför omfatta tiden från den senast utgångna redovisningsperioden fram till dagen för konkursutbrottet. I deklarationen ska redovisas moms även på affärshändelser som visserligen har inträffat efter konkursutbrottet, men som utgör en följd av affärshändelser som har inträffat före konkursutbrottet.

För att kunna upprätta deklaration behöver konkursgäldenären ha tillgång till räkenskaperna. Konkursgäldenären bör därför få ta del av dessa hos konkursförvaltaren.

Konkursförvaltaren

Konkursförvaltaren ska lämna deklaration för de transaktioner för vilka konkursboet är redovisningsskyldigt, dvs. för de affärshändelser som har inträffat efter konkursutbrottet.

Gäldenären och förvaltaren bör samråda vid upprättandet av sina deklarationer. Om gäldenären inte deklarerar bör SKV upplysa konkursförvaltaren om detta.

21.3.5 Expediering av beslut som avser konkursgäldenär

Efter ett konkursutbrott saknar konkursgäldenären rådighet över sin egendom. Konkursboets rättigheter av skilda slag bevakas av konkursförvaltaren. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgift krävs att kopior av alla beslut som avser gäldenärens redovisning av moms tillställs honom. Exempel på sådana beslut är beskattningsbeslut och beslut om anstånd. Kopia av andra skrivelser från SKV, som har betydelse för redovisningen av moms, bör också tillställas konkursförvaltaren.

Konkursförvaltarens rätt att få del av handlingar i ett revisionsärende framgår av avsnitt 23.5 angående sekretess.

21.3.6 Återbetalning av moms

Vid återbetalning av bl.a. moms gäller bestämmelser om avräkning. Avräkning innebär att staten har möjlighet att kvitta återbetalningsbart belopp mot obetalda skatter och avgifter. Avräkning innebär således att den skattskyldige bara har rätt att få ut vad som återstår efter betalning av samtliga skatteskulder.

Överskott på skattekontot

Återbetalning av överskott på skattekontot får användas för betalning av skatter enligt SBL som förfallit till betalning men som inte överlämnats för indrivning. Kvittning sker på skattekontot i samband med avstämningen.

Avräkning hos KFM

För skatteskulder som är överlämnade för indrivning sker avräkning hos KFM enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (avräkningslagen). Ett återbetalningsbart belopp får användas för betalning av statens samtliga fordringar som är restförda. Innan avräkning enligt avräkningslagen sker får SKV avräkna belopp för betalning av fordran som inte är registrerad i utsökningsregistret, se vidare avsnitt 18.9 om avräkning av inbetalda belopp.

Utbetalning till konkursboet

Om SKV efter konkursutbrottet återbetalar moms för en redovisningsperiod som avser tid före konkursutbrottet ska beloppet, efter avräkning av konkursgäldenärens skulder enligt 18 kap. SBL, betalas ut till konkursboet enligt den avräkningsordning som gäller för skattekontot, se vidare avsnitt 18.9 om avräkning av inbetalda belopp.

Återbetalningar som avser konkursboets momsredovisning görs till konkursboet. Innan återbetalning sker ska avräkning för konkursboets skulder göras som för andra skattskyldiga.

21.3.7 Felaktig inbetalning av moms

Det kan förekomma att inbetalning som avser konkursboet felaktigt sätts in på gäldenärens skattekonto. I detta fall kan SKV återbetala det felaktigt inbetalda beloppet. I övriga situationer är det tveksamt om SKV kan göra en återbetalning.

21.3.8 Konkursbos försäljning av fordran

Konkursboets försäljning av fordringar medför inte skatt- och redovisningsskyldighet för boet, eftersom dessa skyldigheter inträtt redan för konkursgäldenären. För den gäldenär som redovisar moms enligt faktureringsmetoden har redovisningsskyldigheten inträtt när fakturan bokförts eller borde ha bokförts och för den som redovisar enligt bokslutsmetoden har redovisningsskyldigheten inträtt senast vid konkursutbrottet.

21.4 Ackord

21.4.1 Allmänt

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 vissa procent av ursprungliga fordringsbelopp, varvid särskilda villkor ofta ställs beträffande rekonstruktionsåtgärder och betalningstider. Fordringarna faller bort till den del de överstiger ackordslikviden. Undantagsvis kan ackord gå ut på enbart betalningsanstånd 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, är inte lagreglerat. Underhandsackord 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.

Gäldenären bibehåller rådighet över tillgångar

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs 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 överlåts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.

Skuldsanering

Vad gäller fysiska personer kan dessa numera ansöka om nedsättning av fordran om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen är uppfyllda.

Statens deltagande i ackord

Bestämmelser om statens medverkan vid offentligt ackord finns i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion och KonkL. Bestämmelser om ackord gällande skatter finns i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m. (SkatteackordsL).

För information om handläggning av ackordsärenden hänvisas till SKV:s Handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443).

21.4.2 Förutsättningar för ackord gällande skatter

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 § SkatteackordsL). Förutsättningarna för antagande av ackord gäller i fråga om skatter, avgifter, böter eller annan till staten tillkommande fordran som vid indrivning handläggs som allmänt mål.

21.4.3 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 förhållanden 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.

Ackord bör normalt omfatta fordringar på skatter och avgifter som är fastställda och förfallna till betalning. Detta gäller oavsett om de överlämnats för indrivning eller inte. Av praktiska skäl kan gäldenären få betala latenta skattefordringar fullt ut. 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 av beskattningsbeslut.

21.4.4 Skattemässiga konsekvenser

Ackordsvinst ej skattepliktig

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). Den klagande anförde i fallet bl.a. att den vinst handelsböckerna för i fallet aktuella taxeringar utvisade, uppkommit på grund av att klaganden under räkenskapsåret beviljats ackord, varigenom klagandens skulder efterskänkts till belopp, överstigande den av prövningsnämnden beräknade inkomsten, samt att den vinst, som sålunda framkommit i bokföringen, icke vore att anse såsom skattepliktig inkomst. RR undanröjde de överklagade taxeringarna. En förutsättning är att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd.

Gäldenärens momsredovisning

En vinst som uppkommer när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående moms, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963 ref. 48). Detta fall beskriver då ett rörelseidkande bolags hyresskuld till följd av bolagets bristande betalningsförmåga blivit nedsatt genom överenskommelse med borgenären. Den därigenom för bolaget uppkommande bokföringsmässiga vinsten har icke ansetts utgöra skattepliktig intäkt.

Borgenärens momsredovisning

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan, har han rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående moms i motsvarande mån. Om borgenären redovisar moms enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid redovisningen av moms för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret. Se vidare MOMSHL 2004, avsnitt 12.6 och 18.4.5.

21.5 Företagsrekonstruktion

21.5.1 Allmänt

Lagens syfte

Lagen om företagsrekonstruktion ger företag som råkar i ekonomiska svårigheter en möjlighet till överlevnad. Syftet med förfarandet är att åstadkomma en rekonstruktion såväl sakligt som finansiellt av verksamheten. Några av skälen till lagens införande var dels att företag med ekonomiska svårigheter borde omstruktureras innan företaget blivit konkursmässigt, dels att konkursförfarandet är noga reglerat och därför tenderar till att dra ut på tiden och bli kostsamt.

Omfattning

Gäldenärer som, enligt huvudregeln, kan komma ifråga för företagsrekonstruktion är näringsidkare, oberoende av verksamhetens omfattning och eventuell 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. Skuldsaneringslagen (1994:334) kan emellertid tillämpas även på näringsidkare om det finns särskilda skäl med hänsyn till näringsverksamhetens ringa omfattning och enkla beskaffenhet.

Beslut om företagsrekonstruktion fattas av tingsrätt efter ansökan av gäldenären eller en av dennes borgenärer. Samtidigt utses en rekonstruktör.

KFM företräder staten som borgenär vid företagsrekonstruktion.

21.5.2 Skatter och avgifter

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.

Ett beslut om företagsrekonstruktion påverkar inte gäldenärens skyldighet att redovisa skatter och avgifter. Skatter och avgifter för perioder efter tidpunkten för ansökan om företagsrekonstruktion ska redovisas och betalas löpande.

Ett beslut om företagsrekonstruktion hindrar inte SKV från att genomföra kontroll av företagets redovisning. Om det vid kontrollen framkommer uppgifter som har betydelse för handläggningen av rekonstruktionen ska uppgifterna lämnas till KFM.

21.6 Skuldsanering

21.6.1 Allmänt

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.

Endast fysiska personer

Skuldsanering får beviljas en fysisk person om han är på obestånd och så skuldsatt att han inte kan antas ha förmåga att betala sina skulder inom en överskådlig tid och det är skäligt med hänsyn till gäldenärens personliga och ekonomiska förhållanden att skuldsanering beviljas honom. Vid skälighetsbedömningen ska särskilt beaktas skuldernas ålder, omständigheterna vid deras tillkomst och de ansträngningar gäldenären gjort för att fullgöra sina förplikt-

elser 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 stora skillnaden mellan konkurs och skuldsanering för fysiska personer är att obetalda skulder kvarstår efter konkurs men de faller bort efter beslut om skuldsanering.

Med skuldsanering avses dels frivillig skuldsanering som fastställs av KFM, 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. Misslyckas detta kan gäldenären hos KFM ansöka om frivillig skuldsanering. Om inte heller detta lyckas kan frågan hänskjutas till tingsrätten som kan fatta beslut om tvingande skuldsanering.

21.6.2 Skatter och avgifter

Beslut om skuldsanering omfattar alla fordringar som uppkommit före beslut om att inleda skuldsanering. 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 bör omfatta gäldenärens samtliga skulder till staten vid tidpunkten för beslutet. Skattefordringar som omfattas av skuldsaneringen behandlas på samma sätt som andra fordringar. Staten kan således inte hävda sin förmånsrätt vid en skuldsanering.

Tvistiga fordringar

Tvistiga fordringar omfattas inte av en skuldsanering. En fordran är tvistig så fort gäldenären helt eller delvis bestrider den. Skattefordringar som grundar sig på skönsbeskattningar talar starkt mot att bevilja skuldsanering. Det bör normalt krävas att gäldenären först lämnar skattedeklaration innan skuldsaneringsförfarandet inleds. För att KFM ska få uppgift om vilka fordringar som grundar sig på skönsbeskattningar bör SKV lämna uppgift om detta.

Fordran på skatt eller avgift som uppkommit efter beslut om skuldsanering ska redovisas och betalas i vanlig ordning.

21.7 Likvidation

21.7.1 Allmänt

Likvidation kan sägas vara den avveckling som normalt måste föregå upplösningen av en juridisk person. Innebörden av likvidation är att verksamheten avvecklas, tillgångarna förvandlas till pengar och skulderna betalas. Eventuellt överskott utskiftas på delägarna.

Den juridiska personens rörelse får fortsättas, om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda ska få skäligt rådrum för att skaffa sig nya anställningar.

Likvidation av handelsbolag

I 2 kap. HBL finns vissa regler om när handelsbolaget ska träda i likvidation. Delägarna kan enhälligt besluta att bolaget ska träda i likvidation. Har avtal träffats på bestämd tid ska bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet är slutet för obestämd tid ska bolaget träda i likvidation sex månader efter det att avtalet sagts upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätter bolagets rörelse efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Om bolagsman väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, ska bolaget träda i likvidation om någon annan bolagsman begär det. Bolaget ska också träda i likvidation om en bolagsman försätts i konkurs om det inte har avtalats att bolagsmannen eller hans rättsinnehavare i stället ska utträda eller uteslutas ur bolaget. Avlider en bolagsman ska bolaget träda i likvidation om inget annat har avtalats.

Om antalet bolagsmän gått ned till en ska bolaget anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under sex månader, om bolaget inte tidigare trätt i likvidation.

Likvidation av aktiebolag och ekonomiska föreningar

Reglerna om likvidation finns i 13 kap. ABL och 11 kap. 1987:667) om ekonomiska föreningar.

Bolagsstämma och föreningsstämma kan besluta att ett aktiebolag respektive en ekonomisk förening ska träda i likvidation. Ett beslut om frivillig likvidation får i regel omedelbar verkan. Vid sidan om frivillig likvidation finns bestämmelser om tvångslikvidation. Tvångslikvidation beslutas av tingsrätten.

Om stämman beslutat om likvidation ska beslutet anmälas till, beträffande aktiebolag PRV och, beträffande ekonomiska föreningar, tingsrätten. PRV eller tingsrätten ska därefter utan dröjsmål utse en eller flera likvidatorer. Vid tvångslikvidation ska tingsrätten samtidigt som beslut fattas utse en eller flera likvidatorer.

För ytterligare information om likvidationsförfarandet hänvisas till SKV:s publikation ”Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord” (SKV 900).

21.7.2 Skatter och avgifter

Enligt 23 kap. 5 § SBL jämfört med 19 kap. 1 § 4 p. LSK är det bolagets eller föreningens legale ställföreträdare som är behörig att lämna skattedeklaration och andra uppgifter. Då likvidatorn träder i styrelsens ställe vid likvidation av aktiebolag eller ekonomisk förening är det likvidatorn som ska lämna skattedeklaration. Verksamheten under likvidatorn fortsätter dock som tidigare vilket innebär att någon förändring avseende företagets momsregistrering inte behöver ske.

22 Preskription

22.1 Allmänt

Preskription innebär att staten förlorar sin rätt att kräva ut fordran, dvs. någon åtgärd för att få betalt för fordran får inte vidtas.

Regler om preskription av fordringar finns i preskriptionslagen (1981:130). På skatteområdet finns dock särskilda regler om preskription i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. (LPS).

22.2 Preskriptionstiden

5 år

För skattefordringar gäller en fast preskriptionstid på fem år, 3 § LPS.

Beräkning av preskriptionstid

Huvudregeln för skatt som påförs enligt SBL är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning, dvs. registrerades i utsökningsregistret (3 § 3 st. LPS).

Indrivnings-uppdrag som återtas

Skulle ett sådant indrivningsuppdrag återtas, upphör beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återkallelsen, 3 § 3 st. LPS. 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 utsökningsregistret.

Anstånd

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.

Förlängning

På ansökan av KFM kan preskriptionstiden i vissa fall förlängas genom beslut av LR. 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 preskriptionen annars skulle ha inträtt, 7 § LPS.

Frivillig betalning

Frivillig betalning av gäldenären, för en skuld eller ett skattekontounderskott som är preskriberad, tas emot av KFM och krediteras skulden på vanligt 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.

22.3 Särskilt om företrädaransvar

Förutsättningarna för företrädaransvar behandlas i avsnitt 16 angående ansvar för skatt.

Talan om betalningsskyldighet får inte väckas om skattefordran mot den juridiska personen har preskriberats. SKV:s debiteringsåtgärd med anledning av domstols beslut är ett beskattningsbeslut som följer de vanliga preskriptionsreglerna. En fordran på skatt mot den juridiska personen kan således preskriberas innan företrädarens betalningsskyldighet upphör genom preskription enligt 3 § LPS.

23 Sekretess

23.1 Allmänt

Bestämmelser om utlämnande av allmän handling finns i 2 kap. tryckfrihetsförordningen (1949:105). Bestämmelser om sekretess (förbud att lämna ut allmän handling och tystnadsplikt) finns i sekretesslagen (1980:100), SekrL, sekretessförordningen (1980:657) och i lag om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (2001:181), SdbL. Dessa lagar innehåller även bestämmelser om undantag från sekretess. Bestämmelser om undantag från sekretess kan finnas även i andra författningar.

Sekretessbestämmelserna behandlas utförligt i SKV:s publikation Offentligt eller hemligt (SKV 148) och i Sekretesslathund SKV 205.

I bilaga 8 lämnas vissa exempel på tillämpningen av de sekretessregler som gäller för momsområdet.

23.2 Sekretessbelagda uppgifter

På momsområdet gäller s.k. absolut sekretess för uppgifter i verksamhet som omfattas av 9 kap. 1–2 §§ SekrL. Någon prövning av huruvida ett utlämnande är förenat med skada eller men ska därför inte göras. Beslut varigenom skatt fastställs är offentliga.

Beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs är offentliga. (jfr 9 kap. 1 § 3 st. SekrL).

För beslut som avser annat än skatt, t.ex. redovisningsskyldighet, redovisningsperiod och redovisningsmetod, särskilda skäl (uppbyggnadsskede), godkännande av ombud för utländsk företagare, grupphuvudman för mervärdesskattegrupp samt frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal gäller sekretess. Beslut om skatterevision samt om betalningssäkring och åtgärd enligt den s.k. tvångsåtgärdslagen, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, omfattas också av sekretess. Sekretessen kan här också gälla mot den granskade till skydd för SKV (jfr 4 kap. 2 § SekrL).

Uppgifterna på raderna 11–26 samt 30–37 i skattedeklarationen (se bilaga 8) är sekretessbelagda enligt 9 kap. 1 § SekrL och kan

således inte lämnas ut till tredje man. För rad 39 i deklarationen gäller följande. Enligt 11 kap. 16 § SBL anses beskattningsbeslut ha fattats i enlighet med deklarationen om denna har lämnats i rätt tid. Kommer deklarationen in för sent ska beslut anses ha fattats i enlighet med deklarationen om inte ett omprövningsbeslut dessförinnan har fattats enligt 11 kap. 18 § SBL. Om beslut har fattats i enlighet med deklarationen är uppgiften på rad 39 offentlig.

23.3 Offentliga uppgifter

Huvudregeln är att sekretess inte gäller till skydd för den enskilde själv eller mot part i ärende (14 kap. 4 och 5 §§ SekrL) och att sekretessen kan efterges. I vissa fall gäller dock sekretess till skydd för SKV, t.ex. om uppgiften hänför sig till en pågående granskning eller förundersökning (4 kap. 2 § och 5 kap. 1 § SekrL).

För uppgifter i skattedatabasen som förs med stöd av SdbL, råder med undantag för uppgifter som avses i 2 kap. 5 § SdbL absolut sekretess. Bestämmelsen har följande lydelse:

Uppgifter som får lämnas ut enligt SdbL

Från databasen får nedan angivna uppgifter lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Uppgifter får lämnas ut om

1. namn och personnummer,

2. organisationsnummer, namn, firma och juridisk form samt i fråga om handelsbolag och andra juridiska personer sådana uppgifter om huvudkontor och säte som avses i 22 kap. 1 b § SBL,

3. registrering enligt skattebetalningslagen samt särskilt registrerings- eller redovisningsnummer,

4. på vilket sätt den preliminära skatten skall betalas för en fysisk person,

5. registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter,

6. slag av näringsverksamhet och

7. beslut om likvidation eller konkurs.

SKV:s beslut

Som framgår av bilaga 8 omfattas SKV:s beslut i ärenden om skatt och betalning av skatt inte av sekretess (9 kap. 1 § 3 st. SekrL). Beslutade belopp om skatt att betala eller återfå i en deklaration omfattas inte av sekretess, men andra uppgifter i en deklaration, som belopp om ingående och utgående moms och omsättningsbelopp, är hemliga.

VAT-nummer

För uppgifter om redovisningsnummer avseende moms i annat EG-land (VAT-nummer) gäller enligt 2 kap. 1 § SekrL utlandssekretess liksom vid handräckningsärenden. SKV kan därför endast lämna ut uppgifter om huruvida den efterfrågade personen vid den aktuella tidpunkten har ett giltigt VAT-nummer samt om angivna namn och adressuppgifter stämmer eller inte. Följande uppgifter kan lämnas ut

- efterfrågat VAT-nummer finns inte registrerat,
- efterfrågat VAT-nummer finns registrerat,
- efterfrågat VAT-nummer finns registrerat, men namn- eller adressuppgift avviker från vad som uppgivits.

23.4 Sekretessbrytande regler

Sekretessbelagda uppgifter kan i vissa fall lämnas ut till andra myndigheter, t.ex. om sådan uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning (14 kap. 1 § SekrL) eller om det är fråga om misstanke om vissa brott m.m. (14 kap. 2 § SekrL). Enligt den s.k. generalklausulen (14 kap. 3 § SekrL) gäller dessutom att en sekretessbelagd uppgift får lämnas till annan myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda.

Sekretessbelagda uppgifter kan med stöd av 1 kap. 5 § SekrL lämnas till andra myndigheter och enskilda om det är nödvändigt för att den utlämnande myndigheten ska kunna fullgöra sin verksamhet.

Information från andra myndigheter

Av 14 kap. 8 § SBL som hänvisar till 3 kap. 16 § TL framgår att SKV har rätt att hos andra myndigheter begära in uppgifter som behövs för SKV:s verksamhet. Utlämnandet sker då med stöd av den sekretessbrytande regeln i 14 kap. 1 § SekrL.

Information hos Tullverket

De handlingar som en skattskyldig lämnar till Tullverket vid export kan exempelvis användas vid momskontroll av redovisad exportomsättning i en skattedeklaration.

Sekretess vid internationellt samarbete

När det gäller sekretess vid internationellt samarbete hänvisas till avsnitt 34.2.11 i denna handledning samt Handledning för internationell beskattning avsnitt 10.1.7.

23.5 Övrigt

Konkursförvaltare

Av 9 kap. 1 § 4 st. och 9 kap. 2 § 4 st. SekrL framgår att uppgifter i ärende om revision får lämnas till en förvaltare i den reviderades konkurs utan hinder av sekretessen. Detta är en utvidgande lagändring som trätt i kraft den 1 mars 2003. Enligt de tidigare

bestämmelserna som gällde fr.o.m. den 1 juli 1994 fick uppgifter i en revisionspromemoria lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs.. Utlämnande av uppgifter kan göras med förbehåll (14 kap. 9 § SekrL) att utlämnade uppgifter bara får användas i enlighet med förbehållet. En förutsättning för detta är att myndigheten fattar särskilt beslut avseende förbehållet.

Likvidator

Enligt 13 kap. 7 § ABL träder av tingsrätten förordnad likvidator i styrelsens och verkställande direktörens ställe. Detta innebär att denne har samma möjligheter som andra företrädare för part att få ut hemliga handlingar.

Överklagande

Bestämmelser om överklagande av en myndighets beslut att vägra lämna ut en allmän handling finns i 15 kap. 7 och 8 §§ SekrL.

24 Brottsanmälan

24.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas SKV:s skyldighet att anmäla misstänkt skattebrott enligt Skattebrottslagen (1971:69), SkBrL. I Handledning i skatterevision, Särskild del 5, Samarbete med åklagare – polis (SKV 623) och Utbildningsmaterial från RSV: Brottsanmälningsfrågor, PE/U 44–447, finns närmare beskrivning dels av de olika brotten enligt SkBrL, dels av andra brott inom och utom skatteområdet. I ”Minneslista vid anmälan av misstänkt skattebrott m.m.” (SKV 6014) finns kortare beskrivningar av brotten samt uppgift om beloppsgränser.

24.2 Anmälan om misstänkt skattebrott

Anmälningsskyldighet

Enligt 17 § SkBrL ska SKV göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning anta att brott enligt SkBrL har begåtts. Anmälan kan underlåtas endast om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I praktiken innebär detta att anmälan kan underlåtas endast vid ringa belopp.

Samtliga omständigheter

I brottsanmälan ska redogöras för samtliga omständigheter som grundar brottsmisstankarna och sedan är det åklagarens sak att ta ställning till själva brottsrubriceringen. Med anmälan som grund ska åklagaren besluta om förundersökning ska inledas eller ej och hur denna i så fall ska bedrivas. Därför är det angeläget att anmälan är komplett och att alla adekvata omständigheter bifogas anmälan. Om möjligt ska det av anmälan även framgå den skatt eller avgift som undanhållits.

Allt som kan styrka uppsåt respektive grov oaktsamhet är information som kan vara betydelsefull för åklagaren. Exempel på vad som kan vara betydelsefullt är

- att information lämnats skriftligen eller muntligen om skyldigheter att t.ex. lämna skattedeklaration,
- föreläggande som sänts ut,
- tidigare anmälningar,
- tidigare domar,

– om det felaktiga förfarandet har skett upprepade gånger.

Även information som framkommer efter en brottsanmälan och som kan ha betydelse för målet ska skickas över som komplettering.

Anmälan övriga brott

Skyldighet föreligger inte för SKV att anmäla brott utanför skatteområdet. SKV har dock möjlighet att anmäla brott, se vidare Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621) avsnitt 17.

Målvakts-förfaranden

Med verkan fr.o.m. den 1 januari 2002 har särskilda straffbestämmelser införts i syfte att få stopp på målvaktsförfaranden (SFS 2001:932). Enligt 8 kap. 9 § 2 st. ABL får som styrelseledamot inte utan godtagbara skäl utses någon som inte avser att ta del i sådan verksamhet som enligt ABL ankommer på styrelsen. Motsvarande bestämmelse avseende verkställande direktör finns i 8 kap. 27 § 2 st. ABL. Straffbestämmelsen finns i 19 kap. 1 § 2 st. ABL. Straffet är böter eller fängelse i högst 1 år.

24.3 Situationer då åtal kan aktualiseras

24.3.1 Allmänt

SkBrL tillämpas generellt på alla skatter till det allmänna, dock endast på svenska skatter. Annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt omfattas av SkBrL endast om det föreskrivs särskilt i respektive författning.

De olika brotten i SkBrL är

– skattebrott (2 § SkBrL),
– skatteförseelse (3 § SkBrL), åtal endast om det är påkallat av särskilda skäl (13 § SkBrL),
– grovt skattebrott (4 § SkBrL),
– vårdslös skatteuppgift (5 § SkBrL),
– skatteavdragsbrott (6 § SkBrL),
– skatteredovisningsbrott (7 § SkBrL),
– vårdslös skatteredovisning (8 § SkBrL),
– försvårande av skattekontroll (10 § SkBrL).

24.3.2 Skatte- och avgiftsanmälan

Moms

Oriktig uppgift i skatte- och avgiftsanmälan avseende registrering till moms eller underlåtenhet att låta registrera sig som skattskyldig till moms omfattas av brottsbeskrivningen i 2–4 §§ SkBrL (skattebrott).

F-skattsedel

Oriktiga sakuppgifter som ligger till grund för beslut om F-skattsedel kan också föranleda åtalsanmälan, t.ex. uppgifter som oriktigt visar att näringsverksamhet föreligger eller uppgifter som genom sin oriktighet döljer återkallelsegrunder enligt 4 kap. 13 § SBL.

24.3.3 Skattedeklaration

Underlåtelse att lämna skattedeklaration eller oriktig uppgift i lämnad deklaration som skulle innebära fara för att skatt undandras, kan föranleda åtal enligt SkBrL.

Varje period ett brott

Om den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter i flera skattedeklarationer eller underlåter att lämna skattedeklarationer för flera redovisningsperioder så är det ett brott för varje redovisningsperiod. Brottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgörs. För anmälan krävs i princip utredning om hur mycket skatt och avgifter som rätteligen skulle ha redovisats för just den eller de månader anmälan avser. Enligt 11 kap. 2 § 2 st. SBL får SKV i vissa fall hänföra ändringar till sista eller senaste redovisningsperioden, se avsnitt 8.2 om innebörden av beskattningsbeslut.

Exempel

Följande kan föranleda påföljd enligt SkBrL

- skattskyldig lämnar en skattedeklaration, i vilken den ingående momsen felaktigt angivits till ett för högt belopp eller den utgående momsen felaktigt angivits till ett för lågt belopp,
- skattskyldig underlåter att inge skattedeklarationer avseende avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms.

24.3.4 Preliminär självdeklaration

Skattskyldig som lämnar oriktiga uppgifter till grund för debitering av preliminär skatt eller underlåter att lämna preliminär självdeklaration kan göra sig skyldig till brott enligt SkBrL.

I 10 kap. 1–5 §§ SBL framgår när skyldighet att lämna preliminär självdeklaration föreligger.

Exempel

Om oriktiga uppgifter lämnas om inkomster fram till uppgiftslämnandet, avdrag för pensionssparande, underskottsavdrag, förmögenhet, fastighetsinnehav kan detta föranleda påföljd enligt SkBrL.

24.3.5 Kontrolluppgift

Att arbetsgivarna lämnar kontrolluppgifter och att dessa är korrekta är helt avgörande för flertalet löntagares taxering, pensionsgrundande inkomst och gottskrivning av avdragen skatt.

Exempel

Om en arbetsgivare underlåter att till SKV lämna kontrolluppgifter för sina anställda eller lämnar oriktiga kontrolluppgifter kan detta föranleda påföljd enligt SkBrL.

24.3.6 Yrkande

Om skattskyldig lämnar oriktig uppgift i t.ex. ansökan om anstånd enligt 17 kap. SBL kan detta medföra straffansvar. Även oriktig uppgift till KFM för att få uppskov med indrivningsåtgärder, kan föranleda straffansvar.

24.3.7 Oriktig uppgift till myndighet vid utredning

Lämnas oriktig uppgift till SKV under utredning kan brottsanmälan bli aktuell. Huruvida kontrollen görs som förfrågan, föreläggande, besök eller revision är oväsentligt. Det som krävs är att den oriktiga uppgiften lämnats på annat sätt än muntligen.

Exempel

Oriktig uppgift får anses föreligga bl.a. när en näringsidkare lämnar en skattedeklaration, i vilken den ingående momsen felaktigt angivits till ett för högt belopp. För att styrka den ingående momsen har näringsidkaren företett vissa fakturor, som sedermera visar sig vara förfalskade.

24.3.8 Oriktig uppgift till annan än myndighet

Lämnas oriktig uppgift till någon annan än myndighet, kan straffansvar bli aktuellt enligt 7–8 §§ SkBrL.

F-skattsedel

F-skattsedeln har i princip absolut rättsverkan när det gäller skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter. Uppgift om F-skattsedel på faktura, anbudshandling eller avtal får godtas (5 kap. 5 § SBL) och någon undersökningsplikt för utbetalaren föreligger inte.

I prop. 1995/96:170 s. 121 anges bl.a. följande: ”Av prop. 1991/92:112 om F-skattebevis framgår bl.a. att den som lämnar ett uppdrag åt någon ska få lita på uppgifter som motparten lämnar om sin skattsedel på preliminär skatt i en faktura. Man får annars ett alltför krångligt system. Åberopas en F-skattsedel ska den alltså i princip gälla. Genom att en företagare på detta sätt enkelt kan

ange innehav av F-skattsedel är det mycket viktigt att missbruk kan stävjas. Annars är det stor risk att systemet urholkas. Då det i många fall kan vara svårt att bevisa uppsåt när oriktig uppgift lämnats om F-skattsedel och då det i detta fall får anses lika straffvärt att lämna oriktig uppgift av grov oaktsamhet får det anses angeläget att straffbelägga även sådana fall".

Exempel

Oriktig uppgift får anses föreligga i bl.a. följande fall

- en person som har s.k. villkorad F-skattsedel (både F- och A-skattsedel) åberopar F-skattsedeln i ett anställningsförhållande,
- en näringsidkare anger felaktigt på sina fakturor att han innehar F-skattsedel.

Uppgifter som är viktiga att inkludera i anmälan till åklagaren i dessa ärenden är t.ex. antalet fakturor och hur stora skattebelopp som skulle ha innehållits.

24.4 Sammanställning

I sammanställningen tas upp de brott som sannolikt kan komma ifråga avseende de vanligaste deklarationerna och uppgifterna.

		2 §	**3 §**	**4 §**	**5 §**	**7 §**	**8 §**
Brottsrubricering		Skattebrott	Skatte-förseelse	Grovt skattebrott	Vårdslös skatteuppgift	Skatteredo-visningsbrott	Vårdslös skatteredo-visning
Subjektivt rekvisit		Uppsåt	Uppsåt	Uppsåt	Grov oaktsamhet	Uppsåt	Grov oaktsamhet
Fara krävs?		Ja	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej
Påföljd		Fängelse max 2 år	Böter	Fängelse min 6 mån max 6 år	Böter eller fängelse max 1 år	Böter eller fängelse max 6 mån	Böter eller fängelse max 6 mån
SoA	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
SKD	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
PD	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
KU	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
Uppgift till annan än myn-	oriktig	Nej	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja
dighet	saknas	Nej	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja
Yrkande, oriktig uppgift till myndighet		Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

SoA	Skatte- och avgiftsanmälan
SKD	Skattedeklaration
PD	Preliminär självdeklaration
KU	Kontrolluppgift

25 Förhandsbesked

25.1 Allmänt

Bestämmelser om förhandsbesked avseende moms finns i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor och i förordningen (1998:196) om förhandsbesked i skattefrågor. Enligt denna lag kan förutom den skattskyldige även allmänna ombudet hos SKV (AO) söka förhandsbesked. Någon avgift tas inte ut för ett förhandsbesked avseende moms.

Ansökningar om förhandsbesked handläggs av Skatterättsnämnden (SRN). SRN:s adress är Brunnsgränd 4, 111 30 Stockholm. SRN är en särskild från SKV fristående nämnd.

Till ansökningen ska fogas all den utredning i ärendet som står sökanden till buds. Finner SRN att förhandsbesked inte bör meddelas avvisas ansökningen. Ett beslut om avvisning kan inte överklagas.

Överklagande

Av 22 § lag om förhandsbesked i skattefrågor framgår att förhandsbesked kan överklagas hos RR av såväl sökanden som SKV. Oavsett om förhandsbeskedet gått SKV emot eller ej kan SKV begära fastställelse av beslutet hos RR. Något prövningstillstånd behövs inte. Om AO ansökt om förhandsbesked har AO samma rätt.

Sekretess

Förhandsbesked är sekretessbelagda. SKV eller andra kan således inte ta del av förhandsbeskedet förrän sökanden framställt yrkande om att det ska tillämpas eller godkänt att det publiceras. När RR meddelar dom i ett överklagat förhandsbeskedsärende är domen sekretessbelagd om RR förordnar det. Eftersom sekretesskyddet avser uppgifter om sökanden eller andra är det dock möjligt att publicera den rättsliga bedömningen i ett förhandsbesked i den mån detta kan ske utan risk för att någon som berörs av beskedet kan identifieras.

25.2 Skattskyldigs ansökan

Förutsättningar

Enligt 5 § ovannämnda lag kan SRN på ansökan av den som är eller kan komma att bli skattskyldig meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det är av vikt med hänsyn till den sökandes intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Tidsfrist

En ansökan om förhandsbesked ska vara skriftlig och ha kommit in innan den första redovisningsperiod har börjat som berörs av den fråga som förhandsbeskedet gäller. Av praktiska skäl meddelas dock oftast förhandsbesked även i de fall där den verksamhet som ansökningen avser har pågått under en längre tid.

SRN inhämtar yttrande från SKV:s HK. Sökanden får del av yttrandet och lämnas möjlighet att komma in med erinringar.

Verket är skyldigt att följa ett förhandsbesked om sökanden yrkar det. Ett sådant yrkande kan endast framställas av sökanden. Ett förhandsbesked avseende moms är tidsbegränsat på sätt som anges i förhandsbeskedet. Förhandsbeskedet är dock inte längre tillämpligt om någon författningsändring har gjorts som kan påverka bedömningen i beskedet. Normalt sett kan dock ett förhandsbesked tillämpas även efter det att giltighetstiden för det löpt ut under förutsättning att rättsläget är oförändrat.

25.3 AO:s ansökan

Förutsättningar

Av 6 a § lag om förhandsbesked i skattefrågor framgår att efter ansökan från AO får förhandsbesked lämnas om frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos SKV samt att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas. Det måste kunna dokumenteras att den enskilde har framställt ett yrkande och att SKV avslagit det. Se RSV:s skrivelse 1998-07-01, dnr 5103-98/900, ”Ansökan av Riksskatteverket om förhandsbesked i skattefrågor”.

För de fall då AO söker förhandsbesked är det ett betydelsefullt krav att frågan ska vara av vikt för en enhetlig lagtolkning. AO kan inte söka förhandsbesked enbart för att frågan är intressant, lagtexten svårtolkad eller att en tvist föreligger mellan SKV och den enskilde. Institutet förhandsbesked är avsett att användas för konkreta rättsliga problem där sakförhållandena är givna, t.ex. om en viss omsättning är undantagen från skatteplikt eller inte. Förhandsbesked meddelas i regel inte i ärenden som avser bevisfrågor. Inte heller meddelas förhandsbesked i frågor som är under utredning av SKV genom t.ex. en skatterevision. Sammanfattningsvis kan sägas att som en riktlinje gäller att frågan bör vara av sådan karaktär att det i en ordinarie process skulle varit möjligt att få prövningstillstånd i RR.

AO får ansöka om förhandsbesked även sedan den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett taxerings- eller beskattningsbeslut under förutsättning att överklagandet ännu inte anhängiggjorts vid LR.

Tidsfrist

Vad gäller AO:s ansökan om förhandsbesked måste denna ha kommit in före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut, eller om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen inträffat.

RR-dom:
RÅ 2001 ref. 23

RR har i RÅ 2001 ref. 23 prövat frågan om RR endast kan bifalla eller avslå yrkandet eller om RR också kan ändra förhandsbeskedet om RSV överklagat detta och begärt fastställelse. Frågan har avgjorts i plenum av RR som kom fram till att RR utan hinder av bestämmelsen i 29 § FPL kan ändra förhandsbeskedet trots att något uttryckligt yrkande om detta inte framställts.

25.4 SRN:s status enligt EG-domstolen

EG-dom:
C-134/97

Frågan om SRN:s status har varit föremål för EG-domstolens bedömning. I samband med ett förhandsbesked hade SRN ställt ett antal frågor till domstolen. Av EG-domstolens dom C-134/97, Victoria Film A/S framgick att SRN inte hade rätt att inhämta förhandsavgörande från domstolen när den avgör ärenden om förhandsbesked. Det är således endast domstolar som kan inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

26 Uthyrning av verksamhetslokal

26.1 Allmänt

Vem som kan medges frivillig skattskyldighet

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av grupphuvudmannen, 9 kap. 1 § ML, 3 kap. 3 § 2 st. och 3 st. 1 och 2 p. ML.

Frivillig skattskyldighet kan i vissa fall medges innan uthyrning påbörjats (s.k. uppförandeskede). De som kan beviljas frivillig skattskyldighet i dessa fall är fastighetsägare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, 9 kap. 2 § ML och 3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML. Se vidare i MOMSHL 2004 avsnitt 21.4.

Den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av verksamhetslokal är förenad med en rad materiella och administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig. Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten. De materiella bestämmelserna beskrivs närmare i MOMSHL 2004, avsnitt 21. Se även SKV:s broschyr SKV 563.

26.2 Ansökan om frivillig skattskyldighet

Den som ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal ska anmäla sig för registrering hos SKV om han inte redan är registrerad för moms. Anmälan sker på blankett SKV 4620. Därutöver ska en särskild ansökan om frivillig skattskyldighet, blankett SKV 5704, med uppgifter om den uthyrda fastigheten lämnas.

Enligt 3 kap. 2 § 2 st. SBL ska en anmälan lämnas för varje särskild verksamhet som den skattskyldige bedriver. Om en fastighetsägare ska vara skattskyldig för flera av sina fastigheter behöver han endast lämna en registreringsanmälan, men måste lämna särskild ansökan (SKV 5704) för varje taxeringsenhet som ska omfattas av skattskyldigheten. När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör begäran avse varje lokal som ska omfattas av den

frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som – under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet – ska omfattas av skattskyldigheten.

SKV fattar – om förutsättningar för skattskyldighet föreligger – särskilt beslut om skattskyldighet för varje sådan begäran. Om frivillig skattskyldighet därefter önskas för ytterligare lokaler ska ny begäran lämnas om detta på blankett SKV 5704 och SKV fattar nytt beslut. Kan begäran om frivillig skattskyldighet inte bifallas fattar SKV beslut om detta. Sådant beslut kan överklagas till länsrätten.

Uppförandeskede

Om SKV anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte bör medges, meddelar SKV avslagsbeslut. Sökanden kan överklaga detta. Om SKV då, vid den obligatoriska omprövningen, t.ex. på grund av att nya fakta kommit fram – finner skäl att bifalla ansökan bör den frivilliga skattskyldigheten gälla fr.o.m. den dag ansökan ursprungligen kom in till SKV eller den senare dag som sökanden önskar att skattskyldigheten ska inträda.

Om SKV har fattat beslut om skattskyldighet under uppförandeskede, men förutsättningarna härför inte längre föreligger får SKV, enligt 9 kap. 6 § 2 st. ML fatta beslut om upphörande av skattskyldigheten, se vidare i MOMSHL 2004 avsnitt 21.11.

26.3 Anmälan om överlåtelse av fastighet

9 kap. 7 § 1 st. ML

En överlåtelse av fastighet skall anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren. *Lag (2003:659).*

Skattskyldigheten övergår automatiskt

Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren. Det gäller såväl onerösa som benefika fall. Även fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet. Om den nye ägaren önskar att ytterligare lokaler ska omfattas av frivillig skattskyldighet måste han dock ansöka om skattskyldighet för dessa lokaler (blankett SKV 5704) och SKV fatta beslut om den utökade skattskyldigheten.

Anmälan från säljare och köpare

Av 9 kap. 7 § 1 st. ML framgår dock att en sådan överlåtelse ska anmälas till SKV av såväl den tidigare som den nye ägaren. Anmälan, som ska lämnas skriftligt, kan göras av överlåtaren på blankett SKV 5722 och av förvärvaren på blankett SKV 5721. Var och en av dem lämnar anmälan till SKV. SKV behöver dock inte fatta något formellt beslut med anledning av anmälan.

Skatte- och avgiftsanmälan

I de fall den nye ägaren inte redan är registrerad för moms ska han också anmäla sig för registrering hos SKV. Sådan anmälan sker på blankett SKV 4620.

Transportköp

SKV anser att vid s.k. transportköp kan den frivilliga skattskyldigheten gå över från den förste till den siste i kedjan om den siste förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den förste i kedjan frånträder. Om det uppkommer ett tidsmässigt glapp bör inte gälla att den frivilliga skattskyldigheten går över direkt från den förste till den siste i kedjan. Det kan i sådana situationer krävas en fullständig omgång av registrering och överföring av jämkningsskyldighet.

26.4 Anmälan om ändrad användning

9 kap. 7 § 2 st. ML

En fastighetsägare är skyldig att till Skatteverket anmäla sådant förhållande som enligt 6 § första stycket medför att skattskyldigheten upphör. *Lag (2003:659).*

Anmälan

Om förhållandena ändras så att förutsättningar för frivillig skattskyldighet föreligger i mindre omfattning än tidigare eller upphör ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta SKV om de ändrade förhållandena enligt 9 kap. 7 § 2 st. ML. Den frivilliga skattskyldigheten upphör utan föregående ansökan och beslut från SKV enligt 9 kap. 6 § ML när fastigheten övergår till att användas i annan verksamhet än skattepliktig uthyrning eller uthyrning inte kan ske på grund av brand eller annan orsak som uthyraren inte råder över eller på grund av rivning. Anmälan görs på blankett SKV 5723.

26.5 Ansökan om upphörande av skattskyldighet

Gemensam ansökan

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan (jfr dock vad som sägs ovan angående skyldigheten att anmäla en sådan överlåtelse). Det finns emellertid en möjlighet för parterna att låta den frivilliga skattskyldigheten upphöra vid den nye ägarens tillträde till fastigheten. SKV beslutar att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta innan den nye ägarens tillträde av fastigheten. Sådan ansökan görs på blankett SKV 5724.

26.6 Anmälan om avregistrering

I de fall den frivilliga skattskyldigheten har upphört antingen på grund av överlåtelse av fastighet eller ändrad användning och uthyrningen var den enda momspliktiga verksamhet som uthyraren bedrev ska uthyraren dessutom anmäla sig för avregistrering ur momsregistret. Momsregistreringen ska dock kvarstå om skyldighet att jämka tidigare avdragen ingående moms föreligger. Bestämmelserna i 10 kap. 37 § SBL och 7 § SBF är således tillämpliga vid frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML.

26.7 Redovisning i skattedeklaration

Enligt SKV:s uppfattning föreligger vid s.k. frivillig skattskyldighet sådana särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration som anges i 10 kap. 11 § SBL. Detta innebär att den som blir skattskyldig för fastighetsuthyrning alltid ska lämna redovisning i en skattedeklaration. Skälet till denna ståndpunkt är de särskilda reglerna om denna skattskyldighet i 9 kap. ML. KR i Stockholm ansåg i dom 2003-09-29 (mål nr 5317-2001) att särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration fortfarande som regel ska anses föreligga vid frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. Se vidare i avsnitt 4.3.4.

27 Förvärvare av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land

27.1 Allmänt

Den som förvärvar varor i ett annat EG-land betalar normalt momsen i det landet. Från denna regel finns vissa undantag, bl.a. förvärv av nytt transportmedel och förvärv av punktskattepliktiga varor.

I MOMSHL 2004 avsnitt 10 beskrivs reglerna om handel mellan EG-länderna. Avsnitten 10.6.4.4 och 10.6.4.5 behandlar bestämmelserna angående förvärv av nytt transportmedel respektive punktskattepliktiga varor.

Förvärv som görs från andra länder än EG-länder beskattas i samband med importen. Beskattningsmyndighet är Tullverket.

27.2 Förvärv av nytt transportmedel

Vad som förstås med nya transportmedel framgår av 1 kap. 13 a § ML. Inköp av nytt transportmedel som stadigvarande ska användas i Sverige ska alltid beskattas i Sverige. Om inköpet gjorts i annat EG-land är det förvärvaren som ska beskattas för momsen genom s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF, 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML). Beskattning till moms i Sverige ska ske oberoende av säljarens och köparens status.

Av 1 kap. 2 § 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatt på förvärvet. Den som inte är skattskyldig för annan verksamhet utan endast på grund av inköp av nytt transportmedel ska enligt 10 kap. 32 § SBL redovisa momsen på förvärvet i en särskild skattedeklaration. Enligt samma paragraf får endast ett förvärv redovisas per deklaration. Deklarationen ska inlämnas senast 35 dagar efter förvärvet. Om förvärvaren redan är skattskyldig till moms på grund av annan verksamhet redovisar han förvärvet i sin vanliga momsredovisning (skattedeklaration eller självdeklaration). Den som enbart är skattskyldig för förvärvet behöver inte registreras till moms för förvärvet enligt 3 kap. 1 § SBL.

I de fall särskild skattedeklaration lämnas ska denna lämnas till SKV, Särskilda skattekontoret.

Närmare information om detta finns i SKV:s broschyr ”Moms på nya transportmedel” (SKV 556) som även innehåller anmälningsblankett.

27.3 Förvärv av punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktiga varor förstås i detta sammanhang sådana alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Inköp av sådana punktskattepliktiga varor som görs i annat EG-land av svensk näringsidkare eller av svensk juridisk person som inte är näringsidkare beskattas i Sverige som gemenskapsinternt förvärv (GIF). Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

Beskattning sker i enlighet med vad som sagts ovan i avsnitt 27.2.

Ytterligare information lämnas i s.k. nyhetsbrev, vilka kan beställas hos HK. Nyhetsbreven finns även på SKV:s webbplats.

28 Utländska företag

28.1 Allmänt

Begreppet utländsk företagare definieras 1 kap. 15 § ML. Se vidare avsnitt 1 och MOMSHL 2004 avsnitt 40.3.

28.2 Ombud för utländsk företagare

23 kap. 4 § SBL

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall utse ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet skall enligt fullmakt av den utländska företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos ombudet. *Lag (2003:664).*

Vad som anges i första stycket gäller inte om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land i vilket den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse skall ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

– rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för återvinning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska struktur- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt beträffande mervärdesskatt och vissa punktskatter,

– rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning, och i

– rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt).

En utländsk företagare får utse ett sådant ombud som anges i första stycket även om Sverige har en överenskommelse av det slag som anges i andra stycket. *Lag (2001:970).*

Krav på ombud

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.

Ej krav på 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 1798/2003 av den 7 oktober 2003. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Exempel på sådana överenskommelser är de avtal som finns med de nordiska länderna om utbyte och handräckning och som innefattar Danmark, Finland inklusive Åland, Färöarna, Grönland, Island, Norge, och Sverige.

En utländsk företagare har alltid oavsett om krav på detta föreligger eller ej rätt att utse ett ombud enligt 23 kap. 4 § 3 st. SBL.

Fast etableringsställe

Vad som menas med fast etableringsställe framgår av MOMSHL 2004, avsnitt 40.4.

Fullmakt

Ombudet ska, enligt fullmakt av den utländske företagaren, som ombud för denne svara för redovisningen av momsen och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller moms. Som ombud godtas person som är stadigvarande bosatt inom landet eller, i fråga om juridisk person, den som har styrelse eller fast driftställe i Sverige.

Betalningsskyldighet

Betalningsskyldighet för moms som utländsk företagare har att erlägga åvilar företagaren och inte hans ombud.

Skatte- och avgiftsanmälan

Ansökan om registrering ska göras på en skatte- och avgiftsanmälan. Det är den utländske företagaren som ska lämna ansökan och underteckna denna. Om den utländske företagaren utsett ett ombud ska ombudet lämna ansökan. Till ansökan ska ombudet bifoga

- en fullmakt (blankett SKV 5703),
- registreringsbevis eller liknande för den utländske företagaren från dennes hemland,
- registreringsbevis för ombudet t.ex. bevis om bosättning i Sverige om ombudet är en fysisk person.

Registreringsbevisen bör inte vara äldre än tre månader vid ansökningstillfället.

28.3 Importombud

Genom ett särskilt stadgande i 6 § SBF har tillskapats en möjlighet till registrering av utländska företagare som avser att importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land. Registrering får i detta fall ske genom att ett ombud för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren registrerar sig i eget namn för dennes räkning.

Ombudet, vilket oftast är en svensk speditör som handhar importen och den vidare transporten av varan, får under ett och samma registreringsnummer företräda flera utländska företagare.

28.4 Näringsidkare från utlandet med fast etablering i Sverige

Från och med den 1 januari 2002 omfattas sådana näringsidkare från utlandet som har ett fast etableringsställe i Sverige inte längre av begreppet utländsk företagare i ML:s mening. En sådan företagare som har en fast etablering inom landet och som omsätter varor eller tjänster som medför skyldighet att betala moms eller rätt till återbetalning av moms ska anmäla sig för registrering hos SKV i Stockholm.

Av betydelse för bedömning av om plats för fast etablering föreligger är

- att det finns en affärsetablering som betjänas av människor, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning,
- att denna affärsetablering är stadigvarande, dvs. har en viss grad av varaktighet,
- att de aktuella tjänsterna ska tillhandahållas från eller till denna affärsetablering, samt
- att företagets rörelse ska, helt eller delvis, bedrivas från denna affärsetablering.

Filial

Om det kan anses att ett företag har en etablering i Sverige, dvs. antingen ett säte eller ett fast etableringsställe (en registrerad filial, en fysisk person med enskild firma och adress i Sverige, eller ett bemannat kontor eller en annan lokal från vilket eller vilken det finns tekniska möjligheter att leverera eller tillhandahålla varor och tjänster inom landet), bör detta företag inte anses som en utländsk företagare enligt ML (prop. 2001/02:28 s. 46). För näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare ska det finnas en i Sverige bosatt föreståndare med ansvar för den bedrivna verksamheten. Detta framgår av lag (1992:160) om utländska filialer. Se vidare broschyren Utländska företag med fast driftställe i Sverige (SKV 309). Se vidare i MOMSHL 2004, avsnitt 11.1.2.

28.5 Registreringsort

Registrering till moms av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag, andra utländska juridiska personer samt import-

ombud för utländska företagare sker hos SKV, Stockholm). Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller inte. Se vidare broschyren Momsregistrering för utländska företagare i Sverige (SKV 572).

28.6 Återbetalning

19 kap. 1 § 2 st. ML

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§. *Lag (2003:392).*

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. Se vidare avsnitt 3.2 och 14.2.1.

29 Mervärdesskattegrupp

29.1 Allmänt

Från den 1 juli 1998 har bestämmelser om gruppregistrering till moms införts (SFS 1998:346). Av övergångsbestämmelserna framgår att i ett beslut om gruppregistrering kan en mervärdesskattegrupp inte anses bildad före den 1 januari 1999.

Bestämmelserna om gruppregistrering i momssystemet avser företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Syftet med de införda bestämmelserna om gruppregistrering är att finansiella företag i en sådan grupp kan undgå en annars inte avdragsgill ingående moms vid förvärv från övriga företag i gruppen.

Motivet för att införa regler om gruppregistrering för företag i kommissionärsförhållanden är önskemålet om att återinföra den tidigare möjligheten för ett kommittentföretag att bli skattskyldigt till moms för kommissionärsföretags omsättning.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter gruppregistrering som en enda näringsidkare i momshänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Se vidare RSV:s promemoria 1998-10-15, dnr 9115-98/900, ”Gruppregistrering enligt 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994: 200), ML”.

Beslut om gruppregistrering, ändring eller upphörande av gruppregistrering fattas av det skattekontor inom SKV som är behörig att fatta beslut avseende den som ska fungera som grupphuvudman. Behörig är normalt det skattekontor inom SKV där grupphuvudmannen har sitt säte eftersom det är grupphuvudmannen som registreras under gruppens momsregistreringsnummer.

Bestämmelser om mervärdesskattegrupp och grupphuvudman finns i 3, 12 och 23 kap. SBL. Beträffande definitionen av grupphuvudman hänvisas till avsnitt 1.

29.2 Registrering och skattekonton

Grupphuvudman

3 kap. 1 § 1 st. 2–3 p. SBL

Skatteverket skall registrera *Lag (2003:664).*

…

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap, 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag, och

3. den som är grupphuvudman, *Lag (2001:970)*

Det är grupphuvudmannen som ska registreras av SKV.

Skattekonto

3 kap. 5 § 2 st. SBL

Skatteverket får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. För en grupphuvudman skall det upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt. *Lag (2003:747).*

Ett särskilt skattekonto ska upprättas för grupphuvudmannen för registrering och inbetalning av mervärdesskattegruppens moms. Anledningen till detta är för att undvika sammanblandning med grupphuvudmannens egna skatter.

Registrerings-nummer

SKV tilldelar varje mervärdesskattegrupp ett särskilt registreringsnummer (tio siffror).

I det fall mervärdesskattegruppen också registreras som skattskyldig till moms tilldelas gruppen även ett registreringsnummer för moms (tolv siffror).

Det är det för gruppen tilldelade registreringsnumret för moms som ska användas av gruppen, t.ex. på de fakturor som sänds ut från i gruppen ingående företag. Det är också registreringsnumret för moms som ska uppges vid gemenskapsintern handel och som uppgiftslämnare vid kvartalsredovisningen.

Vid redovisning av moms i skattedeklaration ska det tiosiffriga registreringsnumret användas.

Befintliga momsregistreringsnummer för i gruppen ingående företag avregistreras från den tidpunkt gruppen anses bildad och är inte giltiga för tid därefter.

Överklagande

Beslut som SKV fattar om gruppregistrering – bildande, ändring eller upphörande – får enligt 20 kap. 1 § 3 st. ML överklagas till allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR. Det är alla berörda parter som har rätt att överklaga. Även det allmänna ombudet hos SKV har sådan rätt. Tidsfristen för överklagande är 2 månader. Se vidare avsnitt 20.2.2.

Beskattningsbeslut överklagas av gruppen genom grupphuvudmannen.

Tidsfristen beträffande dessa överklaganden är 6 år.

Ändrade förhållanden

23 kap. 3 b § SBL

Om ett förhållande som legat till grund för gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) har ändrats, skall grupphuvudmannen underrätta Skatteverket om ändringen. Om inte något hindrar det skall underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Om grupphuvudmannen inte lämnar underrättelse enligt första stycket, får Skatteverket förelägga honom att göra detta. *Lag (2003:644).*

Ändras förhållande i en mervärdesskattegrupp ankommer det på grupphuvudmannen att underrätta SKV om ändringen. Underrättelsen ska lämnas inom två veckor från det ändringen inträffade. SKV kan förelägga grupphuvudmannen att lämna sådan underrättelse.

Av 6 a kap. 5 § 3 st. ML framgår att ett beslut om ändring av en gruppregistrering gäller från och med dagen för beslutet eller den senare dag som SKV bestämmer.

29.3 Skattedeklaration

10 kap. 9 § 1 st. 4–5 p. SBL

En skattedeklaration skall lämnas av

…

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

5. den som är grupphuvudman,

… *Lag (2001:970).*

10 kap. 17 § 2 st. SBL

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

10 kap. 31 § SBL

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag eller grupphuvudman, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om Skatteverket inte beslutat annat enligt 11 §. *Lag (2003:664).*

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

Skattedeklarationen ska innehålla nödvändiga identifieringsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas samt de uppgifter om moms som ingår i deklarationen.

En mervärdesskattegrupp kan inte lämna sin redovisning i en självdeklaration.

23 kap. 3 a § SBL

Grupphuvudmannen skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt som hänför sig till den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver och i övrigt företräda mervärdesskattegruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos grupphuvudmannen. *Lag (1998:347).*

Det ankommer på grupphuvudmannen att svara för redovisningen och betalningen av den moms som hänför sig till mervärdesskattegruppens verksamhet.

Det åligger grupphuvudmannen att hålla underlaget för mervärdesskattegruppens momsredovisning tillgängligt för SKV:s kontroll.

29.4 Ansvar för skatt

Varje företag i gruppen är solidariskt betalningsansvarigt för skatten. Se vidare avsnitt 16 om ansvar för skatt.

29.5 Återbetalning av skatt

Bestämmelserna om återbetalning av överskjutande ingående moms behandlas i avsnitt 13 om återbetalning.

30 Representant för enkelt bolag och partrederi

30.1 Allmänt

En delägare i ett enkelt bolag är enligt huvudregeln i 6 kap. 2 § första meningen ML skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. På ansökan av samtliga delägare kan SKV besluta att en av delägarna (representanten) ska svara för redovisning och betalning av skatter för det enkla bolaget. Samma bestämmelser som för enkelt bolag gäller även partrederi. I avsnitt 34 redogörs närmare för vad som menas med enkla bolag. Se även MOMSHL 2004 avsnitt 9.4.

30.2 Redovisning och betalning

6 kap. 2 § andra meningen ML

I 23 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om att Skatteverket får besluta att en av delägarna skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt. *Lag (2003:659).*

23 kap. 3 § SBL

Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår tillsvidare skall svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådan skatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos delägaren. *Lag (2003:664).*

Ett beslut enligt första stycket innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt denna lag i de fall den som skall svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter. *Lag (1997:483).*

Representant

SKV kan enligt 23 kap. 3 § SBL besluta att en person (fysisk eller juridisk) ska vara representant och svara för redovisning och betalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms för ett enkelt bolags hela verksamhet och i övrigt företräda bolaget i frågor som rör sådan skatt.

Registrering

Ansökan om registrering av representant för enkelt bolag eller partrederi ska göras gemensamt av samtliga delägare i bolaget. Förutom skatte- och avgiftsanmälan ska representantansökan för

enkelt bolag eller partrederi (blankett SKV 5711) bifogas ansökan. Samtliga delägare ska underteckna ansökan. Registrering görs hos SKV i den region där representanten finns.

Registrerings-nummer och skattekonto

Representanten tilldelas ett särskilt registreringsnummer för redovisning och betalning avseende det enkla bolaget. Under detta registreringsnummer sker moms- och arbetsgivarredovisning för det enkla bolaget eller partrederiet. Ett särskilt skattekonto upprättas för representanten för registrering och inbetalning av det enkla bolagets moms och i förekommande fall arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Skattedeklaration

Vid representantredovisning ska alltid skattedeklaration lämnas för varje månad.

SKV får enligt 10 kap. 15 § SBL besluta om helt beskattningsår för sådan ”mervärdesskatteskyldig” som inte är skyldig att lämna självdeklaration. Även om det inte föreligger någon skyldighet för representanten att lämna självdeklaration för det enkla bolagets räkning kan helårsredovisning i skattedeklaration inte medges. Representanten för det enkla bolaget uppfyller inte kraven för att få helårsredovisning, eftersom han inte är mervärdesskatteskyldig utan bara ska svara för redovisningen. Det är i stället personerna bakom det enkla bolaget som är skattskyldiga enligt ML.

Ansvar för redovisning och betalning

Samtliga delägare är ansvariga för sin andel om inte representanten fullgör sina åtaganden. Genom registrering av en representant överförs alltså inte ansvar för redovisning och betalning på representanten, utan delägarna är redovisnings- och betalningsansvariga om representanten inte sköter sina åtaganden. Om så är fallet ska varje delägare registreras för sin andel av det enkla bolaget. Om delägaren inte redovisar kan han bli föremål för skönsbeskattning. Se vidare avsnitt 16.

Uthyrning av verksamhetslokal

Om två eller flera delägare bedriver uthyrning av verksamhetslokaler i enkelt bolag kan beslut om representantredovisning medges. Se vidare i MOMSHL 2004 avsnitt 21.13.

31 Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster

31.1 Allmänt

Från och med den 1 juli 2003 kan en näringsidkare från ett land utanför EG använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av moms om han säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land.

EG-rätt

Denna särskilda ordning motsvarar den särskilda ordning som föreskrivs i artikel 26c i sjätte direktivet enligt dess lydelse i direktiv 2002/38/EG. Denna beskattningsordning är dock tidsbegränsad och ska endast gälla under tre år från och med ikraftträdandet den 1 juli 2003. Avsikten är att medlemsstaterna (MS) efter denna tidsperiod ska ha kommit överens om en ordning som bygger på långtgående tekniska lösningar. I annat fall ska rådet på förslag från kommissionen förlänga den temporära ordningen. Bestämmelser avseende den särskilda ordningen finns också i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 (rådsförordningen).

Riktlinjer

Den särskilda ordningen innebär att ett EG-land ska ta in deklarationsuppgifter och betalningar för de andra EG-ländernas räkning. Eftersom det med anledning härav är viktigt att reglerna tolkas lika i alla MS har EG:s mervärdesskattekommitté utfärdat riktlinjer. Till riktlinjerna bifogas en tolkningsvägledning till vad som är att hänföra till elektroniska tjänster. RSV har publicerat riktlinjerna i en skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100 ”Elektronisk handel – riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté den 8 januari 2003”. Riktlinjerna (exklusive exemplifieringen i tabellformat) finns även återgivna i bilaga 16 i MOMSHL 2004.

Beskattningsordning för tjänster enligt 5 kap. 7 § ML

Elektroniska tjänster som tillhandahålls köpare i Sverige av säljare i ett land utanför EG ska enligt 5 kap. 7 § ML beskattas här. Om köparen är en näringsidkare är det denne som blir skattskyldig för förvärvet enligt de allmänna reglerna för förvärv av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML. Köparen ska då redovisa moms för förvärvet i sin deklaration. Om köparen inte är en näringsidkare här i landet, t.ex. en privatperson, blir säljaren skattskyldig i Sverige. Det finns då två alternativa sätt för näringsidkaren från tredje land att redovisa

momsen. Det första alternativet innebär att säljaren följer de allmänna reglerna. Han ska då registreras här samt deklarera och betala moms i Sverige för de omsättningar som skett till icke näringsidkare som är bosatta här. Han ska också på motsvarande sätt registreras, deklarera och betala moms i varje annat EG-land där han har omsatt elektroniska tjänster. Det andra alternativet innebär att säljaren väljer att tillämpa den särskilda ordningen för redovisning och betalning av moms. Denna ordning är avsedd att underlätta för de skattskyldiga näringsidkarna från tredje land att fullgöra sina åligganden inom EG. Ordningen innebär att även om näringsidkaren har omsatt tjänster i flera EG-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG och identifiera sig där. Deklaration och betalning av moms för alla försäljningar till privatpersoner (icke näringsidkare) bosatta inom EG lämnas då till myndigheten i det landet.

Skattesats

Alla elektroniskt levererade tjänster ska beskattas med normalskattesatsen i respektive MS. För de MS som i likhet med Sverige har reducerad skattesats för t.ex. tidningar och böcker i pappersform, innebär det att normalskattesatsen ska tillämpas när motsvarande information tillhandahålls på elektronisk väg. För Sveriges del ska således skattesatsen 25 % tillämpas på elektroniskt tillhandahållna tjänster.

Hanteringsordning

Hanteringsordningen för den särskilda beskattningsordningen är följande:

1. En näringsidkare från tredje land ansöker om att få tillämpa de särskilda ordningen i en MS, identifieringslandet.
2. Myndigheten i identifieringslandet beslutar att tillåta detta och identifierar näringsidkaren genom ett identifieringsbeslut.
3. Myndigheten tilldelar samtidigt näringsidkaren ett identifieringsnummer.
4. Myndigheten lagrar uppgifterna om företagaren i ett särskilt nationellt register.
5. Myndigheten informerar samtliga övriga MS om åtgärden.
6. Näringsidkaren från tredje land redovisar och betalar momsen till identifieringslandet.
7. Myndigheten i identifieringslandet sänder deklarationsuppgifterna vidare till övriga MS. De betalningar som avser andra MS överförs dit.

Elektroniskt förfarande

Enligt bestämmelserna i rådsförordningen ska anmälan för identifiering och e-handelsdeklaration lämnas på elektronisk väg. Detsamma gäller informationsutbytet mellan MS.

SKV, Stockholm

Ärenden avseende tredjelandsföretags beskattning i Sverige av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg ska enligt arbetsordningen för SKV handläggas av SKV, Stockholm. I den fortsatta beskrivningen i detta avsnitt ska därför med SKV förstås SKV, Stockholm om inget annat särskilt anges.

31.2 Identifieringsbeslut

31.2.1 Allmänt

10 a kap. 2 § SBL

Skatteverket skall fatta ett beslut om att identifiera en icke-etablerad näringsidkare som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel (*identifieringsbeslut*) om *Lag (2003:664).*

1. näringsidkaren ansöker om det,
2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av elektroniska tjänster,
3. tillhandahållandena skall beskattas i Sverige eller i ett annat EG-land,
4. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,
5. det inte redan fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EG-land, och
6. näringsidkaren inte är eller skall vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EG-land. *Lag (2003:222).*

Av 10 a kap. 2 § framgår att en icke-etablerad näringsidkare kan få redovisa och betala moms enligt den särskilda ordning som regleras i 10 a kap. SBL om vissa angivna förutsättningar är uppfyllda.

31.2.2 Ansökan

Om näringsidkaren vill tillämpa den särskilda ordningen, ska han ansöka om det hos SKV.

Elektronisk ansökan

Av artikel 29 i rådsförordningen framgår att den icke-etablerade näringsidkaren ska lämna informationen på elektronisk väg. En näringsidkare som vill identifiera sig i Sverige gör detta via ett formulär på SKV:s webbplats.

Uppgifter som ska lämnas

För att SKV ska kunna fatta ett identifieringsbeslut behövs ett antal uppgifter. I syfte att förenkla hanteringen för såväl näringsidkaren som myndigheter har antalet uppgifter inskränkts så mycket som möjligt. Vilka uppgifter som näringsidkaren ska uppge i ansökan framgår av 26 b § SBF.

31.2.3 Beslut

Om de i 10 a kap. 2 § SBL angivna förutsättningarna är uppfyllda fattar SKV ett s.k. identifieringsbeslut. Sådant beslut får endast fattas om den icke-etablerade näringsidkaren omsätter elektroniska tjänster till personer som inte är näringsidkare inom EG, t.ex.

privatpersoner eller juridiska person som inte är näringsidkare, såsom myndigheter. Definitionen av icke-etablerad näringsidkare i 1 § medför att ett identifieringsbeslut endast får omfatta näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe inom EG och som inte är bosatta eller stadigvarande vistas inom EG. Reglerna om den särskilda ordningen för redovisning och betalning av skatt gäller således för näringsidkare från tredje land som levererar tjänster elektroniskt till framför allt privatpersoner i EG.

Ett identifieringsbeslut får enligt 10 a kap. 2 § 5 p. SBL inte fattas om näringsidkaren redan har anmält sig och blivit identifierad enligt en motsvarande särskild ordning för elektronisk handel i ett annat EG-land. Ett identifieringsbeslut får enligt 10 a kap. 2 § 6 p. SBL inte heller fattas om näringsidkaren från tredje land redan är registrerad till mervärdesskatt inom EG, eller är skyldig att registrera sig inom EG. Då ska all moms i stället redovisas enligt de allmänna reglerna. Vad gäller tjänster som levereras elektroniskt till privatpersoner, innebär detta att registrering och betalning i sådant fall ska ske i varje land där kunderna finns.

Bestämmelsen i 10 a kap. 2 § SBL motsvarar artikel 26c.B 1 samt till viss del definitionen i artikel 26c.A a i sjätte direktivet av icke-etablerad skattskyldig person.

Information till näringsidkaren

SKV ska på elektronisk väg underrätta den skattskyldige om identifieringsbeslutet, 26 d § SBF.

Ej tillämpa den ”vanliga” ordningen

> **10 a kap. 3 § SBL**
>
> Den som omfattas av ett identifieringsbeslut skall inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt övriga bestämmelser i denna lag för de tjänster som beslutet avser. *Lag (2003:222).*

Den särskilda ordningen får, enligt 10 a kap. 3 § SBL, inte tillämpas av den som är registrerad eller skyldig att registrera sig för mervärdesskatt inom EG. Motsattsvis gäller också att den som är identifierad enligt den särskilda ordningen inte ska redovisa och betala moms enligt den vanliga beskattningsordning. Den som är identifierad enligt den särskilda ordningen ska därmed inte heller behandlas som ett EG-företag vad gäller förvärv inom EG. Det ska således inte vara möjligt för denna typ av näringsidkare att göra gemenskapsinterna förvärv av varor eller att köpa tjänster från EG-företag med tillämpning av den normala beskattningsordningen som gäller för handel mellan EG-företag.

Bestämmelserna om skatteombud för utländska företagare gäller inte den som väljer att använda den särskilda ordningen.

Den som använder sig av den särskilda ordningen har inte avdragsrätt i deklarationen för ingående moms. I stället återbetalas

moms efter ansökan enligt reglerna för återbetalning till utländska företagare.

I det här sammanhanget kan det särskilt noteras att begreppet registrering inte ska användas i samband med den särskilda ordningen då det som avses enligt 10 a kap. är något helt annat än den registrering som enligt 3 kap. SBL sker av dem som är skattskyldiga för moms.

Bestämmelsen motsvaras av artikel 26c.A a och artikel 26c.B 1 i sjätte direktivet.

Identifierad i ett annat EG-land

10 a kap. 4 § SBL

Om den som är skattskyldig i Sverige med avseende på tjänster som omfattas av 2 § innehar ett identifieringsbeslut i ett annat EG-land, skall han redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i detta land. *Lag (2003:222).*

En icke-etablerad näringsidkare som levererar elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige (och därmed är skattskyldig här) har möjlighet att välja ett annat land än Sverige som kontaktpunkt i EG. Säljaren ska då fullgöra sina skyldigheter vad gäller redovisning och betalning av svensk moms till det landet, 10 a kap. 4 § SBL. Säljaren anses ha fullgjort sina skyldigheter i Sverige om det skett genom att en särskild ordning i det andra landet motsvarande den i 10 a kap. SBL har tillämpats. Deklarationsuppgifterna och betalningarna ska överföras av det landets myndigheter till de svenska myndigheterna. Hur detta ska gå till framgår av rådsförordningen.

Eftersom Sverige är beskattningsland för de omsättningar i Sverige som redovisas enligt den särskilda ordningen i ett annat EG-land, ska de förfaranderegler som gäller i Sverige även i vissa delar gälla för skatt som redovisas i det andra EG-landet, se 17, 19 och 21 §§.

31.2.4 Identifieringsnummer

10 a kap. 5 § SBL

När Skatteverket fattar ett identifieringsbeslut skall näringsidkaren tilldelas ett individuellt nummer (*identifieringsnummer*). *Lag (2003:664).*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om identifieringsnumrets utformning. *Lag (2003:222).*

I samband med att ett identifieringsbeslut fattas tilldelas den som identifieras ett identifieringsnummer, 10 a kap. 5 § SBL. Identifieringsnumret inleds med bokstäverna EU, som kan betraktas som en generell landskod, vilken ska utvisa att näringsidkaren är identifierad inom EU. Efter bokstäverna följer nio siffror, varav de tre första är en numerisk landskod för identifikationslandet. Se vidare bilaga 7.

Identifieringsnumret är utformat på ett sådant sätt att det inte ska kunna förväxlas med ett vanligt momsregistreringsnummer/ VAT-nummer och kunna utnyttjas för att göra skattefria förvärv inom EG. Numret är inte heller tillgängligt via VIES.

SKV får enligt 26 c § SBF meddela närmare föreskrifter om utformningen av identifieringsnumret. Av arbetsordningen för SKV framgår att det är huvudkontoret som har föreskriftsrätten.

Information till näringsidkaren

Näringsidkaren ska på elektronisk väg underrättas om tilldelat identifieringsnummer, 7 § SBF.

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 3 i sjätte direktivet.

31.2.5 Ändringsanmälan och återkallelse av identifieringsbeslut

Ändringsanmälan

10 a kap. 6 § SBL

Om en näringsidkares verksamhet har ändrats på ett sådant sätt att han inte längre får omfattas av ett identifieringsbeslut eller om verksamheten har upphört, skall näringsidkaren underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats. *Lag (2003:664).*

Sedan identifiering skett, ska näringsidkaren underrätta SKV om eventuella förändringar av de uppgifter som lämnats, 10 a kap. 6 § SBL. SKV ska också underrättas om verksamheten förändras eller upphör så att den särskilda ordningen inte längre får tillämpas.

Återkalla beslut

10 a kap. 7 § SBL

Skatteverket skall fatta ett beslut om att återkalla ett identifieringsbeslut om näringsidkaren *Lag (2003:664).*

1. anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller det på annat sätt kan antas att denna verksamhet har upphört,
2. inte längre uppfyller de övriga krav som anges i 2 §, eller
3. vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i detta kapitel. *Lag (2003:222).*

När den skattskyldige blivit identifierad enligt den särskilda ordningen, består identifieringen tills SKV beslutar att den ska upphöra. SKV ska, enligt 10 a kap. 7 § SBL, återkalla ett beslut om identifiering i följande fall:

- när näringsidkaren anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller när det på annat sätt kan antas att hans verksamhet avslutats,
- när han inte uppfyller kraven för att få använda den särskilda ordningen, eller
- när han när han missköter sig och vid upprepade tillfällen underlåter att följa reglerna i den särskilda ordningen.

Beslutet kan omprövas av SKV och överklagas till allmän förvaltningsdomstol enligt reglerna i 15 och 16 §§ och 18 §.

Se även MOMSHL 2004 bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003 punkten 3.

31.2.6 Information till övriga EG-länder

När SKV har identifierat en näringsidkare enligt den särskilda ordningen och tilldelat honom ett identifieringsnummer ska uppgifterna sändas vidare till övriga EG-länder inom 10 dagar från utgången av den månad då informationen mottogs. Informationen ska sändas på elektronisk väg, artikel 29.2 i rådsförordningen. SKV ska också utan dröjsmål på elektronisk väg informera övriga EG-länder om en näringsidkare stryks ur identifieringsregistret, artikel 29.3 i rådsförordningen.

Den stat som näringsidkaren valt att identifiera sig i är endast en kontaktpunkt, en förmedlare av uppgifter och betalningar. Det är fortfarande de länder där omsättningarna sker, dvs. konsumtionsländerna, som är beskattningsländer för dessa omsättningar. Det är därför viktigt att alla uppgifter som kommer in från näringsidkaren snabbt sänds vidare till respektive konsumtionsland.

31.3 Redovisning och betalning

31.3.1 Redovisning

E-handels-deklaration

10 a kap. 8 § SBL

En näringsidkare som omfattas av ett identifieringsbeslut skall för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

En e-handelsdeklaration skall lämnas även om näringsidkaren inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden. *Lag (2003:222).*

Av bestämmelsen i 10 a kap. 8 § SBL framgår att moms ska redovisas i en e-handelsdeklaration. Därmed menas enligt definitionen i 1 § en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av moms enligt bestämmelserna i detta kapitel. Av kontrollskäl ska en e-handelsdeklaration lämnas för varje redovisningsperiod, även om någon omsättning inte förekommit och det därför inte finns någon skatt att redovisa. Bestämmelsen motsvarar därmed vad som gäller för momsredovisning i skattedeklarationer i Sverige, jfr 10 kap. 13 § SBL.

Redovisnings-period

10 a kap. 9 § SBL

En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal. *Lag (2003:222).*

Av 10 a kap. 9 § SBL framgår att redovisningsperioden är ett kalenderkvartal.

Uppgifter i deklarationen

10 a kap. 10 § SBL

En e-handelsdeklaration skall ta upp

1. identifieringsnumret,

2. följande uppgifter för Sverige eller varje annat EG-land där tillhandahållanden av elektroniska tjänster skall beskattas:

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa tjänster under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna, och

c) tillämplig skattesats, samt

3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som skall betalas för redovisningsperioden. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 10 § SBL anges vilka uppgifter e-handelsdeklarationen ska innehålla. Eftersom det endast ska lämnas en deklaration per period för alla e-handelsomsättningar inom EG, måste den innehålla uppgifter om omsättningar i alla EG-länder. För varje EG-land ska därför anges dels det sammanlagda värdet (exklusive moms) av elektroniska tjänster som tillhandahållits till köpare i detta land, dels det sammanlagda beloppet av skatten på dessa omsättningar, dels tillämplig skattesats i landet. Till skillnad mot redovisningen i skattedeklarationen ska det exakta momsbeloppet anges. Det är alltså inte tillåtet att avrunda momsbeloppen i en e-handelsdeklaration till heltal. Se MOMSHL 2004 bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003 punkten 6.

Deklarationen ska dessutom innehålla näringsidkarens identifieringsnummer i Sverige och det totala skattebelopp som ska betalas för alla omsättningar inom EG. Fler uppgifter har inte ansetts behövliga. Genom identifieringsnumret kan man få fram de andra identifieringsuppgifter som näringsidkaren lämnat vid identifieringen, eftersom de enligt artikel 31 i rådsförordningen ska sparas av medlemsstaterna. Deklarationen kommer därmed att innehålla färre uppgifter än vad en skattedeklaration gör enligt 10 kap. 17 § SBL. En orsak till detta är att EG-länderna har velat förenkla hanteringen så mycket som möjligt för de näringsidkare i tredje land som ska redovisa moms i EG utan att vara etablerade här.

Valuta

10 a kap. 11 § SBL

Belopp som redovisas i en e-handelsdeklaration skall anges i euro.

Om de tillhandahållna tjänsterna har fakturerats i en annan valuta, skall beloppet räknas om till euro. Omräkningen skall göras enligt den växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken för den sista dagen i redovisningsperioden, eller, om någon kurs inte har offentliggjorts för den dagen, enligt den växelkurs som offentliggörs närmast därefter. *Lag (2003:222).*

Av artikel 26c.B 6 i sjätte direktivet framgår att deklaration ska göras i euro och att betalning ska göras till ett bankkonto i euro. De länder som inte har euro som nationell valuta, får dock begära att den nationella valutan ska tillämpas i stället. Även om Sverige inte är med i det europeiska valutasamarbetet ska euro tillämpas i

detta sammanhang enligt 10 a kap. 11 § SBL.

I bestämmelsen anges också hur omräkning ska ske till euro för de fall försäljning skett i annan valuta.

När deklarationen ska lämnas

10 a kap. 12 § SBL

En e-handelsdeklaration skall ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. *Lag (2003:664).*

Av 10 a kap. 12 § framgår ett e-handelsdeklarationen ska ha inkommit till SKV senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet.

Deklaration i rätt tid

10 a kap. 13 § SBL

Om en e-handelsdeklaration har lämnats, anses ett beslut om mervärdesskatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Detsamma gäller i fråga om en deklaration som har lämnats till myndighet i ett annat EG-land i enlighet med de motsvarande bestämmelser som gäller i detta land. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 13 § SBL anges att när en e-handelsdeklaration lämnas in, anses skatten beslutad i enlighet med redovisningen i deklarationen. Det gäller även när motsvarande deklaration lämnats till en skattemyndighet i ett annat EG-land. Detta innebär att SKV inte aktivt behöver fatta ett beskattningsbeslut när en e-handelsdeklaration kommer in, jfr vad som anges i 11 kap. 16 § SBL för skattedeklarationer.

31.3.2 Betalning

10 a kap. 14 § SBL

Mervärdesskatt som skall redovisas i en e-handelsdeklaration skall ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklarationen skall ha kommit in enligt 12 §.

Inbetalning skall göras genom insättning på Skatteverkets särskilda konto i euro för skatteinbetalningar som görs enligt detta kapitel. Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot. *Lag (2003:664).*

Skatten ska ha betalats senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, dvs. senast samtidigt som deklarationen ska ha kommit in till SKV, 10 a kap. 14 § SBL. Den ska betalas till ett särskilt konto i euro hos SKV. Skatten anses betald samma dag den bokförs på verkets konto (jfr bestämmelsen i 16 kap. 3 § SBL som avser andra skatteinbetalningar).

Bestämmelsen motsvarar i huvudsak artikel 26c.B 7 första och andra meningarna i sjätte direktivet.

31.3.3 Återbetalning

Ingen återbetalning i e-handelsdeklarationen

Näringsidkare som använder den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående moms i deklarationen. I stället finns möjlighet att begära återbetalning av momsen enligt det förfarande som gäller för återbetalning av moms till utländska företagare (se artikel 26c.8 i sjätte direktivet).

Orsakerna till att bestämmelserna konstruerats på det sättet är flera. Det har befarats att systemet skulle kunna komma att användas för skattebedrägerier om det fanns möjligheter till återbetalning av ingående moms genom en lämnad deklaration. Dessutom har det antagits att de näringsidkare som kommer att använda den särskilda ordningen normalt inte har större summor att återfå eftersom de är etablerade i tredje land och tillhandahåller sina tjänster elektroniskt. Det normala torde vara att de inte har några utgifter för ingående moms inom EG. Systemet med en gemensam deklaration skulle dessutom försvåras om avdrag medgavs för ingående moms som betalats i de olika länderna. Det skulle krävas fler uppgifter i deklarationen och större kontrollinsatser.

Återbetalning från SKV, Särskilda skattekontoret

Återbetalning av moms ska ske enligt de förfaranderegler som tillämpas för återbetalning till utländska företagare. För sådan moms som den icke-etablerade näringsidkaren har erlagt i Sverige får han alltså ansöka om att återfå från SKV, Särskilda skattekontoret.

Den valda återbetalningordningen innebär att näringsidkaren får ansöka om återbetalning i varje land där han haft utgifter för ingående moms. Ansökan och återbetalning sker alltså utanför den särskilda ordningen.

31.3.4 Information till övriga EG-länder

Deklarationsuppgifter

När deklarationsuppgifterna har inkommit till myndigheten i en identifieringsstat, ska de sändas vidare till behöriga myndigheter i övriga EG-länder. Detta ska ske senast tio dagar efter utgången av den månad då deklarationen mottogs, vilket framgår av artikel 30 i rådsförordningen.

De uppgifter som identifieringsstaten får in från näringsidkarna vad gäller identifieringen och deklarationerna ska lagras i en elektronisk databas för att kunna användas vid skattekontroller. Detta framgår av artikel 31 i rådsförordningen.

Betalning

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut ska betala hela skatten till den stat i vilken han är identifierad enligt den särskilda ordningen. När myndigheten i identifieringsstaten fått in betalningen ska de betalningar som avser andra EG-länder överföras

dit. Det ska enligt artikel 32 i rådsförordningen ske senast tio dagar efter utgången av den månad då betalningen mottogs. Myndigheterna i de olika EG-länderna ska informera varandra om vilka konton pengarna ska sättas in på, artikel 33 i rådsförordningen.

Det kan förekomma att en icke-etablerad näringsidkare betalar in ett lägre belopp än han deklarerat. Av artikel 32 andra stycket i rådsförordningen framgår att det då ska ske en proportionering. Den kontaktstat där den skattskyldige är identifierad ska fördela inkommen betalning på de belopp som deklarerats samt informera berörda konsumtionsstater om att så skett.

Exempel

Om den skattskyldige t.ex. har deklarerat skatt med 100 euro till land A, 200 euro till land B och 300 euro till land C, men bara betalat totalt 300 euro, blir fördelningen 50 euro till land A, 100 euro till land B och 150 euro till land C. Skulle ytterligare betalning inflyta för samma period, ska en proportionering göras även av det beloppet.

Av riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté framgår hur återbetalning av överskjutande belopp ska ske då en näringsidkare betalat in ett för högt belopp. Se MOMSHL 2004 bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003 punkten 4.

31.4 Omprövning

31.4.1 På initiativ av den skattskyldige eller SKV

10 a kap. 15 § SBL

Skatteverket skall ompröva ett beslut i fråga om identifiering enligt 2 § eller ett beslut om återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut om den näringsidkare som beslutet gäller begär det eller om det finns andra skäl.

Den som vill begära omprövning får göra detta på elektronisk väg. Begäran skall ha kommit in till Skatteverket senast tre veckor från den dag då beslutet meddelades. *Lag (2003: 664).*

Bestämmelserna i 21 kap. 3 § gäller också för fråga enligt första stycket som avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. *Lag (2003: 222).*

I 10 a kap. 15 § SBL regleras möjligheten till omprövning av de beslut som rör rätten att redovisa skatten enligt den särskilda ordningen. Ett identifieringsbeslut får omprövas på begäran av näringsidkaren eller om det finns andra skäl (jfr 21 kap. 1 § SBL). Det kan således även ske på SKV:s eget initiativ. Omprövning kan också begäras av ett beslut enligt 7 § att återkalla ett identifieringsbeslut.

Begäran om omprövning ska lämnas på elektronisk väg.

31.4.2 Tidsfrister

Den skattskyldige

Begäran om omprövning av ett identifieringsbeslut ska ha kommit in senast tre veckor från den dag då beslutet för vilket omprövning begärs har meddelats.

Skatteverket

10 a kap. 16 § SBL

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut som avses i 15 § första stycket, skall beslut meddelas senast tre veckor från den dag då det omprövade beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att det beslut som omprövas är felaktigt. *Lag (2003:664).*

I de fall SKV självmant omprövar ett identifieringsbeslut eller återkallelse av ett sådant beslut ska omprövningsbeslutet, enligt 10 a kap. 16 § SBL, ha meddelats senast tre veckor från den dag det omprövade beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till näringsidkarens fördel får på initiativ av SKV meddelas även efter denna tid om det av det material som är tillgängligt för verket framgår att det ursprungliga beslutet är felaktigt (jfr 21 kap. 8 § andra stycket SBL).

31.4.3 Övriga förfarandebestämmelser vid omprövning

10 a kap. 17 § SBL

Bestämmelserna om omprövning i 21 kap. 1, 3–6 och 8–14 §§, 15 § första stycket samt 16–20 §§ gäller även för beskattningsbeslut avseende skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 15 § SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser om omprövning i 21 kap. Bestämmelserna kommer att gälla sådan skatt för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige, dvs. i de fall tjänsten enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML är omsatt inom landet. De kommer således dels att gälla sådan svensk moms som redovisas i en e-handelsdeklaration som lämnas här, dels sådan svensk moms som redovisas i en motsvarande e-handelsdeklaration hos ett annat EG-land.

31.5 Överklagande

Vem som får överklaga

10 a kap. 18 § SBL

Beslut av Skatteverket i fråga om identifiering enligt 2 § eller beslut om återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Överklagandet skall ha kommit in senast tre veckor från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Bestämmelserna i 22 kap. 1 § första stycket andra meningen, 2 § 2, 6 § första stycket samt 13 § gäller också för beslut som avses i första stycket. *Lag (2003:222).*

Av 10 a kap. 18 § 2–3 st. SBL framgår att ett beslut som avser identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut får överklagas. Överklagande får göras av den icke-etablerade näringsidkaren som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet (AO) hos SKV.

Tidsfrist

Ett överklagande ska ha kommit in senast tre veckor från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Hänvisningar till 22 kap. SBL

I 10 a kap. 18 § 3 st. SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser i 22 kap. SBL som ska gälla även i dessa fall.

Övriga överklagande-bestämmelser

10 a kap. 19 § SBL

Bestämmelserna om överklagande i 22 kap. 1 § första stycket, 2–4 §§, 6 § första stycket samt 7, 9, 11 och 13 §§ gäller även för beskattningsbeslut avseende skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. *Lag (2003: 222).*

I 10 a kap. 19 § SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser i 22 kap. SBL om överklagande som även ska gälla beskattningsbeslut avseende moms som ska tas ut enligt ML och som har redovisats enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

31.6 Tillämpning av bestämmelser i andra kapitel i SBL

10 a kap. 20 § SBL

I fråga om identifiering enligt 2 § och återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut gäller, utöver bestämmelserna i detta kapitel, endast följande bestämmelser i denna lag: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 och 6 §§ samt 7 § första stycket samt 23 kap. 5, 6, 8 och 9 §§. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 20 § SBL anges vilka andra regler i SBL som ska tillämpas även för beslut i fråga om identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut.

10 a kap. 21 § SBL

I fråga om redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land gäller, utöver bestämmelserna i detta kapitel, endast följande bestämmelser i denna lag: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 och 6 §§ samt 7 § första stycket, 10 kap. 37 §, 11 kap. 1, 2 och 20 §§, 12 kap. 6 och 7 §§, 12 § första stycket och 13 §, 13 kap. 1 § första stycket, 14 kap. 1 §, 2 § första stycket och 4–8 §§, 16 kap. 6 § andra stycket första meningen samt tredje och fjärde styckena samt 13 §, 17 kap. 2, 3 och 8–11 §§, 18 kap. 8 och 9 §§ samt 10 § andra stycket, 20 kap. 1–5 §§ och 7 § samt 23 kap. 5–9 §§. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 21 § SBL anges vilka övriga regler i SBL som ska tillämpas när svensk moms redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

10 a kap. 22 § SBL

Om Skatteverket begär det, skall näringsidkaren göra sådant underlag som avses i 14 kap. 2 § första stycket tillgängligt på elektronisk väg för verket. Underlaget skall bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes. *Lag (2003:664).*

Underlaget skall bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes. *Lag (2003:222).*

Underlag

I 10 a kap. 22 § 1 st. SBL hänvisas till reglerna i 14 kap. 2 § 1 st. SBL. Där stadgas att den skattskyldige ska se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och uppgiftsskyldigheten. Den skattskyldige ska även se till att det finns underlag för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Om SKV begär det, ska den skattskyldige göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg för SKV.

Arkivering

Av 10 a kap. 22 § 2 st. SBL framgår att underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 9 i sjätte direktivet.

32 Kommunkontosystemet

32.1 Tidigare system

Genom 1991 års skattereform infördes en generell avdragsrätt för kommuner och landsting för all ingående moms. Detta innebar att kommuner och landsting fick tillbaka all erlagd moms oavsett om denna hänförde sig till inköp i skattepliktig verksamhet eller inköp i den momsfria delen av verksamheten. Utöver denna generella avdragsrätt fanns ett särskilt statsbidrag som utgick för att kompensera kommuner och landsting för de ökade kostnader som uppkom vid upphandling av vissa icke skattepliktiga tjänster.

När Sverige blev medlem i EU kunde den generella avdragsrätten för ingående moms inte behållas. I dåvarande momsdeklaration kunde kommuner och landsting dra av endast sådan ingående moms som hänförde sig till en skattepliktig verksamhet. För sådan erlagd moms som avsåg den icke skattepliktiga delen infördes därför ett särskilt system för återbetalning utanför själva momssystemet.

32.2 Kommunkontosystemet 1996–2002

Vilka som ingår i systemet

Ett kommunkontosystem infördes från den 1 januari 1996 genom SFS 1995:1518. Kommunkontosystemet omfattade kommuner, landsting, kommunalförbund, regionförbund och beställarförbund. Systemet bestod av två räntebärande konton hos Riksgäldskontoret, ett för kommunerna och ett för landstingen. Fordringsrespektive skuldkonton är räntebärande. Riksrevisionsverket (RRV) ansvarade för revision av kontona.

Vad systemet innebar

Systemet innebar följande

- kommuner och landsting fick tillbaka ersättning för den moms som erlagts på inköp i icke-skattepliktig verksamhet och ersättning med viss procent av priset vid upphandling eller bidragsgivning inom vissa icke skattepliktiga områden,
- kommuner och landsting fick betala en enhetlig avgift till systemet för att finansiera uttagen. Avgiften fastställdes av RSV senast den 10 september varje år. Den av RSV fastställda avgiften baserades på en prognos över hur stora utbetalningarna skulle komma att bli påföljande år. För 2002

fastställde RSV beloppet till 2 470 kronor per invånare för kommuner och 1 050 kronor per invånare för landsting. Inbetalning till kontona skedde genom avdrag vid skattemedelsutbetalningarna varje månad,

Ansökan

– ansökan om ersättning lämnades till RSV, Särskilda skattekontoret, och avsåg tidsperioder om en kalendermånad eller en period om tre på varandra följande kalendermånader. En ansökan skulle lämnas senast den 5:e i andra månaden efter utgången av den tidsperiod som ansökningen avsåg,

– ansökan gjordes på fastställt formulär (RSV 5933) och innehöll även ansökan om den procentbaserade ersättningen.

RSV, Särskilda skattekontoret, utbetalade de rekvirerade beloppen. RSV:s beslut fick överklagas till regeringen.

32.3 Kommunkontosystemet från 2003

I det system som gällde åren 1996–2002 finansierades kommunkontosystemet genom att kommuner och landsting betalade avgifter till systemet. För det system som införts från den 1 januari 2003 har införts en statlig finansiering, vilket innebär att uttagen från systemet sker över statsbudgeten. Systemet har införts igenom ändringar i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (SFS 2002:671 och SFS 2002:672).

Systemet består av två räntebärande konton hos Riksgäldskontoret, ett för kommunerna och ett för landstingen.

Kommuner och landsting har efter ansökan rätt till ersättning från kontona för ingående moms enligt ML som inte får dras av eller inte medför rätt till återbetalning enligt den lagen. Detsamma gäller kommunalförbund. Avdragsförbuden i ML gäller, med undantag för vissa boendeformer (visst ”socialt boende”), även i kommunkontosystemet. Om det inte går att fastställa fördelningen mellan ingående moms som får dras av enligt ML och ingående moms för vilken ersättning kan erhållas enligt kommunkontosystemet, får fördelningen göras efter skälig grund. Rätt till ersättning föreligger också för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om moms uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning samt vid hyra av lokal för vissa boendeformer. Sådan ersättning utgår med vissa schablonbelopp.

Ansökan (9 §)

Ansökan om ersättning ska vara undertecknad och ha kommit in till SKV, Särskilda skattekontoret, senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser.

Ansökan ska avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår. Ansökan ska lämnas på fastställt formulär (SKV 5933).

Årsuppgift (10 §)

För varje kalenderår lämnas en årsuppgift. I årsuppgiften lämnar kommunen uppgift om vad som bokförts, dvs. dels vad som bokförts på konton för sådan mervärdesskatt som berättigar till ersättning, dels sådana schablonbelopp som utgår för viss upphandling.

Årsuppgiften ska vara undertecknad och ha kommit in till SKV senast före utgången av juni månad året efter det kalenderår uppgiften avser. Årsuppgift ska lämnas på fastställt formulär (SKV 5939).

Beslut

SKV, Särskilda skattekontoret, fattar beslut om ersättning (11 §). Ett sådant beslut får omprövas av SKV om detta begärs av kommunen eller om det finns andra skäl. En begäran om omprövning ska ha kommit in till SKV senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser (19–20 §§). Kommunen kan överklaga ett ersättningsbeslut till allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till KR (21–22 §§).

Kontroll

SKV får förelägga kommuner och landsting att lämna uppgifter för kontroll av rätten till ersättning. Kontroll kan genomföras som ett momsbesök eller genom revision. Se avsnitt 6.5.6.

Ränta

Regler om kostnads- och intäktsränta motsvarande basräntan i SBL har införts i kommunkontosystemet (18 §). Kostnadsränta tas ut på ersättning som kommunen ska betala tillbaka efter beslut av SKV och beräknas från den dag beloppet betalades ut till och med den dag beloppet återbetalas. Intäktsränta betalas på ersättning som ska betalas tillbaka till kommunen och beräknas från utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till SKV och till och med den dag beloppet betalas ut.

33 Beräkning av momsbaserad EU-avgift

Av 1 § förordningen (2003:1106) med instruktion för SKV framgår att verketär central förvaltningsmyndighet bl.a. för frågor som rör den momsbaserade avgiften till EU-budgeten. SKV ansvarar för beräkningsunderlagen m.m. för denna avgift i enlighet med Rådets förordning (EEG) nr 1553/89. Denna arbetsuppgift har tillförts skatteförvaltningen den 1 januari 2000.

Beräkning av enhetlig momsbas

Beräkningen av den enhetliga momsbasen, som utgår från den rådsförordning som angetts i föregående stycke, innebär i korthet följande

(1) Beräkningen utgår från de intäkter av moms som redovisas i statsbudgeten, dvs. inkomsttitel 1411 (eventuellt kompletterat med underkonton i redovisningssystemet). Då ML på vissa punkter avviker från det sjätte direktivet behöver intäkterna dock korrigeras, t.ex. ska statens ingående moms uppskattas och dras bort.

(2) När det finns mer än en skattesats ska en viktad genomsnittlig skattesats beräknas. Denna genomsnittliga skattesats beräknas utifrån nationalräkenskapernas input-output tabeller.

(3) Den intermediära basen beräknas sedan genom att de totala nettointäkterna av moms (punkt 1) divideras med den genomsnittliga skattesatsen (punkt 2).

(4) Därefter identifieras skillnader mellan Sveriges momsregler och reglerna i sjätte direktivet. Den slutliga momsbasen erhålls genom att den intermediära basen justeras med ”positiva och negativa kompensationer” som svarar mot dessa skillnader.

EU-avgift

Den EU-avgift som Sverige betalar utgör en viss procentandel (0,75 % för åren 2002–2003 och 0,5 % fr.o.m. år 2004) av den enhetligt beräknade momsbasen. Den momsbaserade avgiften uppgår för närvarande till ca 4 miljarder kronor.

Bemyndigande

Varje år ska en ny momsbas beräknas (år 2004 beräknas 2003 års momsbas) och en rapport ska skrivas och skickas till Kommissionen senast den 31 juli. Bemyndigande för valda beräkningsmetoder måste sökas senast april månad året innan beräkningen

ska utföras. Ändringar i ML måste meddelas Kommissionen senast i april månad. Vartannat år gör Kommissionen ett revisionsbesök och går igenom underlagen för de gjorda beräkningarna.

34 Internationellt samarbete

34.1 Allmänt

Från och med den 1 januari 2004 finns för svenskt vidkommande två rättsakter för informationsutbyte med andra EU-länder; Rådets förordning (EG) nr 1798/2003/EG av den 7 oktober 2003 (den nya rådsförordningen) och det nordiska handräckningsavtalet, SFS 1990:226, såvitt avser Danmark och Finland.

34.1.1 Bakgrunden till den nya rådsförordningen

I samband med införandet av den inre marknaden 1993 skapade EU-länderna ett datoriserat informationsutbyte avseende den gränsöverskridande varuhandeln inom EU. Samtidigt utsåg varje medlemsland en särskild samordningsmyndighet som skulle svara för informationsutbytet, Central Liaison Office (CLO). När Sverige blev medlem av EU 1995 anslöts också vi till detta informationsutbyte och en samordningsmyndighet inrättades hos RSV. Den legala grunden för samarbetet var rådets förordning från år 1992, 218/92/EEG.

Rådsförordning 218/92/EEG

De viktigaste nyheterna i 1992 års förordning var att en elektronisk databas (VIES) upprättades och att det infördes bestämmelser om automatiskt meddelande till alla övriga medlemsstater (MS) av det sammanlagda beloppet av all gemenskapsintern omsättning av varor till identifierade skattskyldiga samt om deras momsregistreringsnummer. Om uppgifterna i VIES var otillräckliga kunde ytterligare uppgifter begäras med stöd av artikel 5 i förordningen. Den tillfrågade myndigheten hade då tre månader på sig att svara, se avsnitt 34.2.3. Angående VIES, se avsnitt 34.3.

Handräcknings-direktivet

Redan före 1993 fanns ett administrativt samarbete mellan EU-länderna baserat på ett direktiv 77/799/EEG om ömsesidig handräckning (handräckningsdirektivet). Detta omfattade efter ändringar den 6 december 1979 (direktiv 79/1070/EEG) och den 25 februari 1992 (direktiv 92/12/EEG) förutom direkt skatt även moms och de harmoniserade punktskatterna. Direktivet var dock ursprungligen avsett att underlätta utbyte av information rörande direkt beskattning och inte anpassat för att på ett bra sätt tillgodose behovet av ett förstärkt samarbete på momsområdet, då det präglas

av alltför stor centralisering, otillräcklig intensitet och otydlighet.

Utöver dessa svagheter och brister hade det även visat sig att förekomsten av två olika rättsliga grunder för det administrativa samarbetet på momsområdet i sig komplicerade systemet på ett skadligt sätt. De tidsfrister som skulle iakttas i samband med förfrågningar varierade och det sätt på vilket informationen kunde användas skilde sig åt. Vidare uppstod problem eftersom vissa transaktioner ansågs gälla tjänster i vissa MS men varor i andra. Vidare saknade såväl rådsförordningen som handräckningsdirektivet tydliga regler för samarbetet på en rad områden t.ex. vad gällde utländska tjänstemäns närvaro vid kontrollerna, möjligheterna att genomföra multilaterala kontroller och det sätt på vilket de uppgifter som kommuniceras kan användas av en annan MS.

Ny rådsförordning 2003

Mot denna bakgrund beslutade man att ta fram en enda rättslig grund för informationsutbytet inom EU och detta arbete utmynnade i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 (den nya rådsförordningen). Förordningen, som ersätter, förstärker och moderniserar bestämmelserna i 1992 års förordning och även inbegriper relevanta bestämmelserna i Handräckningsdirektivet, trädde i kraft den 1 januari 2004.

Den nya förordningen påverkar inte tillämpningen av reglerna om ömsesidig rättslig hjälp i brottmål (artikel 1)

34.1.2 Det nordiska handräckningsavtalet

De nordiska staterna; Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige har slutit ett multilateralt handräckningsavtal, SFS 1990:226, som omfattar inte bara informationsutbyte utan även indrivning av skatt, delgivning av handlingar, överföring av skatter etc. – Detta ska inte förväxlas med det ovannämnda handräckningsdirektivet. – När det gäller gemenskapsintern handel på momsområdet kan således informationsutbyte med Danmark och Finland även ske med stöd av handräckningsavtalet. Informationsutbytet, på momsområdet, med Danmark och Finland bör dock i möjligaste mån ske med stöd av den nya rådsförordningen, eftersom utbytet då kommer att omfattas av den statistik som förs över informationsutbyte inom EU.

34.2 Den nya rådsförordningen

34.2.1 Allmänt

Behörig myndighet (art. 2)

Enligt rådsförordningen är, för svenskt vidkommande, chefen för Finansdepartementet behörig myndighet. Departementet har delegerat denna funktion till SKV:s huvudkontor, se förordning

(2003:1107) om tillämpning av förordning 1798/2003.

Decentralisering av informations-utbytet (art. 3)

Varje MS ska ha ett centralt kontaktkontor (se avsnitt 34.4) som ska ha huvudansvaret för kontakterna med andra MS, för närvarande är detta CLO-funktionen på huvudkontoret (CLO/HK). Varje MS får även utse kontaktorgan och enskilda tjänstemän som behöriga att utbyta information direkt med andra MS. Det enda behöriga kontaktorgan som finns för närvarande är SKV Malmö, som ansvarar för informationsutbytet enligt artikel 5 och 19 i förordningen (se avsnitten 34.2.2 respektive 34.2.7) såvitt avser Danmark, Tyskland och Österrike.

Enligt SKV:s arbetsordning kan chefen för service- och kontrollenheten samt CLO-ansvarig på HK delegera ”behörig myndighetsfunktionen” vidare. I de fall delegation görs ska CLO/HK alltid informeras om det informationsutbyte som sker. Allt informationsutbyte ska, i princip, ske via behörig myndighet.

I Sverige råder fri bevisprövning (se avsnitt 7.3) och informationsutbyte som inte skett via behörig myndighet kan därmed också beaktas. Detta gäller dock inte i alla andra MS, det är därför viktigt att mottagande MS alltid informeras i de fall någon lämnar information (t.ex. svar på begäran, spontan KU, annat informellt informationslämnande) där detta inte sker via behörig myndighet. Risken är ju att information som inte sker via behörig myndighet anses som ogiltig i det andra MS. Fortsättningsvis avses med informationsutbyte endast sådant som sker med stöd av den nya förordningen och via behörig myndighet.

Sex former av informationsutbyte

- **Informationsutbyte på begäran** (begäran om administrativ utredning) används, i enskilda fall, när interna informationskällor saknas eller uttömts och då informationen är nödvändig för att på ett korrekt sätt fastställa momsen. Behörig myndighet i det utredande landet anmodar då det andra landet att inhämta upplysningar. Det kan vara frågan om uppgifter om betalningar som har skett mellan skattskyldiga i de berörda länderna eller för att verifiera att en faktura har verklighetsbakgrund. Se avsnitten 34.2.2 och 34.2.3.
- **Automatiskt informationsutbyte** innebär ett systematiskt tillhandahållande av på förhand bestämd information, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna mellanrum, t.ex. information om försäljning av nya transportmedel, se avsnitt 34.2.7.1.
- **Strukturerat automatiskt informationsutbyte** skiljer sig från det automatiska informationsutbytet genom att de lämnas när informationen blir tillgänglig, dvs. inte med i förväg fastställda intervaller, t.ex. om potentiella s.k. Missing Trader, se avsnitt

34.2.7.1.

- **Spontant informationsutbyte är** ett oregelbundet tillhandahållande av information utan föregående begäran, se avsnitt 34.2.7.2.
- **Närvaro/medverkan vid administrativa utredningar**, se vidare avsnitt 34.2.4.
- **Samtidiga kontroller**, se avsnitt 34.2.5.

Bistånd i samband med brottmål (art. 4)

Om den behöriga myndigheten i en MS, enligt den nationella lagstiftningen, har befogenhet att utbyta information i brottmål får den även göra det med annan MS. Innan sådant utbyte sker ska den rättsliga myndighetens, t.ex. åklagarmyndigheten, tillstånd inhämtas.

SKV har inte behörighet att utbyta sådan information.

34.2.2 Begäran om information och administrativa utredningar

Begäran om uppgifter (art. 5.1 och 5.2)

Punkterna 1 och 2, som motsvarar artikel 2 i handräckningsdirektivet och artikel 5 i förordningen 218/92/EEG, utgör den rättsliga grunden för all begäran om uppgifter.

Agera som det gällde inhemsk angelägenhet (art. 5.4)

SKV ska, vid införskaffandet av de uppgifter som begärts, gå till väga som om det agerade för egen räkning eller på begäran av en annan myndighet i det egna landet.

Uttömma interna informationskällor

Innan information inhämtas från en annan MS ska SKV, i likhet med vad som gällt tidigare, först ha uttömt alla möjligheter att skaffa motsvarande information från egna källor.

Standardblankett (art. 6)

Begäran om uppgifter ska i möjligaste mån göras med hjälp av ett EU-gemensamt standardformulär; SCAC 2004, se bilaga 9. En särskild handbok har tagits fram inom EU som hjälp till hur blanketten ska fyllas i, se bilaga 10.

Om en frågeställning inte passar in under de i blanketten angivna rubrikerna kan man använda blankettens fritextruta (del E) eller formulera frågan i en särskild skrivelse.

Hur svar bör lämnas (art. 7)

Svaret lämnas, om möjligt, i den ovannämnda SCAC-blanketten. Men det kan göras även i form av separata skrivelser, intyg eller andra handlingar, eller vidimerade kopior eller utdrag ur sådana. Med hänsyn till eventuella språkproblem bör fritt formulerad text vara så kortfattad som möjligt.

Originalhandlingar

Enligt punkten 2 ska originalhandlingar skickas om detta inte strider mot de gällande bestämmelserna i den tillfrågade MS. För

(7 kap. BFL)

svenskt vidkommande gäller att räkenskapshandlingar i original inte får föras utanför landets gränser. Av bestämmelserna i 7 kap. 2 § BFL framgår nämligen att räkenskaper m.m. ska förvaras inom landet. Från huvudstadgandet finns vissa undantag i 3 §, som handlar om tillfällig förvaring utomlands och avser (1) dokument som behövs för att kunna återkräva skatt eller av annat skäl behöver uppvisas i original eller (2) dokumentet behövs för att bokföring ska kunna ske i utlandet. Originalverifikationen ska så snart som möjligt återföras till Sverige. Dessutom finns undantag i 7 kap. 3 a § BFL, som handlar om förvaring inom EU av elektronisk information, exempelvis fakturor.

Beträffande vidimering av handlingar gäller, för svenskt vidkommande, att SKV endast i undantagsfall ska gör detta och då efter särskild motiverad begäran från den andra MS. Att vidimera samtliga handlingar skulle leda till en alltför stor administrativ arbetsbörda, se avsnitt 34.2.10 och punkten a) i artikel 40.1.

Begäran om särskild administrativ utredning (art. 5.3)

Vid bedrägerier, särskilt om det gäller fingerade eller fiktiva transaktioner, är en begäran om uppgifter enligt artikel 5 inte alltid tillfyllest för att få tillräckligt med bevismaterial. Det finns därför en möjlighet att begära att en MS inleder en särskild undersökning. Om den tillfrågade MS inte anser detta nödvändigt ska den begärande MS underrättas omedelbart.

Rätt att vägra medverka (art. 40)

Den tillfrågade MS har rätt att under vissa förutsättningar vägra genomföra undersökningar eller vidarebefordra uppgifter, se avsnitt 34.2.10.

34.2.3 Tidsfrister (artikel 8–10)

Tre månader

Huvudregeln är att information ska lämnas så snart som möjligt, dock senast tre månader efter det att begäran mottogs.

En månad

Har tillfrågade myndigheten redan tillgång till uppgifterna är svarsfristen en månad.

Annan svarstid

MS kan sinsemellan komma överens om andra svarstider i särskilda fall. CLO/HK har ingått sådana överenskommelser i fall av karusellbedrägerier eller andra komplicerade fall med Storbritannien, Nederländerna, Italien och Belgien.

Kan inte svara i föreskriven tid

Om den tillfrågade MS inte kan svara inom den föreskrivna tiden är den skyldig att utan dröjsmål underrätta den begärande MS, om skälen till att tidsfristen inte kan iakttas, och att ange när svar kommer att lämnas.

34.2.4 Närvaro vid de administrativa myndigheterna och medverkan i administrativa utredningar (artikel 11)

Närvaro vid SKV av tjänstemän från en annan MS och deras deltagande vid administrativa utredningar har, av såväl EU-kommissionen som MS, ansetts vara av mycket stort värde, särskilt när det

- finns tecken som tyder på gränsöverskridande oegentligheter,
- finns tecken som tyder på bedrägerier av betydande omfattning i en eller flera MS och där ärendets komplicerade karaktär gör det önskvärt att någon tjänsteman närvarar, eller
- är fråga om ärenden som snart ska preskriberas och där undersökningen skulle kunna påskyndas om någon tjänsteman närvarar.

Medverkan är inte beroende av om den skattskyldige ger sitt medgivande.

En medverkande tjänsteman ska ha en skriftlig fullmakt i vilken hans officiella behörighet anges.

Beslut om närvaro/medverkan fattas av CLO-ansvarig på HK, som också utfärdar fullmakten. Underrättelse till det andra landet sker också via CLO/HK.

34.2.5 Simultana kontroller (artikel 12 och 13)

Simultan kontroll innebär att två eller flera stater kommer överens om att, var och en inom sin egen jurisdiktion, granska en eller flera personer (såväl fysiska som juridiska) som är av gemensamt intresse.

En medverkande tjänsteman ska ha en skriftlig fullmakt som utvisar hans officiella behörighet.

Beslut om närvaro/medverkan fattas av CLO-ansvarig på HK, som också utfärdar fullmakten. Underrättelse till deltagande MS sker också via CLO/HK.

34.2.6 Begäran om delgivning (artikel 14–16)

Begäran om administrativ delgivning kan avse alla handlingar och beslut som avser tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen.

Handräckning med delgivning innebär att person i annat land kan delges handlingar i skatteärende genom medverkan av myndighet i det landet eller genom postdelgivning.

Beslut om delgivning fattas av CLO-ansvarig på HK, Begäran görs på särskild standardblankett via CLO/HK.

Resultatet av delgivningen meddelas begärande MS på särskild standardblankett via CLO/HK

34.2.7 Informationsutbyte utan föregående begäran

Spontant kontrolluppgiftslämnande måste, enligt såväl EU-kommissionens som MS:s mening, utnyttjas i allt större grad för att på ett effektivt sätt kunna bekämpa skattefusket. Kravet på en ökning av det spontana informationsutbytet ska naturligtvis inte innebära nya åligganden för den skattskyldige eller oproportionerlig administrativ arbetsbörda för SKV (artikel 21).

Standardblankett (art. 6)

Informationen ska i möjligaste mån lämnas med hjälp av det EU-gemensamma standardformuläret SCAC 2004, se bilaga 9. En särskild handbok har tagits fram inom EU som hjälp till hur blanketten ska fyllas i, se bilaga 10.

34.2.7.1 Automatiskt och strukturerat automatiskt informationsutbyte (artikel 17)

För att öka möjligheterna att upptäcka och förhindra bedrägerier i den gemenskapsinterna handeln måste ett informationsutbyte ske av annat än uppgifterna i VIES. Enligt EU-kommissionens uppfattning förekommer detta alltför sällan, trots att de flesta MS stöder idén om ett intensivare utbyte av relevant information. För att förbättra möjligheterna att upptäcka och förhindra bedrägerier vid EG-handel bör, enligt EU-kommissionen, MS automatiskt utbyta information i åtminstone följande fall:

a) Situationer där beskattningen ska ske i mottagande MS och kontrollsystemets effektivitet är helt och hållet beroende av uppgifter som lämnas av ursprungsstaten.

Exempel

Gemenskapsintern omsättning av nya transportmedel (landfordon, fartyg och flygplan) eller distansförsäljning (främst postorderförsäljning) som inte beskattas i ursprungsstaten.

Informationsutbyte om försäljning av nya transportmedel sker för närvarande kvartalsvis med i stort sett alla MS. SKV, Särskilda skattekontoret har huvudansvaret för detta informationsutbyte.

b) Situationer där det finns en misstanke om bedrägeri i annan MS.

Exempel

Gemenskapsinterna tjänster av förmodat oegentlig karaktär (t.ex. tjänster som inte faktureras de verkliga mottagarna)

eller större misstämning mellan redovisad gemenskapsintern omsättning och gemenskapsinterna förvärv.

c) Situationer som generellt sett utgör en större risk för bedrägerier eller undanhållande av skatt i den andra medlemsstaten.

Exempel

- Potentiella fågel Fenix-företag (dvs. kortlivade företag som under sina första verksamhetsår har stor gemenskapsintern omsättning av varor och tjänster till kunder i annan MS).
- Återbetalning av moms till företagare inom EU som inte är etablerad i Sverige (dvs. enligt åttonde momsdirektivet).
- Momsregistrering av en näringsidkare med fast etablering i en annan MS.

Informationsutbytet om momsåterbetalningar enligt det åttonde momsdirektivet görs för närvarande en gång per år. SKV, Särskilda skattekontoret har huvudansvaret för detta informationsutbyte. SKV skickar information till alla MS och brukar i regel få sådan från en handfull.

Syftet är att

– ge information att ett företag, inom ramen för verksamheten, besökt en annan MS och därmed eventuellt borde redovisa någon form av EG-handel, samt
– utgöra underlag för kontroll att avdrag inte gjorts för momskostnaden vid inkomsttaxeringen.

d) Situationer där det på en MS:s territorium har konstaterats bedrägerier som kan ha förgreningar i en annan MS.

Exempel

Bulvanföretag som har genomfört gemenskapsinterna transaktioner eller skattskyldiga som dömts för momsbedrägerier i samband med gemenskapsintern handel.

Art 17 1–3 p.

Dessa tankar uttrycks i direktivet med att automatiskt eller strukturerat automatiskt spontant informationsutbyte ska ske när

– beskattning ska ske i destinationslandet och kontrollsystemets effektivitet är helt och hållet beroende av att information lämnas av den ursprungliga MS (1 p.),
– en MS har skäl att tro att brott begåtts mot mervärdesskattelagstiftningen i en annan MS (2 p.), eller

– det finns risk för skattebortfall i den andra MS (3 p.).

Katalog med förslag

För närvarande pågår ett arbete inom EU att ta fram en katalog med olika kategorier av information som kan vara lämpliga att utbyta automatiskt (jfr artikel 18).

MS väljer omfattningen av utbytet

Det är upp till varje MS att besluta om och i vilken omfattning den ska delta i ett automatiskt informationsutbyte samt om det ska vara strukturerat eller inte. MS ska underrätta EU-kommissionen om sitt beslut (artikel 18 2 st.).

Korrigering av KVR och SKD

I de fall den spontana kontrolluppgiften påvisat att det svenska företagets redovisning i KVR respektive skattedeklarationen (SKD) är felaktig måste korrigering ske. Angående KVR och VIES, se avsnitten 5 och 34.3.

Information om trender

Att utbyta information om trender/förändringar vad gäller brottslighetens utövande är, enligt såväl EU-kommissionen som samtliga MS:s mening, ett mycket viktigt instrument. Man har därför beslutat att, i vart fall kvartalsvis, utbyta sådan information. En särskild blankett och handbok har också tagits fram.

34.2.7.2 Övrigt spontant informationsutbyte (artikel 19)

Inkommande spontan KU

Inkommande spontan kontrolluppgift (KU) är ofta av sådan natur, att de kan vara av speciellt intresse för SKV. De bör därför behandlas och utvärderas med förtur. I övrigt hanteras den på samma sätt som en nationell KU.

Om det vid handläggningen framkommer omständigheter, som kan vara av intresse för det andra landet, är det angeläget, att det sker en återrapportering till den sändande MS.

Korrigering av KVR och SKD

I de fall en spontan KU påvisat att det svenska företagets redovisning i KVR respektive skattedeklarationen (SKD) är felaktig måste korrigering ske.

Angående KVR och VIES, se avsnitten 5 och 34.3.

Utgående spontan KU

Spontan KU bör exempelvis lämnas när;

– Säljaren inte lämnat KVR.
– Beloppsuppgifter/VAT-nummer i KVR är felaktiga.
– Fråga är om tjänster och inte varor.
– Varorna aldrig har levererats eller har levererats till annat land inom eller utom EG.
– Registrering/beskattning ska ske i det andra medlemslandet.
– Registrering/beskattning ska ske i Sverige.

- Vid misstanke om undanhållande eller bedrägeri i det andra landet.
- För vissa typer av varor/tjänster eller verksamheter (t.ex. ”karusellvaror” och Fenix-företag).
- Vid s.k. distansförsäljning.
- Uppgift finns i VIES om att svensk köpare förvärvat varor, men VAT-nummer är ogiltigt eller avregistrerat.
  - Köparen är inte registrerad för moms under aktuellt kvartal, köparen är i konkurs/likvidation eller bolaget är fusionerat/avregistrerat hos PRV.
  - Återrapportering av uppgifter om ogiltiga och avregistrerade VAT-nummer sker dock med automatik i VIES-systemet till samtliga MS.

34.2.8 Utbyte med land utanför EU (artikel 36)

Uppgift från tredje land (art. 36.1)

Rådsförordningen 218/92 gav inte utrymme för något informationsutbyte med land utanför EU (tredje land). Vid momsbedrägerier med anknytning till import- eller exporttransaktioner kan hjälpmedlen inom ramen för tullsamarbetet naturligtvis utnyttjas. Detta är dock i många fall otillräckligt, t.ex. vid bedrägerier inom tjänstesektorn eller bedrägerier som begås inom gemenskapen och bevisningen finns i tredje land.

Den nya förordningen ger nu en rättslig grund för vidarebefordran till alla medlemsstater av uppgifter som, inom ramen för ett bilateralt avtal, erhållits från tredje land till en annan MS.

Uppgift till tredje land (art. 36.2)

Den ger också en rättslig grund att vidarebefordra uppgifter, som erhållits inom ramen för förordningen, till tredje land, om den behöriga myndighet som lämnat uppgiften ger sitt medgivande. Allt under förutsättning att det tredje landet förbundit sig att ge bistånd för insamling av material till styrkande av oegentligheter mot mervärdesskattelagstiftningen och att det inte strider mot nationella bestämmelser om överföring av personuppgifter.

För svenskt vidkommande aktualiserar detta bestämmelserna i 1 kap. 3 § 3 st. SekrL och 33–35 §§ PuL jämförd med 33 § SdbL. CLO/HK avgör om en personuppgift kan överlämnas.

34.2.9 Översättningar (artikel 38 och artikel 39 2 st.)

En begäran om bistånd och begäran om delgivning samt bifogade handlingar ska avfattas på det språk den tillfrågade respektive begärande MS kommit överens om. I vissa fall kan den tillfrågade myndigheten vilja ha översättning till det officiella språket eller ett

av de officiella språken i det egna landet. En sådan begäran ska vara motiverad. Begäran respektive tillstyrkan av begäran görs av CLO/HK.

Exempel

CLO/HK har kommit överens med CLO Finland om att informationsutbytet ska ske på engelska. Om SKV vill att, i ett specifikt fall, informationsutbytet ska ske på svenska måste en särskild motiverad begäran bifogas begäran om bistånd.

MS har inte rätt att begära ersättning för översättningskostnader utom vad gäller expertarvoden.

34.2.10 Begränsningar i samarbetet av annat än sekretesskäl (artikel 40)

Vägra bistånd

Den anmodade MS har rätt att vägra genomföra undersökningar eller vidarebefordra uppgifter, om

- detta innebär en oproportionerlig administrativ börda (1 a p.),
- den begärande myndigheten inte har uttömt de vanliga informationskällorna (1 b p.),
- lagstiftningen eller den administrativa praxisen i den tillfrågade MS inte tillåter SKV att utföra undersökningarna eller att inhämta eller använda uppgifterna för sina egna ändamål (2 p.),
- den berörda MS av juridiska skäl är förhindrad att lämna liknande information (3 p.), eller
- vidarebefordran av uppgifter skulle strida mot den allmänna ordningen eller leda till att en affärshemlighet, industriell hemlighet, yrkeshemlighet eller handelsprocess skulle röjas (4 p.).

Den tillfrågade MS måste meddela den begärande MS om skälen till att den motsätter sig begäran om bistånd. Är en MS förhindrad, i fall som avses i punkten 3, ska den tillfrågade MS även underrätta EU-kommissionen.

34.2.11 Hur informationen får användas; Sekretess: internationellt samarbete m.m. (artikel 41)

Uppgifter, i alla former, som vidarebefordras i enlighet med förordningen är konfidentiella. Sekretessens omfattning avgörs utifrån mottagande MS interna bestämmelser och de bestämmelser som gäller för gemenskapens organ (artikel 41.1 1 st.).

Uppgifterna får användas för att fastställa beskattningsunderlaget, skatteuppbörden eller för kontroll av skatter i syfte att fastställa beskattningsunderlaget.

Skatter/avgifter som omfattas

Utöver moms får den nya förordningen, enligt artikel 41.1 3 st. användas för att fastställa bl.a.

- importtullar (dvs. tullar och avgifter samt vissa jordbruksavgifter och importavgifter rörande jordbruksprodukter),
- exporttullar (dvs. tullar och avgifter samt vissa jordbruksavgifter och exportavgifter rörande jordbruksprodukter),
- punktskatter på tobaksvaror, alkohol och alkoholhaltiga drycker,
- inkomstskatt, och
- förmögenhetsskatt.

Samarbetet med Tullverket regleras i förordningen (2003:1107) om tillämpningen av den nya rådsförordningen, där det bl.a. konstateras att Tullverket och SKV ska genom informationsutbyte och annan samverkan se till att det administrativa samarbetet med andra MS, i enlighet med den nya rådsförordningen, bedrivs på ett effektivt sätt.

Skattebrotts-ärenden

Informationen får även användas i skattebrottsärenden (artikel 41.1 4 st.). Det är irrelevant om ärendet handläggs av SBE eller av någon annan, t.ex. EBM. Bestämmelsens krav på att beakta svarandes och vittnens rättigheter kom till under behandlingen i rådsarbetsgruppen och tar främst sikte på rätten till skydd mot ”self incrimination”. I rådsarbetsgruppen diskuterades även att sätta in ordet ”efterföljande” framför uttrycket ”rättsliga förfaranden”. Så skedde emellertid inte eftersom man ville ha en mera allmän skrivning.

Andra ändamål

Den nya förordning öppnar för i princip vilken användning som helst av informationen (artikel 41.3). Förutsatt att informationen får användas för sådant ändamål i den tillfrågade MS. Handlingarna i ärendet måste utvisa att så är fallet.

Vidarebefordran till tredje MS

Det behövs inte längre något medgivande från uppgiftslämnande MS (X) för att mottagande MS ska skicka uppgiften vidare till annan MS (Y) (artikel 41.4). Däremot ska uppgiftslämnande MS (X) underrättas innan uppgiften lämnas vidare till MS (Y).

En uppgiftslämnande MS kan alltid i förväg begära att dess faktiska samtycke ska inhämtas innan informationen lämnas vidare till annan MS. För svenskt vidkommande ska sådan begäran göras endast undantagsvis. Det är CLO/HK som beslutar om detta.

Inskränkningar i sekretessen; Hinder för utbyte av personuppgifter

Flera MS har haft svårigheter att utbyta personuppgifter på grund av restriktioner i den nationella lagstiftningen, vilket försvårat informationsutbytet. Därför föreskrivs nu en skyldighet för MS att begränsa räckvidden av interna bestämmelser som kan verka menligt på informationsutbytet (artikel 41.1 5 st.). För svenskt vidkommande har redan vidtagits erforderliga begränsningar ge-

nom lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (SdbL), se bl.a. 3 kap. 1–4 §§ SdbL jämförda med 23–27 §§ PuL.

34.2.12 Kommunikationsskyldighet med den som berörs

I 9 § LÖHS finns en bestämmelse om underrättelseskyldighet som har följande lydelse:

> ”I fall då svensk myndighet, efter begäran från utländsk myndighet eller i anledning av vad som framkommit vid revision eller annan granskning, till utländsk myndighet översänder uppgift rörande skatt ska uppgiften även tillställas den som berörs därav för kännedom. I sådan underrättelse ska anges till vilken utländsk myndighet uppgiften översänts. Underrättelse enligt första stycket får underlåtas, om underrättelsen är uppenbart obehövlig eller om det kan befaras att underrättelsen skulle försvåra genomförandet av utländsk myndighets utredning eller beslut i skatteärende.”

Bakgrunden till detta lagrum är en bestämmelse i artikel 4.3 i Europaråds- och OECD-konventionen. Motsvarande regel finns även i vissa andra länders interna lagstiftning. Bestämmelsen har tillkommit för att skydda den granskade personens integritet. Som framgår av lagtexten är underrättelseskyldigheten inte obligatorisk. Underrättelsen till den berörde kan underlåtas, om den anses som uppenbart obehövlig eller om den kan äventyra eller försvåra utredningen för den utländska myndigheten.

Det åligger CLO/HK att tillse att underrättelseskyldigheten fullgörs och att avgöra om underlåtelse kan ske.

34.2.13 Informationsutbyte:bevismaterial (artikel 42)

Intyg, underrättelser, handlingar, vidimerade kopior och alla upplysningar som tjänstemän vid den tillfrågade myndigheten erhållit och vidarebefordrat till den begärande MS kan åberopas som bevismaterial av den begärande MS:s behöriga instanser, på samma sätt som motsvarande nationella handlingar. För svenskt vidkommande är bestämmelsen irrelevant då vi tillämpar fri bevisprövning och inte har några formella begränsningar i användningen av bevis som inhämtats från annan MS.

34.3 VAT Information Exchange System – VIES

Företag med EG-handel ska lämna en periodisk sammanställning (kvartalsredovisning, KVR) för varje kalenderkvartal med uppgift om företagets totala värde av varuleveranser till varje köpare.

Köparens VAT-nummer ska också anges. Se avsnitt 5. Varje medlemsstat ska lämna denna information till var och en av de övriga MS inom tre månader efter utgången av det kvartal som uppgifterna avser. Informationsöverföringen sker inom ramen för det datoriserade informationssystemet (VIES).

Informationsutbytet möjliggör en kontroll av att de varuleveranser som inte har beskattats hos säljaren i stället förvärvsbeskattas hos köparen. Kontrollinformationen är tillgänglig i tre olika nivåer. VIES har kompletterats med ytterligare funktioner under 2002.

Nivå 1 avser det sammanlagda värdet av varuleveranser per köpare för ett visst kvartal. Nivå 2 avser det sammanlagda värdet av varuleveranser per säljare för en viss köpare och ett visst kvartal. Om informationen på nivå 2 inte bedöms vara tillräcklig vid momskontrollen kan en begäran om kontroll på fakturanivå sändas till den andra MS (artikel 5 i den nya rådsförordningen 1798/2003). Förfrågan sänds till den andra MS via behörig myndighet, se avsnitt 34.1 och 34.2

I VIES finns också möjlighet att kontrollera om ett visst VAT-nummer är giltigt eller inte.

34.4 Central Liaison Office (CLO)

Av 1 § förordningen (2003:1107) om tillämpningen av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete (den nya rådsförordningen)framgår att SKV:s huvudkontor utgör det centrala kontaktkontor som enligt artikel 3.2 i den nya rådsförordningen har huvudansvaret för kontakterna med andra MS. Det centrala kontaktkontoret motsvarar den samordningsfunktion som i rådsförordningen 218/92 hade beteckningen CLO – Central Liaison Office. Det centrala kontaktkontoret kallas alltjämnt CLO och ansvarar bl.a. för

- kontakter med andra EU-länder och EG-kommissionen
- deltagande i vissa arbetsgrupper och kommittéer knutna till EG-kommissionen
- VIES-informationen på nationell nivå och användningen av denna för skattekontroll
- det administrativa samarbetet på momsområdet som sker med stöd av rådsförordningen 1798/2003, se avsnitten 34.1 och 34.2.

Den nya förordningen öppnar möjligheter till decentralicering av ”behörigmyndighetsfunktionen”, jfr avsnitt 34.2.1.

35 Olika skattesubjekt m.m.

35.1 Allmänt

Bestämmelserna om vem som är skattskyldig finns i 1 kap. 2 § ML. En skattskyldig kan vara en fysisk eller en juridisk person. I 6 kap. ML finns bestämmelser om vissa skattesubjekt som kan vara skattskyldiga. Se närmare i MOMSHL 2004 avsnitt 4 och 9.

Registreringen av skattskyldiga beskrivs i avsnitt 3.

35.2 Företagsformer och skattesubjekt som beskrivs i 6 kap. ML

35.2.1 Handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering

6 kap. 1 § ML

För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt. För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig. *Lag (1994:1893).*

Handels- och kommanditbolag

Handels- och kommanditbolag är juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. I ett handelsbolag är alla delägare personligen och solidariskt ansvariga för bolagets åtaganden. I ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, måste det finnas minst en delägare som är obegränsat ansvarig för bolagets åtaganden (komplementär). Övriga delägare (kommanditdelägare) ansvarar inte med mer än vad var och en satt in i bolaget.

Enligt 1 kap. 1 § HBL föreligger ett handelsbolag om två eller flera personer har avtalat att gemensamt driva näringsverksamhet i bolag och bolaget förts in i handelsregistret. Ett bolag som inte registrerats hos PRV blir enkelt bolag.

Enligt 6 kap. 1 § ML är handelsbolaget skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Vid inkomsttaxeringen är det däremot bolagets ägare som är skattesubjekt. Fr.o.m. 1998 års taxering betraktas ett handelsbolag som skattesubjekt vid inkomsttaxeringen i fråga om statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel samt särskild löneskatt

på pensionskostnader. Trots att dessa handelsbolag ska lämna självdeklaration ska momsen inte redovisas i denna utan ska alltid redovisas i skattedeklaration (jfr avsnitt 4.4.1).

Ett handelsbolag ska momsregistreras hos SKV i den region där verksamheten bedrivs. Bedrivs verksamheten i flera regioner, ska registrering ske hos SKV i den region där huvudkontoret är beläget.

Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)

Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en företagsform inom EU och regleras i rådsförordningen 2137/85. EEIG är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. Från den dag grupperingen är registrerad kan den förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Medlemmarna i en EEIG ska bestå av minst två fysiska eller juridiska personer och komma från olika stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). En gruppering ska registreras i den stat där den enligt avtalet har sitt säte. PRV för register över dessa EEIG. En sådan intressegruppering ska ha sitt säte i en angiven kommun. I Sverige behandlas en intressegruppering som ett handelsbolag.

En intressegruppering med säte i Sverige ska registreras hos SKV i den region där grupperingen har sitt säte.

35.2.2 Enkelt bolag och partrederi

6 kap. 2 § första meningen ML

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. *Lag (2003:659).*

Enkelt bolag

Enligt 1 kap. 3 § HBL föreligger ett enkelt bolag om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Det enkla bolaget kan inte ikläda sig skyldigheter eller förvärva rättigheter, dvs. är inte en juridisk person. Till skillnad från handelsbolag är varje delägare i ett enkelt bolag skattskyldig till moms i förhållande till sin andel i bolaget. Detta innebär att det är delägaren och inte bolaget som är skattskyldigt till moms. Även när det gäller inkomstbeskattning beskattas delägarna i ett enkelt bolag och inte bolaget som sådant.

Som exempel på enkla bolag kan nämnas fiskelag och konsortier (i första hand byggkonsortier). Vid samäganderätt, dvs. när en viss egendom ägs gemensamt av två eller flera delägare, behandlas delägarna på samma sätt som i ett enkelt bolag.

Partrederi

Enligt 5 kap. 1 § sjölagen (1994:1009) föreligger ett partrederi om flera överenskommit att under delad ansvarighet gemensamt idka sjöfart med eget fartyg. En särskild anmälan om partrederiavtal ska lämnas till den registreringsmyndighet som anges i sjölagen. För förpliktelser som uppkommer för partrederiet svarar varje redare i

förhållande till sin andel i fartyget i den mån han inte åtagit sig större ansvarighet. För partrederi kan väljas en huvudredare.

I fråga om moms är, i likhet med vad som gäller för enkla bolag, varje delägare i ett partrederi skattskyldigt i förhållande till sin andel i rederiet. Detta innebär att det är delägaren och inte rederiet som är skattskyldigt till moms.

35.2.3 Representantredovisning

6 kap. 2 § andra meningen ML

I 23 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om att Skatteverket får besluta att en av delägarna skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt. *Lag (2003:659).*

Enkla bolag och partrederier kan under vissa förutsättningar redovisas av en representant, se vidare avsnitt 30.

35.2.4 Konkursbo

6 kap. 3 § ML

Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. *Lag (1994:200).*

Har en skattskyldig försatts i konkurs blir konkursboet skattskyldigt om boet fortsätter verksamheten eller avvecklar densamma. Ett konkursbo som fortsätter eller avvecklar den skattepliktiga verksamheten ska vara registrerat hos SKV i den region där gäldenären var registrerad.

Konkursgäldenärens skyldighet att redovisa moms omfattar tiden fram till konkursutbrottet, dvs. dagen före konkursbeslutet. Konkursboets redovisningsskyldighet gäller fr.o.m. konkursutbrottet.

Ett konkursbo är inte skyldigt att lämna självdeklaration. Redovisning av moms ska därför alltid göras i en skattedeklaration, se vidare avsnitt 4.4.1.

35.2.5 Dödsbo

6 kap. 4 § ML

Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet. *Lag (1994:200).*

Om en skattskyldig avlider är dödsboet skattskyldigt för omsättning som sker i verksamheten efter dödsfallet. 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 då dödsfallet inträffade.

35.2.6 Affärsverk

6 kap. 6 § ML

För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt. *Lag (1994:200).*

I momshänseende utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. Enligt 1 kap. 16 § ML omfattar begreppet staten inte de statliga affärsverken. Statliga affärsverk är således särskilda skattesubjekt och skattskyldiga för sin omsättning.

35.2.7 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. *Lag (1994:200).*

6 kap. 8 § ML

Vad som sägs om skattskyldighet i 7 § skall vid ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion gälla producentföretaget och producenten.

Med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte. *Lag (1994:200).*

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för moms (6 kap. 7 § ML). Förmedlaren blir under dessa förutsättningar jämställd med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Huvudmannen blir skyldig att redovisa utgående moms på den ersättning han får från förmedlaren. Den som i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som nu beskrivits.

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget som en skattskyldig återförsäljare.

Se även MOMSHL 2004 avsnitt 9.

35.3 Upphovsman eller dennes dödsbo

1 kap. 2 b § ML

På begäran av den som enligt 2 a § inte är skattskyldig skall Skatteverket besluta att skattskyldighet skall föreligga oavsett beskattningsunderlagens storlek. Skatteverkets beslut gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. *Lag (2003:659).*

Enligt 1 kap. 2 b § ML föreligger skatteplikt för konstnärers omsättning av egna konstverk. Gränsen för skattskyldighet är bestämd till 300 000 kronor i årsomsättning (1 kap. 2 a § ML). Bestämmelsen gäller även sådan omsättning som görs av upphovsmannens dödsbo.

En konstnär kan hos SKV begära att få bli skattskyldig även om omsättningsgränsen inte uppnåtts (1 kap. 2 b § ML). Ett sådant beslut om skattskyldighet gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. Denna frivilliga skattskyldighet gäller från dagen för beslutet, eller – på den skattskyldiges begäran – från annan tidpunkt (se prop. 1994/95:202 s. 74).

35.4 Skatteupplag

Skattefrihet gäller i vissa fall från moms vid import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF), om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag. Bestämmelserna om denna skattefrihet finns införda i 9 c kap. ML. Från den 1 juli 2000 ska frågor om godkännande och återkallelse av upplagshavare och av skatteupplag prövas av SKV enligt 9 c kap. 8 § ML. Frågor om godkännande och återkallelse prövas av SKV i den region där den skattskyldige är registrerad till moms eller, om han inte är registrerad, den region som är behörig att pröva frågan om registrering. Var skatteupplaget är beläget saknar betydelse i sammanhanget. Ansökan görs på särskild blankett, SKV 5937 vad gäller godkännande av upplagshavare och SKV 5938 vad gäller godkännande av skatteupplag. Upplagshavaren ska vara registrerad för moms avseende lagringsverksamheten.

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 c kap. 9 § ML och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden i övrigt är lämplig som upplagshavare. Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av SKV, om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns.

Ytterligare bestämmelser om varor i vissa lager finns i 18 a–18 b §§ MF. Se även MOMSHL 2004, avsnitt 38.

35.5 Nystartade verksamheter

När det finns särskilda skäl kan SKV besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten innan skattepliktig omsättning förekommit. Ett sådant beslut kan lämnas efter ansökan (jfr 10 kap. 9 § ML). En ansökan om återbetalning ska göras i form av en deklaration (19 kap. 12 § ML). Enligt 19 kap. 13 § ML ska den som omfattas av beslutet enligt 10 kap. 9 § ML alltid lämna en skattedeklaration. Dessa återbetalningsberättigade ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 p. SBL. Se även MOMSHL 2004, avsnitt 16.4.

35.6 Viss EG-handel m.m.

Förvärv av varor från andra EG-länder

Utöver de generella bestämmelserna om skattskyldighet, redovisningsskyldighet och därmed sammanhängande registreringsskyldighet finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet i vissa fall för den som förvärvar varor och tjänster från andra EG-länder.

Den som är näringsidkare, vars verksamhet inte medför avdrags- eller återbetalningsrätt, eller är juridisk person som inte är näringsidkare och som förvärvar andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor från en momsregistrerad skattskyldig i annat EG-land och förvärven under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor ska redovisa svensk moms på dessa förvärv (2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML). Förvärvaren ska därför vara registrerad till moms på grund av dessa inköp även om han inte ska vara det enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Beslut om skatt skyldighet enligt 2 a kap. 4 § ML

> **2 a kap. 4 § ML**
>
> Skatteverket skall på begäran av en sådan köpare som anges i 3 § andra stycket 2 besluta att förvärv som görs av honom skall anses som gemenskapsinterna förvärv fastän den angivna beloppsgränsen inte överstigs. Beslutet skall gälla under två kalenderår. *Lag (2003:659).*

För en svensk näringsidkare, som varken har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML, gäller en s.k. förvärvströskel på 90 000 kronor innan hans EG-förvärv utgör ett gemenskapsinternt förvärv (GIF), 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML. Näringsidkaren har emellertid möjlighet att hos SKV begära att EG-förvärven ska anses som GIF fastän beloppsgränsen inte överskridits. Ett sådant beslut om skattskyldighet och därmed sammanhängande registrering ska gälla under en period om två kalenderår. Detsamma gäller om förvärvaren är annan juridisk person än näringsidkare.

Se MOMSHL 2004 avsnitt 4.4.

Distansförsäljning

I 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML anges vissa fall då en vara ska anses omsatt i Sverige. Tillsammans med bestämmelserna i 5 kap. 2 § 2 st. ML medför detta bl.a. att utländska företag, som säljer punkt-

skattepliktiga varor eller andra varor där omsättningen här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret till t.ex. privatpersoner, blir skattskyldiga här i landet för denna försäljning (s.k. distansförsäljning). Sådana utländska företag är skattskyldiga och ska vara registrerade här i landet.

Den som har en försäljning till ett lägre belopp än 320 000 kronor kan också bli skattskyldig här i landet om den behöriga myndigheten i det andra landet har lämnat sitt medgivande till att registrering sker här i landet, trots att beloppsgränsen inte överskrids.

Bestämmelserna om distansförsäljning till Sverige behandlas också i MOMSHL 2004 avsnitt 10.6.4.15.

Förvärv av tjänster från utlandet

Tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML kan under vissa förutsättningar anses som omsatta i Sverige och förvärvet av en sådan tjänst ska beskattas här i landet. Om sådana tjänster förvärvas av en näringsidkare som inte är registrerad till moms måste momsregistrering ske för att svensk moms ska kunna redovisas. Som exempel på sådana förvärvare kan nämnas försäkringsbolag. Dessa organisationer bedriver normalt inte verksamhet som medför skattskyldighet. Se MOMSHL 2004 avsnitt 11.

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 avsnitt 28.

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 (GIF) i ett annat EG-land. Genom stadgandet i 6 § SBF har tillskapats en möjlighet för sådan utländsk företagare att registrera sig. Registrering sker i detta fall på så sätt att ett 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 MOMSHL 2004 avsnitt 40.7.

Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel eller vissa punktskattepliktiga varor ska inte vara registrerad till moms (3 kap. 1 § SBL). I stället är det SKV, Särskilda skattekontoret som är beskattningsmyndighet i dessa fall, dvs. fastställer och uppbär momsen. Se vidare avsnitt 27.

35.7 Exportbutiker

Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållaren kan upplåta denna rätt till någon annan. Den som bedriver verksamhet i exportbutik måste dock vara godkänd upplagshavare och exportbutikerna godkända skatteupplag för alkohol- och tobaksvaror.

Ansökan om godkännande som upplagshavare och skatteupplag görs hos SKV enligt allmänna regler.

I en exportbutik får, med vissa begränsningar, obeskattade gemenskapsvaror säljas utan moms och punktskatter till flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde. Försäljning av beskattade varor kan inte ske i en exportbutik.

Varor får levereras momsfritt till en sådan butik som avses i exportbutikslagen.

Om varor tas ut för privat ändamål eller förs över till en verksamhet som inte alls medför skattskyldighet/ återbetalningsrätt till moms, ska moms redovisas på uttaget eller överföringen.

36 Bokföring av moms m.m.

36.1 Allmänt

I detta avsnitt redogörs för redovisning och bokföring av moms. Vidare beskrivs vissa konsekvenser för inkomsttaxeringen.

Bestämmelserna om redovisning av moms i skattedeklaration finns i 10 kap. 9–11 och 32 §§ SBL samt i 13 kap. 6–15 a §§ ML vad avser utgående moms samt i 13 kap. 16–23 a §§ ML avseende ingående moms. I vissa fall gäller särskilda regler såsom för förskotts- eller a conto-betalning; 13 kap. 6 och 20 §§ ML, för tullräkning i 13 kap. 23 § ML samt för redovisning av jämkning av ingående moms i 8 a kap. ML. Avseende tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt se MOMSHL 2004 avsnitt 18.

Bokföringslagen och god redovisningssed

Kopplingen i ML till god redovisningssed innebär att moms enligt huvudregeln får redovisas enligt bokslutsmetoden endast då kontantmetoden är tillåten enligt BFL och god redovisningssed. I andra fall ska moms redovisas enligt faktureringsmetoden. I 5 kap. 2 § 3 och 4 st. BFL regleras i vilka situationer det är tillåtet att dröja med att bokföra affärshändelser till betalning sker, dvs. när kontantmetoden i redovisningen är tillåten. I 3 st. anges att andra företag än bokslutsföretag får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, under förutsättning att det är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga obetalda fordringar och skulder bokföras. I 4 st. sägs vidare att också bokslutsföretag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp, får använda sig av kontantmetoden. Med bokslutsföretag avses sådana företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Dit räknas bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och företag, exempelvis enskilda näringsidkare och jordbrukare, i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp.

Allmänna råd, BFNAR 2001:2

I det allmänna rådet om löpande bokföring anges att vad som anses utgöra ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och att fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp, får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. I vägledningen till det all-

männa rådet anges vidare: ”När dessa kriterier kan anses vara för handen får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet sett över en längre tidsperiod. Beloppsgränsen ska ses i relation till verksamhetens omfattning”.

Byte av redovisningsmetod bestäms således av innehållet i god redovisningssed och innebär att val av metod är kopplad till den metod som använts i bokföringen.

Skattekontot

I BFN U 97:2 behandlas konsekvenser för bokföringen med anledning av införandet av skattekontot. För bokföringsskyldiga juridiska personer som är skattesubjekt ska det av räkenskaperna framgå vilka transaktioner som påverkat skattekontot och om det finns en fordran eller skuld i förhållande till SKV. I bokföringen kan detta visas genom ett avräkningskonto (konto 1630 i BAS-kontoplanen). Ett sådant avräkningskonto ska alltid stämma överens med skattekontot hos SKV. För fysiska personer (enskilda näringsidkare) omfattar skattekontot både privata och rörelserelaterade poster. I bokföringen däremot ska endast tas med poster som är relaterade till verksamheten (konto 2012 i BAS-kontoplanen). I princip saknas därför förutsättningar för att uppnå överensstämmelse mellan saldot på skattekontot och bokföringen för näringsverksamheten.

Kontoplaner

BAS-kontoplanen, som uppdateras årligen, har ett omfattande kontosystem för bokföring och redovisning av moms. I kontogrupp 26 finns den kontouppbyggnad som behövs för en korrekt momsredovisning.

Alla på marknaden förekommande bokföringsprogram bygger på BAS-kontoplanen och har en uppbyggnad som med utgångspunkt i grundbokföringen leder fram till en momsrapport som underlag för skattedeklarationen.

Det står dock den skattskyldige fritt att välja andra kontolösningar för att uppfylla kraven på en korrekt momsredovisning.

Verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Momsen ska i normalfallet bokföras så att den inte påverkar resultatet. Av 16 kap. 16 § IL framgår nämligen den grundläggande bestämmelsen att ingående moms som är avdragsgill i momsredovisningen inte utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Motsvarande bestämmelse om utgående moms återfinns i 15 kap. 6 § IL. I bokföringen uppnås detta genom att utgående moms och avdragsgill ingående moms samlas upp på ett eller flera momskonton. Vid redovisningsperiodens slut förs saldot på respektive konto för utgående och ingående moms över till ett redovisningskonto. Saldot på detta konto motsvarar det belopp som ska betalas till eller återfås från statsverket. Följden härav blir alltså att inkomster och utgifter bokförs exkl. moms på intäkts- och kostnadskonton. Dock gäller enligt 15 kap. 6 § IL att om momsen ändå har

räknats med vid inkomstredovisningen, anses momsen, om den betalats till staten, som en sådan speciell skatt för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen.

Verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska däremot bokföra den moms som belöper på förvärven för verksamheten som en kostnad eller i förekommande fall föra den till ett avskrivningsunderlag. Momsen kommer därigenom att påverka inkomsttaxeringen. Utgående moms förekommer av förklarliga skäl inte i dessa fall.

Blandad verksamhet – förskott och a conton

Vid blandad verksamhet bör bokföringen ske så att endast avdragsgill moms bokförs på momskonton. Moms på förskotts- och a conto-fakturor är avdragsgill först i samband med betalning av fakturan. Moms på sådana fakturor bör därför bokföras på konto 2618 (vilande utgående moms) i BAS-kontoplanen till dess betalning skett.

Konton

I bokföringen används normalt tre momskonton nämligen konto för Utgående moms, konto för Ingående moms samt konto för Momsredovisning. Vid bokslutsmetoden kan ytterligare konton förekomma i syfte att särskilja moms på fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång. Olika skattesatser, EG-handel och VMB gör att floran av momskonton har utökats ytterligare.

36.2 Underlag för bokföringen

Verifikation

Med verifikation avses uppgifter som dokumenterar förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet. Uppgifterna kan vara lagrade i olika former, exempelvis på papper eller elektroniskt. Det är emellertid inte själva informationsbäraren utan de lagrade uppgifterna som utgör verifikationen.

Av 5 kap. 6 § BFL framgår att det ska finnas en verifikation för varje affärshändelse. Verifikationen ska, enligt 5 kap. 7 § BFL, innefatta uppgift om:

- när den har sammanställts,
- när affärshändelsen har inträffat,
- vad denna avser,
- vilket belopp det gäller, och
- vilken motpart den berör.

Vidare ska det i verifikationen ingå ett verifikationsnummer eller annat identifikationstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas.

Av 5 kap. 8 § BFL framgår att uppgifter får utelämnas om det är förenat med svårigheter att låta uppgifterna ingå i verifikationen och att utelämnandet är förenligt med god redovisningssed. De fall som i första hand kan rymmas under bestämmelsen är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister eller en kassarapport, dvs. i den situationen där ett företag gör ett stort antal kontantaffärer som rör mindre belopp och där kundkretsen är anonym.

Mottagen uppgift

Ett företag är skyldigt att använda en mottagen uppgift som verifikation. För företaget torde det dessutom vara mest naturligt att använda en mottagen uppgift som verifikation. Det sammanhänger med reglerna i ML där uppgifterna ska tjäna som underlag för redovisning av säljarens och köparens moms. Rutiner som innebär att företaget självt upprättar verifikationer över inköp av momspliktiga varor och tjänster kan vanligtvis inte förenas med ML:s bestämmelser.

Av 7 kap. 1 § BFL framgår vidare att dokument, mikroskrift eller maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget.

Faktura

I 11 kap. 8 § ML ställs särskilda krav på vilka uppgifter som en faktura ska innehålla. Kraven gäller oavsett i vilken form, på papper eller elektroniskt, uppgifterna presenteras. Följande uppgifter ska framgå av fakturan.

1. datum för utfärdande,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till moms under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till moms under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan a conto-betalning som avses i 11 kap. 3 § ML erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,

8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det momsbelopp som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4, 4 a, 4 b, eller 5 p. ML är skyldig att betala moms, en hänvisning till
    a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
    b) den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet, eller
    c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala moms,
12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till
    a) dessa bestämmelser,
    b) artikel 26 respektive 26 a i sjätte direktivet, eller
    c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

Förenklad faktura

Det är inte ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp ska innehålla alla de ovan uppräknade uppgifterna. I 11 kap. 9 § ML har därför, i enlighet med artikel 22.9 i sjätte direktivet, införts bestämmelser om förenklad fakturering. En förutsättning för att tillämpa förenklad fakturering är att

1. fakturan är på ett mindre belopp, eller
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML.

Vad som avses med mindre belopp och handelsbruk förklaras närmare i MOMSHL 2004, avsnitt 17.4.2.

Den förenklade fakturan ska innehålla följande uppgifter.

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits, och
4. den moms som ska betalas eller uppgifter som rör det möjligt att beräkna denna.

Kreditnota

Om säljaren lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. (kassarabatter) eller 3 p. ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § 2 st. ML inte föreligger, ska han utfärda en kreditnota. En kreditnota ska innehålla uppgift om

- det ursprungliga beloppet,
- prisnedsättningen,
- den ursprungliga momsen,
- ändringen av skatten, och
- hänvisning till den ursprungliga fakturan.

För det fall köparen är skyldig att betala moms (omvänd skattskyldighet) ska även detta framgå av kreditnotan vid en ändring av den ursprungliga fakturan.

Se även MOMSHL 2004, avsnitt 17 Fakturering.

Arkivering och plats för förvaring

Enligt huvudregeln i 7 kap. 2 § BFL ska dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förvaras i Sverige, i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

I 7 kap. 3 a § BFL har införts en bestämmelse som ger möjlighet att förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land. Bestämmelsen omfattar all räkenskapsinformation. Det innebär att såväl fakturor som andra verifikationer och annan räkenskapsinformation kan bevaras på maskinläsbara medier som förvaras i sådana länder, så länge som vissa förutsättningar är uppfyllda. Det bör uppmärksammas att bestämmelsen endast omfattar maskinläsbara medier, maskinutrustning och system. Det innebär att räkenskapsinformation som bevaras på annat sätt (dokument och mikroskrift) inte omfattas av bestämmelsen om förvaring utanför Sverige.

Följande förutsättningar gäller för förvaring i annat EU-land.

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats ska anmälas till SKV,

2. företaget ska på begäran av SKV eller Tullverket medge omedelbar åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden,
3. företaget ska genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form eller i mikroskrift

Bestämmelsen gäller även vid förvaring i ett land utanför EU med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidig bistånd med en räckvidd som är likartad med de som föreskrivs i

- rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruk och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt,
- rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område, och
- rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete ifråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.

SKV har i skrivelse 2004-02-24, dnr 130-205830-04/113 angett att de länder som avses förutom de inom EU är Island, Norge och Polen.

Därutöver finns i 7 kap. 4 § BFL en möjlighet för SKV, om det finns särskilda skäl, tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands även om förutsättningarna enligt 7 kap. 3 a § BFL inte föreligger.

36.3 Bokföring på olika momskonton

36.3.1 Faktureringsmetoden

Vid faktureringsmetoden sker löpande eller periodisk bokföring av fakturor. Detta kan sammanfattas på följande sätt

Ingående moms	
Ingående moms som är avdragsgill i momsredovisningen.	Ingående moms på kreditnotor från leverantörer.
Utgående moms	
Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster.	All utgående moms.
Momsredovisning	
Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående moms. Till statsverket inbetald moms. Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms. Från statsverket återbetald moms. Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.

Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela krontal. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

36.3.2 Bokslutsmetoden

Vid bokslutsmetoden bokförs under löpande räkenskapsår endast kontanta in- och utbetalningar. Först vid räkenskapsårets utgång bokförs obetalda fakturor. Exemplen nedan avser bokföring under löpande räkenskapsår.

Ingående moms	
Avdragsgill ingående moms som är betald och som inte har redovisats tidigare.	Ingående moms på kreditnotor från leverantörer om momsbeloppet på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.
Utgående moms	
Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster förutsatt att momsen på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.	All utgående moms som erhållits och som inte har redovisats tidigare.

Momsredovisning	
Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående moms.	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms.
Till statsverket inbetald moms.	Från statsverket återbetald moms.
Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.	Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.

Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela krontal. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

För att undvika dubbelbokföring av moms på fakturor som vid räkenskapsårets utgång är obetalda, kan sådana fakturor lämpligen åsättas texten ”MOMS REDOVISAD”. Momsen bokförs därefter på kontona för utgående moms respektive ingående moms. När betalning av en sådan faktura sker, ska bokföring göras så att redovisningen av moms inte påverkas. I fråga om skulder ska därför hela det betalda beloppet inklusive moms debiteras Leverantörers konto. Är det fråga om betalning från kunder ska hela det inbetalda beloppet inklusive moms krediteras Kunders konto.

36.4 Utländsk valuta

36.4.1 Omräkning av utländsk valuta

SKR eller EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 1 st. ML

Om ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta, ska momsbeloppet anges i båda valutorna i fakturan. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkningen av valutan anges i fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Om fakturering sker i nära anslutning till leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället. Säljare och köpare kommer således att redovisa samma momsbelopp. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 3 st. ML

För svenska företag är det endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Ett företag som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, behöver bara ange momsen i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

Ej SKR eller EUR som redovisningsvaluta

Ett företag som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, och som fakturerar i annan valuta än svenska kronor, ska ange momsbeloppet även i svenska kronor. Momsbeloppet ska

11 kap. 11 § 2 st. ML

beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Omräkning vid mottagande av faktura i EUR

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen användas i stället. Fakturadagen kan t.ex. tillämpas vid successiva tillhandahållanden, då det i dessa fall inte finns någon specifik leveransdag.

Omräkningskurs/ senaste registrerade säljkurs

I ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid omräkning. Enligt SKV:s uppfattning torde företagen kunna använda sig av de valutakurser som dagligen publiceras av banker m.fl. Detta stämmer också överens med vad som anges i artikel 11 C.2 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkursen som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. I Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar. Se även RÅ 2003 ref. 102.

Redovisning i deklaration

De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattedeklaration och KVR) ska vara uttryckta i svenska kronor. Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om momsen till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika momsbelopp.

På SKV:s webbplats och i SKV-NYTT publiceras löpande omräkningskurser för företag som redovisar i euro.

Fakturor i euro från svenska företag

RSV har i skrivelse 2002-02-19, dnr 1681-02/100, ”Fakturor i euro från svenska företag” tagit upp frågan om vad gäller när företag får fakturor från leverantörer där fakturabeloppet endast är angivna i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta.

Kan det i sådant fall krävas av det köpande företaget att det ska undersöka vilken redovisningsvaluta leverantören har, dvs. kontrollera om fakturan är formellt korrekt? Enligt SKV:s uppfattning bör företaget normalt kunna utgå från att fakturan är korrekt, dvs.

att leverantören har euro som redovisningsvaluta. Någon egentlig undersökningsplikt vilken redovisningsvaluta leverantören har kan inte åläggas det köpande företaget. Förhållandena kan dock vara sådana att företaget har kännedom om, eller har befogad anledning att tro, att leverantören inte har euro som redovisningsvaluta. I sådana fall bör företaget vidta viss kontroll av om den mottagna fakturan är korrekt. En sådan kontroll kan lämpligen ske första gången företaget får en sådan faktura. En enkel åtgärd som företaget kan göra är att kontakta leverantören och höra efter vilken redovisningsvaluta leverantören tillämpar. En annan möjlighet är att kontakta PRV eller SKV för att den vägen få upplysning.

I det fall företaget konstaterar att fakturan är fel, dvs. att moms i svenska kronor skulle ha angetts, bör företaget begära att leverantören upprättar en ny korrekt faktura. I den löpande bokföringen kan dock företaget inte underlåta att bokföra den först erhållna fakturan då den utgör underlag för förvärv av varor eller tjänster. Om företaget får en ny rättad faktura med momsbeloppet i svenska kronor ska denna faktura inte bokföras som en ny affärshändelse utan som en korrigering till den tidigare bokförda fakturan.

Vad ska SKV göra om det vid granskning hos köparen har framkommit att leverantören inte har euro som redovisningsvaluta? Enligt SKV:s uppfattning kan ett företag inte generellt vägras avdrag för ingående moms på den grunden att momsbeloppet på fakturan endast är angivet i euro. Avdraget bör godtas om momsbeloppet storleksmässigt ligger nära ett på ett korrekt sätt angivet momsbelopp i svenska kronor. SKV bör dessutom uppmana leverantören att ändra sina faktureringsrutiner så att de överensstämmer med ML:s bestämmelser.

36.4.2 Omräkning av utländsk valuta vid GIF

Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

På SKV:s webbplats och i SKV-NYTT publiceras löpande de månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

36.5 EG-handeln och bokföringen

36.5.1 Allmänt

Reglerna avseende EG-moms ställer krav på ökat uppgiftslämnande både i skattedeklarationen, självdeklarationen och i kvartalsredovisningen. Detta medför ökade krav på företagens bokföring. I BAS-kontoplanen ges förutom obligatoriska redovisningskonton ett antal underkonton bl.a. avsedda för bokföring av EG-handel. Uppläggningen av momsredovisningen blir emellertid beroende av förutsättningarna i det enskilda fallet. Här inverkar förhållanden som företagets storlek, branschtillhörighet, komplexiteten i momsredovisningen, förekomsten av utvecklade ADB-system m.m.

36.5.2 Gemenskapsinterna förvärv – GIF

Skattskyldighetens inträde

Gemenskapsinterna förvärv – förvärv av varor – skiljer sig från andra transaktioner bl.a. genom att för dessa finns särbestämmelser i 1 kap. 4 a § ML om skattskyldighetens inträde. Skattskyldigheten inträder den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om faktura har utfärdats innan dess, inträder skattskyldigheten i stället vid utfärdandet av fakturan. Beträffande redovisningsskyldigheten gäller däremot ML:s allmänna regler dvs. redovisningsskyldigheten inträder när förvärvet bokförts eller enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Se vidare MOMSHL 2004 avsnitt 17.

Regeln om skattskyldighet per den 15:e får uppfattas som en uppsamlingsregel för leveranser som ännu inte fakturerats. Regeln har inte någon omedelbar anknytning till god redovisningssed utan är en självständig regel i ML.

Följande situationer kan typiskt sett uppkomma då leverans skett under månad 1. Fakturan kan förutsättas ankomma till köparen några dagar efter utställandet.

1. Fakturan ställs ut under leveransmånaden.

Fakturan ska bokföras på leveransmånaden om den ankommer under den.

Momsen redovisas då fakturan bokförs.

2. Fakturan dateras i månad 2 men före eller senast den 15:e i månad 2. Fakturan bokförs under månad 2

Momsen redovisas då fakturan bokförs.

3. Faktura mottas <u>efter</u> den 15:e men före den 31:a i månad 2.

Momsen redovisas då fakturan bokförs.

Bokföring av GIF

Vid gemenskapsinterna förvärv ska förvärvaren själv räkna ut den utgående momsen, ofta baserat på ett beskattningsunderlag som räknats om från utländsk till svensk valuta. Det bör mot den bakgrunden få anses acceptabelt att bokföring av förvärvsskatten sker vid ett tillfälle per månad. Se MOMSHL 2004 avsnitt 10.6.4.1–10.6.4.3.

Beträffande omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF, se avsnitt 36.4.2.

36.6 Redovisningsfrågor – VMB

Tre system

Den som redovisar moms både enligt de allmänna bestämmelserna i ML och enligt bestämmelserna om VMB, måste enligt bestämmelserna i 9 a kap. 15 § ML ha sin bokföring upplagd så att de olika transaktionerna kan särskiljas. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare kan komma att tillämpa tre olika system i sin redovisning av moms. Ett system för ML:s allmänna regler, ett för normal VMB och ett för förenklad VMB. Detta innebär att en återförsäljare därför kan vara skyldig att ha en mer omfattande eller mer detaljerad bokföring än vad bokföringslagen och god redovisningssed föranleder. Jfr MOMSHL 2004 avsnitt 34.

36.6.1 Normal VMB

Beskattningsunderlaget vid normal VMB har sin grund i vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta innebär att varan måste kunna identifieras till såväl inköpspris som försäljningspris. För varor som till skillnad mot exempelvis bilar saknar registreringsnummer eller inte kan särskiljas genom sin unika karaktär, måste en märkning göras på annat sätt.

Exempel 1

	Inköp	Försäljning	Vinstmarginal	Besk. und.	Utg. moms
Vara A	10 000	40 000	30 000	24 000	6 000
Vara B	20 000	20 000	0	0	0
Vara C	30 000	50 000	20 000	16 000	4 000
Vara D	40 000	30 000	0	0	0

För varorna B och D uppkommer ingen vinstmarginal. Följaktligen ska ingen moms redovisas för dessa försäljningar. Den negativa marginalen för vara D får inte påverka momsredovisningen.

Exempel 2

Bokföring av inköp och försäljning av en begagnad vara.

Varan har köpts under period 1 för 10 000 kr från en allmännyttig ideell förening. Varan säljs period 2 för 20 000 kr till en privatperson. Betalning sker i båda fallen över postgiro.

Konto	Debet	Kredit
Inköp av VMB-varor, normal metod	10 000	
Postgiro		10 000
Försäljning av VMB-varor, normal metod		20 000
Postgiro	20 000	
Inköp av VMB-varor, normal metod		10 000
Sålda VMB-varors kostnad, normal metod	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod, omföringskonto	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod	2 000	10 000
Utgående moms		2 000

Momsbeloppet 2 000 kronor ska inte ingå i resultatet. Periodens intäkter måste således minskas med beloppet.

36.6.2 Förenklad VMB

Förenklad VMB innebär att vinstmarginalen utgörs av den sammanlagda vinstmarginalen för sålda och köpta varor under en redovisningsperiod. Underskott får överföras till följande redovisningsperiod. Det föreligger inte någon begränsning av rätten att rulla underskott framåt i tiden.

Exempel 1

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	10 000	40 000
Vecka 2	20 000	50 000
Vecka 3	30 000	60 000
Vecka 4	35 000	5 000

Periodens vinstmarginal uppgår till 60 000 kronor (155 000–95 000). Momsen beräknas till 12 000 kronor (20 % beräknat på 60 000).

Exempel 2

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	40 000	10 000
Vecka 2	30 000	40 000
Vecka 3	60 000	30 000
Vecka 4	100 000	70 000

Periodens marginal uppgår till – 80 000 kr (150 000–230 000).

Någon moms ska därför inte erläggas för perioden. Underskottet får överföras till följande period men får däremot inte avräknas mot vinstmarginal som redovisas enligt normal VMB eller mot moms som redovisas enligt de allmänna reglerna.

Exempel 3

Bokföring av inköp och försäljning av diverse begagnade böcker.

Ett parti böcker köps in under period 1 för sammanlagt 10 000 kronor.

Under perioden säljs ur partiet ett antal böcker i klump för sammanlagt 8 000 kronor.

Under period 2 köps ett nytt parti begagnade böcker för sammanlagt 5 000 kronor. Periodens försäljning av böcker uppgår till 7 500 kronor. Inga andra affärshändelser har inträffat under de båda perioderna.

Period 1

Konto	Debet	Kredit
Kassa	8 000	10 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	10 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		8 000
Inköpsöverskott, förenklad metod		2 000
Negativ vinstmarginal, förenklad metod	2 000	

Period 2

Konto	Debet	Kredit
Kassa	7 500	5 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	5 000	
	2 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		7 500
Positiv vinstmarginal, förenklad metod, omföringskonto	500	
Positiv vinstmarginal, förenklad metod	100	500
Utgående moms		100

Saldot på konto Negativ vinstmarginal, förenklad metod, från period 1, 2 000 kr, rullas vidare till konto Inköp av VMB-varor, förenklad metod, period 2. Momsbeloppet 100 kr ska inte inräknas i resultatet. Periodens intäkt måste följaktligen minskas med beloppet.

Valfrihet

Enligt 9 a kap. 3 § ML får en skattskyldig återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på en omsättning som annars omfattas av bestämmelserna i 9 a kap. ML. Detta innebär att den som tillämpar förenklad VMB kan välja att vid enstaka tillfälle ta ut moms på hela omsättningen. Det bör observeras att inköpskostnaden i så fall inte får ingå i underlaget för beräkning av vinstmarginalen vare sig under aktuell period eller tidigare. Se MOMSHL 2004 avsnitt 34.3.3.

Särskilda frågor uppkommer vid export i de fall förenklad VMB tillämpas. Om en vara exporteras som varit föremål för förenklad VMB måste inköpskostnaden korrigeras, dvs. sänkas för vad som belöper på en sådan vara.

36.7 Ändringar av inkomsttaxeringen

36.7.1 Allmänt

Rättelser i efterhand av redovisning av moms innebär ofta att korrigering måste göras även av beslutad inkomsttaxering. Den skattskyldige kan t.ex. ha gjort avdrag i deklarationen för moms avseende förvärv av personbil. Om SKV beslutar att vägra avdraget i skattedeklarationen, har den skattskyldige rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Alternativt ska avskrivningsunderlaget ökas med motsvarande belopp. Rättelser i efterhand av taxeringsbeslut för det aktuella beskattningsåret kan ske genom att den skattskyldige begär omprövning eller att SKV omprövar taxeringsbeslutet på eget initiativ.

Rättelsetidpunkt

RSV har i skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100, ”Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen”, uttalat som sin mening att inkomsttaxeringen ska justeras för det beskattningsår under vilket felaktigheten i momsredovisningen uppkommit. Redovisningsmässigt kommer ändringen inte att ske förrän det år felaktigheten konstaterats. Ändringen ska då ske på så sätt att det som felaktigt redovisats som exempelvis ingående moms i stället ska dras av som en kostnad. Denna kostnad är vid inkomsttaxeringen inte avdragsgill, eftersom avdrag redan tillgodogjorts av SKV för det år som felet hänför sig till. Motsvarande korrigering ska göras om det i stället är fråga om återbetalning av moms.

Exempel

Vid skatterevision år 3 konstateras att den skattskyldige gjort ett felaktigt avdrag vad gäller ingående moms med 50 000 kr i period 6 år 1. SKV fattar beslut i november år 3 att den skattskyldige ska betala ytterligare 50 000 kr i moms och att inkomsttaxeringen år 2 ska sänkas med 50 000 kr. Den skattskyldige betalar sin skatteskuld i december år 3. Den enda åtgärden den skattskyldige genomför i sin redovisning är att bokföra betalningen av sin skatteskuld genom att kreditera ett likvidkonto och debitera ett kostnadskonto, dvs. resultatet för år 3 kommer att minska med 50 000 kr. Någon korrigering av redovisningskonto för moms kan inte göras under år 3 eftersom felaktigheten redovisningsmässigt hör hemma i period 6 år 1. Om den skattskyldige trots detta skulle ha bokfört betalningen på exempelvis ett redovisningskonto för moms måste detta senast i samband med bokslutet utjämnas mot ett kostnadskonto för att bokföringen överhuvudtaget ska stämma. Vid inkomsttaxeringen för år 4 måste den skattskyldige lägga till 50 000 kr avseende skattemässigt ej avdragsgilla kostnader.

I de fall skattedomstolarna senare skulle dela den skattskyldiges bedömning att inbetald moms varit för hög kommer den tidigare inbetalda momsen att återbetalas. Redovisningsmässigt ska den återbetalda momsen bokföras som en intäkt. Eftersom den skattskyldige tidigare fått avdrag vid inkomsttaxeringen med belopp motsvarande den felaktiga momsen bör, enligt SKV:s mening, den senare erhållna intäkten avseende den återbetalda momsen ses som en skattepliktig intäkt det år då intäkten ska redovisas i bokföringen. Det finns därför ingen anledning att korrigera inkomsttaxeringen för det år då avdraget motsvarande felredovisad moms medgavs. Av det skälet finns det heller inte något behov av att hålla den taxeringen öppen genom ett överklagande från SKV:s sida. Fortfarande kvarstår detta alternativ om den skattskyldige av

någon anledning uttryckligen önskar korrigering vid det tidigare årets taxering.

36.7.2 Jämkning av avdrag för ingående moms

Korrigering mot avskrivnings-underlag

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML (MOMSHL 2004 avsnitt 23) kan avdrag för ingående moms komma att jämkas. Särskilda jämkningsregler för uthyrning av verksamhetslokal finns i 9 kap. 9–13 §§ ML (MOMSHL 2004 avsnitt 21.12)

Jämkningsreglerna är till för att korrigera avdragen ingående moms så att avdraget ska motsvara en tillgångs användning i skattepliktig verksamheten. Jämkning kan ske i båda riktningarna, dvs. ett tidigare medgivet avdrag kan sänkas eller höjas. En korrigering av den ingående momsen genom jämkning påverkar även inkomsttaxeringen.

Av 16 kap. 16 § IL framgår bl.a. att avdrag vid inkomsttaxering inte får göras för ingående moms för vilken det finns avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt ML. Vidare framgår av 14 kap. 5 § IL att om det bokförda resultatet påverkats av att det bland kostnaderna har tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, ska resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt IL. Motsatsvis får anses gälla att ingående moms som är hänförlig till verksamheten och som inte är avdragsgill i momsredovisningen i stället utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen alternativt bör tillföras ett avskrivningsunderlag. Följaktligen bör ingående moms som jämkats föranleda motsvarande justering av underlaget för inkomstskatten. Ett genom jämkning förhöjt avdrag för ingående moms ger således en höjning av den taxeringsmässiga inkomsten (sänkt avskrivningsunderlag) och ett sänkt avdrag för ingående moms en motsvarande sänkning (höjt avskrivningsunderlag) vid inkomsttaxeringen.

Rättelsetidpunkt

Jämkning av den ingående momsen ska enligt 13 kap. 28 a § ML göras den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett. Den taxeringsmässiga korrigeringen bör anses hänförlig till det räkenskapsår då jämkningshändelsen inträffat.

37 Beskattning vid import

37.1 Inledning

Enligt 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML ska moms betalas vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från tredje land. Varan kan dock vid transitering transporteras genom annat EG-land.

När varan förs in till Sverige från tredje land ska moms betalas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML. Det finns också andra undantag från skyldigheten att betala moms i samband med import, se MOMSHL 2004 avsnitt 10.4.

I detta avsnitt behandlas vilken myndighet som är beskattningsmyndighet vid import av varor och de förfaranderegler som gäller sådan beskattning.

Tullverket är central förvaltningsmyndighet för tullfrågor. EG-rättens regelverk på tullområdet utgör kärnan i den svenska tullagstiftningen. Några mot EG-rätten stridande nationella föreskrifter får inte förekomma. EG:s regelverk på tullområdet avser endast relationen med tredje land, eftersom EG utgör en tullunion. Regelverket kompletteras med ett flertal svenska författningar. De centrala är i första hand tullagen (2000:1281) och tullförordningen (2000:1306).

37.2 Beskattningsmyndighet

Tullverket

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara från tredje land. Importmoms för vara fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även SKM vara beskattningsmyndighet, se MOMSHL 2004 avsnitt 38.

37.3 Godkänd tullbehandling

37.3.1 Allmänt

Godkänd tullbehandling

Godkänd tullbehandling är det överordnade begreppet som omfattar dels alla tullförfaranden, dels former av godkänd tullbehandling som inte utgör tullförfaranden. Godkänd tullbehandling innebär att varor

- hänförs till ett tullförfarande,
- förs till en frizon eller ett frilager,
- återexporteras från gemenskapens tullområde,
- förstörs,
- överlåts till statskassan.

37.3.2 Tullförfarande

Tullförfarande

Med tullförfarande menas följande

- övergång till fri omsättning,
- transitering,
- lagring i tullager,
- aktiv förädling,
- bearbetning under tullkontroll,
- temporär import,
- passiv förädling,
- export.

Tulldeklaration

När någon ska hänföra en vara till ett tullförfarande ska en tulldeklaration lämnas. En tulldeklaration kan lämnas

- skriftligt (normalt på enhetsdokumentet-ED),
- genom elektronisk överföring till tulldatasystemet (TDS),
- muntligt,
- genom annat handlande (t.ex. genom att passera tullfilter).

Enhetsdokumentet, EDI

All kommersiell import av varor ska deklareras på ED eller genom elektronisk uppgiftslämning (EDI-Electronic Data Interchange). En deklaration enligt normalförfarandet ska innehålla samtliga uppgifter medan tulldeklarering med användande av förenklade förfaranden innebär att deklaranten inte behöver läm-

na alla uppgifter eller handlingar innan varan frigörs. Följande tre typer av förenklade förfaranden finns

- ofullständig deklaration,
- förenklat deklarationsförfarande,
- lokalt klareringsförfarande.

När förenklade förfaranden används inleder deklaranten tulldeklareringen genom att agera enligt någon av de tre förfarandetyperna. Därefter fullföljer deklaranten tulldeklareringen genom att lämna en kompletterande deklaration.

37.4 Övergång till fri omsättning (förtullning)

37.4.1 Allmänt

Övergång till fri omsättning

Övergång till fri omsättning (förtullning) innebär att importören fritt kan förfoga över de importerade varorna. Avsikten är att varornas tullstatus ska ändras från att vara icke-gemenskapsvara till att bli gemenskapsvara. När detta skett kan varan utan hinder röra sig fritt inom gemenskapens tullområde.

Normalförfarandet och förenklat deklarationsförfarande för importörer är de vanligast förekommande sätten att hänföra varor till förfarandet övergång till fri omsättning.

Tulldeklarationen för övergång till fri omsättning lämnas på enhetsdokumentet (blad 6 och 8) eller på de sätt som angetts ovan. En tulldeklaration kan också lämnas genom ett ombud. Ombudet ska vara registrerat hos Tullverket. Det är dock alltid deklaranten (normalt importören) som är ansvarig för tulldeklarationen.

37.4.2 Normalförfarande

Normal förfarande

Normalförfarandet innebär att vid frigörandet av varorna lämnas en komplett tulldeklaration, inklusive de handlingar som krävs.

Tulldeklaration lämnas på ED. Till tulldeklarationen ska bifogas s.k. styrkande handlingar, vilka utgörs av

- faktura,
- i vissa fall en tullvärdedeklaration,
- eventuella ursprungsintyg,
- övriga handlingar.

Transportdokument och/eller packlista kan krävas av Tullverket.

Fakturan ska innehålla uppgift om

- säljarens och köparens namn och adress,
- fakturadag, fakturanummer,
- kollis antal, slag, bruttovikt, märke och nummer,
- varans benämning och kvantitet,
- pris för varje varuslag,
- eventuella rabatter, leveransvillkor, betalningsvillkor.

Avlämnade handlingar behålls av Tullverket. Lämnas tulldeklarationen elektroniskt behöver några styrkande handlingar inte lämnas. Sådana handlingar ska dock bevaras hos deklaranten i fem år efter det år då tulldeklarationen togs emot av Tullverket.

37.4.3 Förenklade förfaranden

En tulldeklaration enligt någon av typerna av förenklade förfaranden ska följas av en kompletterande deklaration.

Ofullständig deklaration

En ofullständig deklaration får lämnas efter Tullverkets medgivande om deklaranten har avsevärd svårighet att lämna en fullständig deklaration omedelbart. Den ofullständiga deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, blad 6 och 8, eller elektroniskt. Faktura måste bifogas. Den kompletterande deklarationen ska lämnas senast onsdagen i andra veckan efter det varorna frigjorts.

Förenklat deklarations-förfarande

Ett förenklat deklarationsförfarande kan användas av en importör eller ett ombud. Såväl förenklat deklarationsförfarande för importör som förenklat deklarationsförfarande för ombud kräver tillstånd av Tullverket. För att få sådant tillstånd krävs att man ska vara bokföringsskyldig eller vara annan svensk juridisk person. Ett villkor för att få tillstånd att använda förenklat deklarationsförfarande är att man är kredithavare hos Tullverket.

Den förenklade deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, blad 6 och 8 eller genom ett elektroniskt dokument. En kompletterande tulldeklaration som upprättas på enhetsdokumentet ska lämnas till kontrolltullkontoret senast tio dagar efter den dag då varan frigjordes. Faktura och övriga handlingar ska lämnas tillsammans med deklarationen enligt samma regler som gäller vid normalförfarandet. En kompletterande tulldeklaration som lämnas elektroniskt ska överföras till TDS senast elva dagar efter den dag då varan frigjordes.

Lokalt klarerings-

Lokalt klareringsförfarande innebär att tulldeklareringen inleds genom att varorna införs i bokföringen hos företaget. Tillstånd

förfarande

från Tullverket krävs för att få använda lokalt klareringsförfarande. Förutsättningar för tillstånd är bl.a. att man är kredithavare hos tullverket och att den kompletterande tulldeklarationen lämnas elektroniskt till Tullverket.

37.5 Tullfrihet

Tullfrihet

Det finns vissa möjligheter till tullfrihet. Skattefrihet enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. medges i regel för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som befriar en tullpliktig vara från tull enligt rådsförordningen (EEG) nr 918/83, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som har meddelats med stöd av dessa. Detta innebär att om en vara blir tullfri enligt nu redovisade regler behöver inte heller moms betalas.

37.6 Tullförfarande med ekonomisk verkan

37.6.1 Allmänt

Vissa av tullförfarandena kallas tullförfarande med ekonomisk verkan. För att använda dessa förfaranden krävs tillstånd från Tullverket. Följande tullförfarande hör till denna kategori

- lagring i tullager,
- aktiv förädling,
- bearbetning under kontroll,
- temporär import,
- passiv förädling.

37.6.2 Tullager

Tullager

Med tullager avses varje av Tullverket godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor. Följande tre villkor finns

- Tullverket måste ge sitt tillstånd
- tullagret måste stå under Tullverkets övervakning
- varor får lagras på de villkor som Tullverket fastställer.

Ett tullager, som kan vara antingen allmänt tullager eller privat tullager, kan tjäna bl.a. följande syften

- icke-gemenskapsvaror kan lagras på tullager utan att importtullar och andra skatter och avgifter tas ut,

- icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras på tullager utan att samtliga importrestriktioner är uppfyllda,
- vissa gemenskapsvaror kan läggas upp på tullager i avvaktan på export till tredje land.

Uppläggning på tullager av icke-gemenskapsvaror kan ske enligt normalförfarandet eller något förenklat förfarande.

Tullagerförfarandet avslutas genom att varan anmäls till en ny godkänd tullbehandling.

37.6.3 Aktiv förädling

Aktiv förädling

Med aktiv förädling avses ett tullförfarande där varor importeras till gemenskapen för att genomgå någon förädlingsprocess och därefter återexporteras som förädlingsprodukter. För tillämpning av detta tullförfarande krävs tillstånd av Tullverket.

Tullförfarandet aktiv förädling delas in i suspensionssystemet och restitutionssystemet. Suspensionssystemet innebär temporär befrielse från importtullar och handelspolitiska åtgärder. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt. Restitutionssystemet innebär att importtullar betalas vid importtillfället för att sedan återbetalas, efter ansökan, då förfarandet avslutats.

37.6.4 Bearbetning under kontroll

Bearbetning under tullkontroll

Förfarandet för bearbetning under tullkontroll ska medge att icke-gemenskapsvaror inom gemenskapens tullområde får genomgå processer som förändrar deras beskaffenhet eller skick utan att de underkastas importtullar eller handelspolitiska åtgärder. Förfarandet ska också medge att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning mot betalning av de importtullar som är tillämpliga på dem.

För att tillämpa förfarandet för bearbetning under tullkontroll krävs tillstånd. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

37.6.5 Temporär import

Temporär import

Förfarandet för temporär import ska medge att icke-gemenskapsvaror används i gemenskapens tullområde fullständigt eller partiellt befriade från importtullar och utan att de blir föremål för handelspolitiska åtgärder, då varorna är avsedda för återexport. Temporär import kan medges för varor och transportmedel, inklusive lastpallar och containrar.

För att få tillämpa temporär import krävs tillstånd av Tullverket. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

37.6.6 Passiv förädling

Passiv förädling

Förfarandet för passiv förädling ska medge att gemenskapsvaror temporärt exporteras från gemenskapens tullområde för att genomgå förädlingsprocesser och att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning med fullständig eller partiell befrielse från importtullar.

För att få tillämpa passiv förädling krävs tillstånd av Tullverket.

37.7 Transitering

37.7.1 Allmänt

Transitering

Transitering av varor innebär att varorna transporteras från en plats till en annan utan att beläggas med importtullar och andra skatter eller avgifter eller bli föremål för handelspolitiska åtgärder.

Grundläggande för transitering av varor är att varorna transporteras från ett tullkontor till ett annat tullkontor under någon form av tullkontroll. Kontroll av att varorna inte byts ut sker vanligtvis genom att tullen förseglar de lastenheter i vilka varorna transporteras.

37.7.2 Transiteringsförfarandet inom EU

Inom EU

Inom EU kan följande transiteringsförfaranden tillämpas

- det gemensamma transiteringsförfarandet,
- gemenskapens transiteringsförfarande,
- enligt TIR-konventionen, dvs. på TIR-carnet,
- på ATA-carnet,
- enligt Mannheimkonventionen, dvs. på Rhens farleder med användande av Rhenmanifestet,
- enligt en särskild överenskommelse mellan Atlantpaktens stater, dvs. med NATO-blankett 302,
- enligt överenskommelser med Andorra och San Marino.

Det vanligaste transiteringsförfarandet är det gemensamma transiteringsförfarandet.

37.7.3 Det gemensamma transiteringsförfarandet

Gemensam transitering

Fördragsslutande parter till konventionen den 20 maj 1987 om ett gemensamt transiteringsförfarande är Europeiska gemenskapen

innefattande samtliga medlemsstater, samt vart och ett av EFTA- och de s.k. Visegradländerna.

EFTA-länder: Island, Norge och Schweiz.

Visegradländer: Polen, Slovakien, Tjeckien och Ungern.

Det gemensamma transiteringsförfarandet tillämpas på transiteringar såväl mellan gemenskapen och EFTA-/Visegradländerna som mellan dessa länder. En transitering, som endast berör en fördragsslutande parts område är alltså inte att anse som en transitering enligt det gemensamma förfarandet.

Exempel på transiteringar enligt detta förfarande: Stockholm – Oslo, Prag – Paris, Gdansk – Budapest, Oslo – Bern.

37.8 Frizon och frilager

Frizon/Frilager

Det är medlemsstaterna inom gemenskapen som beslutar om upprättandet av frizoner och frilager. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen. Tullverket ska godkänna uppförandet av byggnader i en frizon. Tullverket övervakar frizonerna och får utföra tullkontroll av personal och transportmedel.

Frizoner och frilager är delar av gemenskapens tullområde eller avskilda lokaler inom detta område och där

- icke-gemenskapsvaror inte anses befinna sig inom gemenskapens tullområde, under förutsättning att varorna inte övergått till fri omsättning,
- gemenskapsvaror finns upplagda samt omfattas av sådana åtgärder som vanligen är knutna till export av varor.

37.9 Återexport

Icke-gemenskapsvaror får återexporteras från gemenskapens tullområde. Vid återexport tillämpas de regler som gäller för tullförfarandet export och tulldeklaration ska lämnas som vid normal export

37.10 Förstöring eller överlåtelse

Förstöring eller överlåtelse av icke-gemenskapsvaror får göras efter föreskriven anmälan till Tullverket och ska inte medföra utgifter för statskassan. Tullverket övervakar proceduren

37.11 Betalningsskyldighet

Tullskuld

Tullskuld (tullar, jordbrukstullar och exporttullar), annan skatt och avgift ska betalas för varor som importeras från tredje land

av den som är gäldenär för varan. Med gäldenär avses en person som har betalningsansvar för en tullskuld. Anlitar gäldenären ombud för att lämna tulldeklaration kan ombudet åta sig att fullgöra gäldenärens betalningsskyldighet gentemot Tullverket. Det är dock alltid gäldenären som är betalningsskyldig gentemot Tullverket.

Påförda avgifter måste betalas inom föreskriven tid, även om gäldenären inte är nöjd med tulltaxeringsbeslutet, utan begär omprövning eller överklagar detta. Leder klagomålet eller omprövningen till lägre avgifter sker återbetalning.

Betalningstid

Tullskuld och övriga avgifter ska betalas vid varje importtillfälle. Betalningen ska ske senast 10 dagar efter det att avgiftsbeslutet meddelats. Vid betalningen utfärdas ett tullkvitto.

På tullkvittot meddelas även tulltaxeringsbeslutet. Beslutet anses vara meddelat den dag tullkvittot utfärdats.

Tullräkning

Kredithavare betalar tullskuld, andra skatter och avgifter enligt tullräkning. En kredithavare får tullräkning en gång i veckan. Räkningen omfattar tulltaxeringsbeslut för samtliga sändningar som frigjorts under en kalendervecka. Betalningen ska göras senast på den förfallodag som angivits på räkningen. En tullräkning utfärdas minst 10 dagar innan den ska betalas.

Dröjsmålsränta

Den som inte betalar tullskuld, annan skatt och avgift inom föreskriven tid får betala en dröjsmålsränta.

Tullbestämmelserna innehåller ett stort antal bestämmelser om återbetalning eller eftergift av tull. Belopp som får dras av vid momsredovisningen återbetalas inte.

37.12 Omprövning och överklagande

Omprövning

Deklarant som finner fel i ett tulltaxeringsbeslut kan begära omprövning. En ansökan om omprövning ska göras inom tre år från den dag då den betalningsskyldige underrättades om beloppet, dvs. den dag då tullräkningen utfärdades. Ett omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen. Tullverket kan också på eget initiativ besluta om rättelse genom omprövning. Även ett sådant omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen.

Överklagande

Ett tulltaxeringsbeslut får överklagas. Ett överklagande ska ha kommit in inom tre år från den dag då tullskulden uppkom. Ett överklagande beträffande tulltaxering behandlas som en ansökan om omprövning, om Tullverket finner att beslutet kan ändras så som gäldenären begär. Om överklagandet gäller något annat beslut enligt tullagstiftningen än tulltaxeringsbeslut ska överklagandet enligt FL ha kommit in inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet.

37.13 Tulltillägg

Tulltillägg

Tulltillägg är i likhet med skattetillägg en sanktionsavgift.

Har en oriktig uppgift lämnats i en tulldeklaration och uppgiften medför att för låg tull eller skatt skulle ha fastställts påförs tulltillägg.

Tulltillägget är 20 procent av den tull eller skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits. Det är dock 10 procent när det gäller moms som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML.

Tulltillägg påförs normalt inte om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten understiger 5000 kronor.

En gäldenär kan begära omprövning av eller överklaga ett beslut om tulltillägg.

37.14 Tullverkets kontrollmöjligheter

Tullkontroll

För kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen gjorts riktigt och fullständigt får Tullverket undersöka varor, transportmedel och andra utrymmen där varor kan förvaras, områden för tillfälligt lager, tullager, frizoner och frilager samt handresgods. Särskilda regler gäller för Tullverkets kontroll vid införsel från eller utförsel till annat EU-land.

I samband med granskningen av tulldeklarationer kan Tullverket begära in de handlingar och uppgifter som behövs för att styrka de uppgifter som lämnats i deklarationen. Tullverket får också undersöka och ta prov på varor.

Tullrevision

Efterkontroll görs bl.a. i form av tullrevision. Den reviderade ska underrättas om beslutet om tullrevision innan revisionen verkställs. Beslutet innehåller uppgifter om ändamålet med revisionen och möjligheten att undanta vissa handlingar och uppgifter.

Vid revisionen får alla handlingar granskas som kan ha betydelse för kontrollen. Som exempel på handlingar som får granskas kan nämnas kontoplaner, bokföringsverifikationer, bokföringsböcker, bokslutshandlingar, revisions- och verksamhetsberättelser, kontrakt etc. Vid revision får revisorn ta prov på varor och granska varulager.

Historik över förutsättningar för redovisning i skattedeklaration (fd momsdeklaration)

Förutsättningar för momsens redovisning i momsdeklaration respektive skattedeklaration alltsedan 1991. Momsdeklarationen ersattes den 1 januari 1998 med skattedeklarationen.

Direkt på grund av lagtext					
År	**Belopps-gräns 1)**	**Ej skyldig lämna självdekla-ration 2)**	**HB och EEIG 3)**	**Nytt transport-medel eller punktskatte-pliktiga varor 4)**	**EG-handel 5)**
1991	200 000 kr	Alltid			
1992	200 000 kr	Alltid			
1993	200 000 kr	Alltid			
T.o.m. 940630	200 000 kr	Alltid			
Fr.o.m. 940701	200 000 kr	Alltid			
1995	200 000 kr	Alltid		Alltid	Alltid
1996	1 000 000 kr	Alltid		Alltid	-
1997-	1 000 000 kr	Alltid	Alltid	Alltid	-

Efter SKM/SKV:s beslut				
År	**Begäran 6)**	**Särskilda skäl 7)**	**Nystartad verksamhet 8)**	**Kvalificerade undantag och export 9)**
1991	Efter prövning			
1992	Efter prövning			
1993	Efter prövning			
T.o.m. 940630	Efter prövning			
Fr.o.m. 940701	Efter prövning		Efter prövning	Efter prövning
1995	Efter prövning		Efter prövning	Efter prövning
1996	Efter ansökan	Efter prövning	Efter prövning	Efter prövning
1997-	Efter ansökan	Efter prövning	Efter prövning	Efter prövning

Fotnoter

1) Beloppsgränsen beräknas på
   1991: skattepliktig omsättning (inkl. moms)
   1992-940630: skattepliktig omsättning (exkl. moms)
   940701-1996: beskattningsunderlaget
   1997- : beskattningsunderlaget exkl. gemenskapsinterna förvärv och import. Avsnitt 4.3.2.

2) Avsnitt 4.3.2 och 4.4.1.

3) HB och EEIG var inte skyldiga att lämna självdeklaration före 1997. EEIG har endast funnits sedan Sverige gick med i EU. Avsnitt 4.3.2.

4) Denna punkt gäller köpare som inte är skattskyldiga till moms av annan anledning än att de köpt nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor. Hanteringen är speciell för dessa. Avsnitt 27.

5) Att EG-handeln alltid skulle redovisas i momsdeklaration gällde bara 1995.

6) Fr.o.m. 1996 gäller att om skattskyldig begär att få redovisa momsen i skattedeklaration ska detta medges. Avsnitt 4.3.4. Före 1996 ingick sådan begäran i punkten särskilda skäl och skulle prövas av SKM.

7) Avsnitt 4.3.4.

8) Före 940701 prövades nystartade verksamheter enligt punkten särskilda skäl. Avsnitt 4.3.2, uppbyggnadsskede.

9) Före 940701 ansågs dessa företagare skattskyldiga och redovisade i momsdeklaration om någon av övriga förutsättningar var uppfyllda. Avsnitt 4.3.2.

Historik över redovisnings- och betalningstidpunkter

Nedan anges när momsuppgifter i skattedeklaration (fd momsdeklaration) ska lämnas och betalas.

År	**Den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång** 1)	**Den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång** 2)	**Den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång** 1)	**Den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång** 3)
-941231 4)	Alla	-	-	-
950101-951231	Alla	-	-	-
960101-960630 5)	Högst 10 milj kr	-	Mer än 10 milj kr	-
960701-971231 6)	Högst 40 milj kr	-	Mer än 40 milj kr	-
980101- 6)	-	Högst 40 milj kr 7)	-	Mer än 40 milj kr

Fotnoter

1) Redovisningsperioder som går till ända den 30 juni redovisas den 20 augusti.

   Deklaration ska lämnas in och betalning ska ske senast på angiven dag.

2) Redovisningsperioderna juni och november redovisas den 17 augusti respektive 17 januari.

   Deklaration ska ha kommit in och betalning ska finnas bokförd på SKV:s särskilda konto senast på angiven dag.

3) Redovisningsperioden november redovisas den 27 december.

   Deklaration ska ha kommit in och betalning ska finnas bokförd på SKV:s särskilda konto senast på angiven dag.

   Fr.o.m. den 1 juni 1998 kan SKM (numera SKV) besluta att moms ska redovisas den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång fastän beskattningsunderlaget inte överstiger 40 miljoner.

4) Redovisning för helt kalenderår lämnas in senast den 5 april året därpå. Fr.o.m. den 1 januari 1995 ska redovisning för helt kalenderår lämnas in senast den 5 februari året därpå.

5) Beskattningsunderlaget beräknas inklusive gemenskapsinterna förvärv och import.

6) Beskattningsunderlaget beräknas exklusive gemenskapsinterna förvärv och import.

7) Fr.o.m. 2003-01-01 gäller den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden även i de fall då enbart uppgifter om omsättning, överföring eller förvärv av varor som transporteras mellan EG-länder ska lämnas i skattedeklarationen.

Skatteverket

Box 59
455 01 MUNKEDAL
0524-183 00

Registreringsbevis

Bilaga 3

Datum
2004-03-10

Person-/Org-/Reg.nummer
556014-3033

MEKANISKA OLOF AKTIEBOLAG
LÅDDAN 5
453 00 LYSEKIL

Ni är registrerad hos Skatteverket enligt följande

Huvudsaklig verksamhet Bygg- och annan teknisk konsultverksamhet (även väderlekstjänst och geodetiska undersökningar)	
SNI-kod/-er 74202, 74201	Bokslutsdatum 31 december
Juridisk form ÖVRIGA AKTIEBOLAG	
Särskild skatteadress (används vid utskick av moms- och arbetsgivarhandlingar från Skatteverket, om så önskas av den skattskyldige)	
Besöksadress	
Telefon	

	Fr.o.m.
F-skatt	1993-01-01
Arbetsgivare	2002-01-01
Moms	1997-01-01

Momsreg.nr/VAT-nr SE556014303301
Redovisning ska ske i skattedeklaration.
Redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden.

SKV 4621e L utgåva 5 04-01

Om uppgifterna ändras eller om avregistrering ska ske ska ni anmäla detta skriftligt till Skatteverket. Använd gärna baksidan av detta registreringsbevis. Nytt registreringsbevis utfärdas efter varje ändring. För den som har F-skatt utfärdas registreringsbevis minst en gång per år.

KOPIA

F-skattebevis

556014-3033
MEKANISKA OLOF AKTIEBOLAG

Om innehavaren av detta bevis tar emot ersättning för utfört arbete och det är uppenbart att det är fråga om anställning måste arbets-/uppdragsgivaren skriva till Skatteverket och meddela detta.

Innehavare av detta bevis är redovisningsskyldig för mervärdesskatt.

Kontroll av beviset kan göras på närmaste skattekontor

BEVISET UTFÄRDAT AV
Skatteverket

Innehavare av F-skattebevis svarar själv för preliminär skatt och socialavgifter.

Anmälan om ändring/avregistrering

Datum | Person-/Org-/Reg.nummer

Återkallelse/Anmälan om avregistrering

	Fr.o.m.		
☐ F-skatt ☐ FA-skatt		☐ Näringsverksamhet bedrivs inte	☐ Egen begäran
	Fr.o.m.		
☐ Arbetsgivare		☐ Verksamhet med anställda har upphört	☐ Verksamheten har upphört/överlåtits
	Fr.o.m.		
☐ Moms		☐ Nedlagd verksamhet	☐ Överlåten/Såld verksamhet

Om verksamheten sålts/överlåtits ange nedan namn, adress och person-/organisationsnummer avseende den nya ägaren.

Ny ägare	Person-/Organisationsnummer	Adress

Anmälan om ändrade uppgifter

Ny verksamhetsart		Fr.o.m.	%
Tillkommande verksamhetsart		Fr.o.m.	%
Bokslutsdatum		Fr.o.m.	
Ny delägare fr.o.m.	Namn	Person-/Organisationsnummer	
Firmatecknare fr.o.m.	Namn	Person-/Organisationsnummer	
Ny adress		Fr.o.m.	
☐ Postadress	☐ Särskild skatteadress	☐ Besöksadress	
Ange ny adress			
		Fr.o.m.	Omsättning
Nytt redovisningssätt	☐ Varje månad	☐ En gång om året	
Ny redovisningstidpunkt	☐ Den 12 i andra månaden (dvs. 42 dagar) efter redovisningsperiodens utgång	☐ Den 26 i första månaden (dvs. 26 dagar) efter redovisningsperiodens utgång	
	Fr.o.m.	Fr.o.m.	
Ny redovisningsmetod	☐ Faktureringsmetod	☐ Bokslutsmetod	

Övrigt

(Namnunderskrift av behörig firmatecknare) (Telefonnr) (Namnförtydligande)

Deklarationen ska finnas hos Skatteverket
på deklarationsdagen. (Adress, se baksidan)

Skattedeklaration Bilaga 4

01 Deklarationsdag	02 Person-/Organisationsnummer

Momsreg.nummer/VAT-nummer

Moms att deklarera för

Omsättning *inom* Sverige

Momspliktig omsättning *inom* Sverige	11	
Momsfri omsättning *inom* Sverige	12	
Momspl. uttag av fastighetsförvaltningstjänster	13	
Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster	14	
Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn.	15	

Exportomsättning och EG-handel

Omsättning av varor *utanför* EG (export)	21	
Omsättning av tjänster till utlandet	22	
Omsättning av varor till annat EG-land [1]	23	
Överföring av varor till annat EG-land [1]	24	
Förvärv av varor från annat EG-land	25	
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land [1]	26	

VERKSAMHETSLOKALER - skattskyldighet för uthyrning

Utgående moms (ingår i 32)	30	
Ingående moms (ingår i 37)	31	

Moms att betala eller få tillbaka

Utgående moms	32	+
Utgående moms	33	+
Utgående moms	34	+
Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35	+
Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36	+
Avdragsgill ingående moms	37	-
Moms att betala eller få tillbaka	39	+/- =

Arbetsgivaravgifter och avdragen skatt att deklarera för

Bruttolön, förmåner och kostnadsavdrag

Avgiftspliktig bruttolön *utom* förmåner	41	+
Avgiftspliktiga förmåner	42	+
Kostnadsavdrag	43	-
Sammanlagt underlag för arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt	40	=

Företagets egna - frivilliga - noteringar

Dessa uppgifter är **inte** deklarationsuppgifter. De är endast för företagets eget bruk och ersätter **inte** de uppgifter som ska lämnas på övriga rader i blanketten.

Moms att betala/återfå	
Arbetsgivaravgift	
Avdragen skatt	
F- eller SA-skatt	
Att betala/få tillbaka	

Underlag för arbetsgivaravgifter (rad 40 = 44 + 45 + 47 + 49)

Full arbetsgivaravgift (rad 44 = 40 - 45 - 47 - 49)	44	
	45	
Arbetsgivaravgift för utsänd personal m.fl. [2]	47	
Företagsstöd inkl. i stödomr. (rad 48 = 44 + 45 + 47)	48	
Särskild löneskatt (rad 49 = 40 - 44 - 45 - 47)	49	
Underlag för skatteavdrag	80	

Uträkning av arbetsgivaravgifter

	54	+
	55	+
Överfört från specifikation rad 57	57	+
Avdrag, 5 %, dock högst 3 550 kr [3]	58	-
	59	+
Summa arbetsgivaravg. (företagets not. registreras ej)		=
Avdragen skatt	85	+
Arbetsgivaravgift och avdr.skatt att betala	90	=

[1] Om raden fylls i ska kvartalsredovisning lämnas se SKV 557.
[2] Specifikation, SKV 4721 LA, ska bifogas.
[3] I stödområde A (vissa branscher) 15 %, dock högst 10 650 kr.

Underskrift

Underskrift (behörig firmatecknare)	Telefonnummer	03 Administrativ kod
Namnförtydligande		

Samråd enligt SFS 1982:668 har skett med Näringslivets Regelnämnd.
Statistiska centralbyrån (SCB) använder uppgifterna i skattedeklarationen för framställning av statistik.

Deklarationsadress

Sänd in deklarationen i tid

Bifogat fönsterkuvert passar för deklarationsadressen ovan. Kom ihåg frimärke.

Fax accepteras inte som deklaration.

Sänd in skattedeklarationen utan bilagor eller meddelandelappar och utan noteringar på blanketten.

Deklarationen ska ha kommit in **senast** den deklarationsdag som är angiven i ruta 01 på blanketten. Kommer deklarationen in för sent får företaget betala förseningsavgift. Om datum inte är angivet i ruta 01, ska deklarationen ha kommit in den 12 i månaden efter löneutbetalning, i augusti eller januari den 17.

Betalningen ska vara bokförd på Skatteverkets postgiro eller bankgiro senast på deklarationsdagen. Det räcker alltså inte med att girera eller betala in på posten eller banken på förfallodagen. Företag med ett beskattningsunderlag över 40 miljoner gör två betalningar i månaden.

Fyll i blanketten på rätt sätt

Kontrollera de förtryckta uppgifterna. Meddela skattekontoret snarast om något är fel.

Fyll bara i de belopp som du ska deklarera och lämna övriga fält blanka. Om du skriver fel stryker du ett streck över det felaktiga beloppet och skriver det rätta i avsedd ruta.

Siffrorna kan skrivas till höger, till vänster eller mitt i fältet bara de är tydliga och **inom rutans ram**. Skriv heltal, inga kommatecken, punkter, streck eller ören.

Ange bara i undantagsfall **plus- eller minustecken** (+/-) i momsdelen, t.ex. vid kreditfaktura. Ange dock **aldrig** plus- eller minustecken i ruta 39 eller i arbetsgivardelen.

Deklaration även om du inte har något att deklarera

Gör så här om du inte har något att deklarera för månaden:

- Sätt 0 i ruta 39 om du är momsregistrerad men inte har någon moms att deklarera för månaden.
- Sätt 0 i ruta 90 om du är arbetsgivarregistrerad men varken har arbetsgivaravgift eller avdragen skatt att deklarera för den månad som deklarationen avser.
- Om deklarationsdag inte är angiven i ruta 01 lämnar du bara deklarationen i månaden efter löneutbetalning eller en 0-deklaration efter årets utgång, senast 17 januari.

Ytterligare information och hjälp

I broschyren Skattekonto för företagare (SKV 409) beskrivs steg för steg hur du ska fylla i skattedeklarationen. Broschyren finns på **www.skatteverket.se** och kan beställas via webbplatsen eller servicetelefon 020-567 000, direktval 7702.

Prova att lämna elektronisk skattedeklaration. Demo och anmälningsblankett finns på **www.skatteverket.se**.

Kontakta skattekontoret om du har frågor. Dit ska du också vända dig om registreringen för mervärdesskatt eller som arbetsgivare behöver ändras.

Information om hur momsdelen i skattedeklarationen ska fyllas i

Nedan följer en redogörelse för vad som ska anges på respektive rad i skattedeklarationens momsdel. Se även SKV:s broschyr ”Skattekonto för företagare” (SKV 409).

Rad 11

Rad 11 Momspliktig omsättning inom Sverige

Här redovisar du den momspliktiga omsättningen inom Sverige exklusive moms. Med omsättning avses att

- varor överlåts mot ersättning (säljs) eller tas i anspråk genom uttag (med varor avses även inventarier),
- tjänster utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag.

Även försäljning av varor och tjänster till köpare i andra länder kan i vissa fall räknas som momspliktig omsättning inom Sverige. Ett exempel är försäljning av varor som transporteras från Sverige till en köpare som inte är momsregistrerad i ett annat EG-land och där den s.k. omsättningströskeln inte passerats i varornas destinationsland.

Här redovisar du även ersättningen för sådana förvärv av tjänster från utlandet för vilka du som köpare är skattskyldig i Sverige (omvänd skattskyldighet). Med utlandet förstås såväl annat EG-land som land utanför EG. (Utgående moms på denna ersättning redovisas på rad 36.)

På denna rad ska du även redovisa ersättning för förvärv av sådana tjänster och varor som omfattas av de bestämmelser som infördes den 1 juli 2002 och som innebär en utökad tillämpning av omvänd skattskyldighet vid förvärv från utländska företag. En förutsättning är att de förvärvade varorna och tjänsterna är omsatta i Sverige, se nedan under ”Övrigt”. (Utgående moms på denna ersättning redovisas på raderna 32–34.)

Observera

Uttag av fastighetsförvaltningstjänster och marginalbeskattning ska inte redovisas här utan på raderna 13–15.

Momsen på belopp som redovisats på rad 11 ska redovisas på raderna 32, 33, 34 och 36.

Redovisning av a conton vid byggnadsentreprenader kommenteras nedan under rubriken ”Övrigt”.

Central redovisning av moms i vissa branscher, t.ex. STC:s redo-

visning av moms inom travsporten, kommenteras nedan under rubriken ”Övrigt”.

Redovisning av försäljning av investeringsguld i de fall då säljaren valt att vara skattskyldig för försäljningen, se nedan under ”Övrigt”.

Rad 12

Rad 12 Momsfri omsättning inom Sverige

Här redovisar du momsfri omsättning inom Sverige.

Även momsfri försäljning till köpare i andra EG-länder ska redovisas här.

Undantag: Om försäljningen är momsfri på grund av att köparen åberopar ett VAT-nummer som är utställt i ett annat EG-land än Sverige ska omsättningen inte redovisas här utan på rad 23.

Observera

Med omsättning avses överlåtelse av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Bidrag, som erhålls utan krav på motprestation, försäkringsersättningar, skadestånd m.m. ska inte redovisas i skattedeklarationen.

Se även om a conton vid byggnadsentreprenader m.m. under rubriken ”Övrigt” nedan.

Rad 13

Rad 13 Momspliktiga uttag av fastighetsförvaltningstjänster

Här redovisar du värdet av vissa tjänster som du som fastighetsägare utför på en egen fastighet under förutsättning att fastigheten inte ingår i en momspliktig verksamhet.

De tjänster vars värde ska anges på raden är

- byggnads- och anläggningsarbeten inklusive reparation och underhåll,
- ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

Tjänsterna ska beskattas som uttag i verksamheten, dvs. moms ska redovisas på det angivna värdet om

- fastigheten ingår i en verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms, t.ex. vid uthyrning av bostäder eller vid uthyrning av lokaler som inte omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet och

– lönekostnaden, inräknat skatter och avgifter, för att utföra tjänsterna överstiger 150 000 kr för beskattningsåret.

Momsen på belopp som redovisats på rad 13 ska anges på rad 32.

Rad 14

Rad 14 Omsättning av marginalbeskattade varor och tjänster

Här redovisar du försäljningssumman av de varor och tjänster som beskattas enligt reglerna för vinstmarginalbeskattning.

Begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Försäljningssumman redovisas brutto oavsett om det uppstått en negativ eller positiv vinstmarginal. Eftersom momsen på vinstmarginalen inte får anges öppet på fakturan anges försäljningssumman inklusive moms.

Resetjänster

Försäljningssumman redovisas brutto oavsett om det uppstått en negativ eller positiv vinstmarginal. Om fakturan har utställts med öppet debiterad moms ska försäljningssumman anges exklusive moms. Har momsen inte debiterats öppet i fakturan ska försäljningssumman anges *inklusive moms*.

Observera

Omsättning som redovisas på denna rad ska *inte* ingå i belopp som redovisas på *rad 11*.

Rad 15

Rad 15 Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättning

Här redovisar du beskattningsunderlaget för de varor och tjänster som beskattas enligt reglerna för vinstmarginalbeskattning. Med beskattningsunderlag förstås det värde på vilket momsen ska beräknas, dvs. beskattningsunderlaget är *exklusive* momsen. Vid negativ vinstmarginal anges värdet till 0 kr.

Begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Beskattningsunderlaget är vinstmarginalen minskad med momsen på vinstmarginalen.

Vid en skattesats på 25 % uppgår beskattningsunderlaget till 80 % av skillnaden mellan försäljningssumman och inköpssumman för den sålda varan.

Momsen belöpande på försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter redovisas på raderna 32, 33 eller 34 beroende på vilken skattesats som är tillämplig på försäljningen.

Resetjänster

Beskattningsunderlaget är resebyråns marginal. Marginalen är skillnaden mellan resans pris exklusive moms och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som direkt kommer resenären till godo.

Momsen på resetjänster redovisas på rad 32.

Observera

Omsättning som redovisas på rad 15 ska *inte* ingå i belopp som redovisas på *rad 11*.

Rad 21

Rad 21 Omsättning av varor utanför EG (export)

Här redovisar du exportomsättning som avser varor, dvs. försäljning till länder utanför EG.

På raden ska redovisas försäljning av varor som exporteras från Sverige eller från ett annat EG-land samt varor som ett svenskt företag säljer i länder utanför EG, dvs. där varan vid försäljningen redan finns i ett land utanför EG.

På raden ska även förskott för beställd vara redovisas om varan ska exporteras. Förskottet ska redovisas i den redovisningsperiod som betalning mottas.

Observera

Omsättning som ska redovisas i annat EG-land ska inte redovisas här.

Endast försäljning av varor redovisas här. Försäljning av tjänster till utlandet (både länder inom och utanför EG) redovisas på rad 22.

Rad 22

Rad 22 Omsättning av tjänster till utlandet

Här redovisar du omsättning av tjänster

- till ett annat EG-land eller
- till ett land utanför EG
- för vilka beskattningen inte sker i Sverige.

Observera

Endast det förhållandet att köparen av tjänsten är från utlandet innebär inte nödvändigtvis att tjänsten är omsatt till ett annat land än Sverige.

Endast försäljningar ska anges. Inköp av tjänster från utlandet ska inte redovisas här utan på raderna 11 (ersättningen för tjänsten) och 36 (utgående moms på förvärvet) samt på rad 37 (om beloppet

som redovisats på rad 36 även är avdragsgillt som ingående moms).

Rad 23

Rad 23 Omsättning av varor till annat EG-land

Här redovisar du värdet av varuleveranser till andra EG-länder, under förutsättning att köparen är momsregistrerad i ett annat EG-land och har åberopat sitt VAT-nummer som ska vara utställt i ett annat EG-land än Sverige. Om köparen inte uppfyller nämnda förutsättningar ska du redovisa utgående moms på raderna 32, 33 eller 34 och värdet (beskattningsunderlaget) på rad 11. Om omsättningen är momsfri ska du redovisa den på rad 12.

Observera

- Överföringar till egen filial eller egen verksamhet som är momsregistrerad i ett annat EG-land ska inte redovisas här utan på rad 24.
- Mellanmans försäljning i trepartshandel ska inte redovisas i skattedeklarationen utan endast i kvartalsredovisning (KVR). Se dock vad som sägs nedan vid rad 26 angående redovisning av mellanmannens förvärv.
- Varuförsäljning som beskattas enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning ska inte redovisas här utan på raderna 14 och 15.
- Omsättning av varor som ska redovisas i ett annat EG-land, se nedan under ”Övrigt”.

Förskott för beställd vara som ska levereras till en momsregistrerad köpare i ett annat EG-land ska inte redovisas förrän leverans sker.

Belopp som redovisas på rad 23 ska även redovisas som värde av varuleveranser i kvartalsredovisningen för motsvarande kvartal.

Rad 24

Rad 24 Överföring av varor till annat EG-land

Med överföring menas gränsöverskridande transport inom EG av vara utan att varan byter ägare.

På rad 24 redovisar du värdet av överföring av varor som gjorts till en egen filial eller till en egen verksamhet i ett annat EG-land där verksamheten är momsregistrerad. Det värde som ska anges är anskaffningsvärdet för de varor som överförs till det andra EG-landet.

Observera

Värdet av varuöverföringar till ett annat EG-land när varan anses omsatt i det andra EG-landet ska inte redovisas här. Detta gäller t.ex. när en vara överförs i samband med monteringsleverans eller postorderförsäljning från Sverige i de fall då omsättningströskeln för momsregistrering passerats i respektive EG-land.

Belopp som redovisas på denna rad ska även redovisas i kvartalsredovisningen för motsvarande kvartal.

Rad 25

Rad 25 Förvärv av varor från annat EG-land

Här redovisar du

- värdet av varuförvärv som du gjort från andra EG-länder under åberopande av ditt svenska momsregistreringsnummer (VAT-nummer)
- överföring från egen verksamhet i ett annat EG-land som ska beskattas i Sverige.

Observera

Mellanmans förvärv i trepartshandel ska inte redovisas här utan på rad 26.

Det värde som ska redovisas vid förvärv av varor är beloppet enligt fakturan omräknat till svenska kronor. Vid överföring ska i stället anskaffningsvärdet för de överförda varorna anges.

Omräkning från utländsk till svensk valuta ska göras med den valutakurs som gäller per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Månatlig kurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas.

Utgående moms på förvärven och överföringarna ska redovisas på rad 35.

Rad 26

Rad 26 Trepartsförvärv av varor från annat EG-land

Här redovisar du – som mellanman – värdet av varuförvärv från en momsregistrerad säljare i annat EG-land, där varan levereras direkt till momsregistrerad köpare i ett annat EG-land än Sverige.

Med trepartsförvärv menas sådana förvärv som en i Sverige momsregistrerad mellanman i en trepartshandel gjort. Sådana förvärv beskattas alltså inte till skillnad från ”vanliga” gemenskapsinterna förvärv som redovisas på rad 25.

Trepartshandel innebär att en vara säljs mellan tre momsregistrerade företag i tre olika EG-länder och att varan skickas direkt från det första företaget i kedjan till det sista. Det är det andra företaget i kedjan som är den s.k. mellanmannen.

Den efterföljande försäljningen (mellanmannens försäljning i trepartshandel) ska redovisas i *kvartalsredovisningen* för det kvartal då försäljningen sker.

Observera

Uppgift om den efterföljande försäljningen ska inte lämnas i skattedeklarationen vilket innebär att en mellanmans uppgiftsskyldighet i skattedeklarationen endast omfattar den redovisning av värdet på förvärvet som ska anges på rad 26.

Rad 30

Rad 30 Utgående moms

Här redovisar du utgående moms på sådan uthyrning av verksamhetslokal, som du efter ansökan och beslut från skattemyndigheten har blivit registrerad som skattskyldig för.

Beloppet på denna rad ska även ingå i beloppet på rad 32.

Observera

Frivillig skattskyldighet förutsätter beslut av skattemyndigheten. Utan sådant beslut är uthyrning av lokaler undantagen från skatteplikt och utgående moms kan inte debiteras på hyran.

Rad 31

Rad 31 Ingående moms

Här redovisar du ingående moms som avser sådan uthyrning av verksamhetslokal, som du efter ansökan och beslut från skattemyndigheten har blivit registrerad som skattskyldig för.

Beloppet på denna rad ska *även* ingå i beloppet på rad 37.

Observera

Frivillig skattskyldighet förutsätter beslut av skattemyndigheten. Utan sådant beslut föreligger ingen avdragsrätt för ingående moms belöpande på hyra av lokaler.

Rad 32–34

Rad 32–34 Utgående moms

Här redovisar du för respektive skattesats summan av

- utgående moms på omsättning (försäljning och uttag) av varor och tjänster som omsatts inom Sverige
- utgående moms på förskott för beställd vara eller tjänst.

– utgående moms på inköp av varor och tjänster som du har gjort från ett utländskt företag. En förutsättning är att det är fråga om förvärv som omfattas av de regler för omvänd skattskyldighet som infördes den 1 juli 2002, se nedan under ”Övrigt”.

Observera

I vissa fall ska utgående moms redovisas på raderna 35 och 36, se nedan.

Rad 32

Rad 32 Utgående moms 25 %

Här redovisar du utgående moms på omsättning som beskattas med 25 % moms. Den generella skattesatsen 25 % gäller för skattepliktig omsättning av varor och tjänster som inte beskattas med 12 % respektive 6 %, se nedan vid rad 33 och 34.

Motsvarande omsättning och beskattningsunderlag redovisas på raderna 11, 13 och 15.

Observera

På rad 32 ska också ingå belopp redovisat på rad 30, dvs. utgående moms hänförlig till uthyrning av *verksamhetslokaler*. En förutsättning för redovisning av utgående moms vid uthyrning av lokaler är dock att skattemyndigheten beslutat om skattskyldighet för uthyrningen.

Central redovisning av utgående moms inom trav- och galoppsporten kommenteras nedan under rubriken ”Övrigt”.

Redovisning av försäljning/inköp av investeringsguld i de fall då säljaren valt att vara skattskyldig för försäljningen, se nedan under ”Övrigt”.

Rad 33

Rad 33 Utgående moms 12 %

Här redovisar du utgående moms på omsättning som beskattas med 12 % moms.

Motsvarande omsättning och beskattningsunderlag redovisas på raderna 11 och 15.

Skattesatsen 12 % gäller för

– rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Om hotellrumspriset inkluderar förtäring, t.ex. frukost, ska den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas som serveringstjänst dvs. med 25 %,

– transport i skidliftar,

- upphovsmans eller dennes dödsbos försäljning av eget konstverk. Vid försäljning från annan än upphovsman eller dennes dödsbo, t.ex. från bolag, gäller den generella skattesatsen på 25 %,
- import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Skatt vid import tas emellertid ut av tullverket och redovisas inte som utgående moms i skattedeklarationen, och
- livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i livsmedelslagen (1971:511). Som livsmedel räknas inte vatten från vattenverk, spritdrycker, vin och starköl samt tobaksvaror. För dessa varor gäller skattesatsen 25 % liksom för serveringstjänster, dvs. då mat och dryck förtärs på restaurang, bar och café eller liknande.

Rad 34

Rad 34 Utgående moms 6 %

Här redovisar du utgående moms på omsättning som beskattas med 6 % moms.

Motsvarande omsättning och beskattningsunderlag redovisas på raderna 11 och 15.

Skattesatsen 6 % gäller för

- böcker och tidskrifter m.m.,
- entréavgifter till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, balett- eller operaföreställningar och därmed jämförliga föreställningar,
- momspliktig biblioteks- och museiverksamhet,
- entréavgifter till djurparker,
- upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk. För sådana upplåtelser eller överlåtelser av rättigheter som avser fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information är skattesatsen 25 %,
- upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,
- momspliktiga tjänster inom idrottsområdet, och
- personbefordran. Rena nöjesattraktioner såsom karusellturer, turer i berg- och dalbana, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande anses inte som personbefordran utan beskattas med 25 %.

Rad 35

Rad 35 Utgående moms på varuförvärv från annat EG-land

Här redovisar du summan av utgående moms, 25 %, 12 % och 6 %, som belöper på sådana förvärv av varor som har redovisats på rad 25.

Observera

Utgående moms på betalning i förskott av en beställd vara ska redovisas när leveransen har skett.

Om fakturan är utställd i utländsk valuta ska fakturabeloppet räknas om till svenska kronor.

Utgående moms på gemenskapsinterna förvärv (GIF) ska alltid redovisas först när leveransen har skett även om förskottsbetalning lämnats tidigare.

Rad 36

Rad 36 Utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet

Här redovisar du summan av utgående moms, 25 %, 12 % och 6 %, som belöper på sådana förvärv av tjänster från utlandet för vilka förvärvaren är skattskyldig.

Om fakturan är utställd i utländsk valuta ska fakturabeloppet räknas om till svenska kronor.

Underlaget för beräkning av den utgående skatten, dvs. den ersättning som du betalat för tjänsterna, ska redovisas på rad 11.

Observera

Skatt på förvärv av tjänster som omfattas av den nya omvända skattskyldighet som infördes den 1 juli 2002 ska inte redovisas här utan på raderna 32–34, se nedan under ”Övrigt”.

Rad 37

Rad 37 Avdragsgill ingående moms

Här redovisar du summan av avdragsgill ingående moms (moms som du betalat på inköp). I beloppet ingår

- moms på förvärv av varor och tjänster som har skett inom Sverige,
- moms som påförts i tullräkning,
- moms på förvärvade tjänster från länder utanför EG,
- moms på förvärvade varor och tjänster från andra EG-länder.

Observera

Ingående moms som redovisats på rad 31 ska ingå i beloppet som redovisas på rad 37.

Utgående moms som redovisats på raderna 35 och 36 är avdragsgill på samma sätt som ingående moms.

Utländsk debiterad moms är aldrig avdragsgill. Sådan moms kan i vissa fall återbetalas av utländsk skattemyndighet.

Rad 39

Rad 39 Moms att betala eller få tillbaka

Här redovisar du moms som du ska betala eller få tillbaka för perioden, dvs. summan av beloppen på raderna 32, 33, 34, 35 och 36 minskat med beloppet på rad 37.

Om du inte har någon moms att redovisa för perioden sätter du 0.

Övrigt

A conto-belopp vid byggnadsentreprenader

Om du har fakturerat a conto-belopp utan moms ska dessa redovisas på rad 11 först då den utgående skatten på a contona ska redovisas på rad 32. Det innebär att a conton utan moms inte ska redovisas löpande, varken som momspliktig omsättning (rad 11) eller som momsfri omsättning (rad 12).

Central redovisning av utgående moms inom trav- och galoppsporten (redovisning av STC/SG)

Inom trav- och galoppsporten redovisas utgående moms på prispengar centralt av STC/SG. Det innebär att du inte ska redovisa någon utgående moms i skattedeklarationen på sådana prispengar. Däremot ska du redovisa omsättningen, dvs. underlaget för den utgående momsen i din skattedeklaration på rad 11.

Omsättning av investeringsguld

Omsättning av investeringsguld är som huvudregel undantagen från skatteplikt och ska då redovisas av säljaren på rad 12 (momsfri omsättning inom Sverige).

Om köparen är näringsidkare kan säljaren välja att bli frivilligt skattskyldig för omsättningen vilket innebär att omsättningen blir skattepliktig. Den frivilliga skattskyldigheten är i vissa fall kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen, vilket innebär att köparen redovisar momsen på förvärvet. Se närmare förutsättningarna för omvänd skattskyldighet i MHL 2004, avsnitt 6.7. Vid frivillig skattskyldighet ska redovisning hos köpare och säljare ske enligt följande två alternativ.

1) Omvänd skattskyldighet *ska* tillämpas: *Säljaren* redovisar omsättningen på rad 11 (momspliktig omsättning inom Sverige) men redovisar ingen utgående moms på försäljningen. *Köparen* redovisar utgående moms på förvärvet på rad 32 (utgående moms 25 %). Om köparen har avdragsrätt för ingående moms på förvärvet ska motsvarande belopp redovisas som ingående moms på rad 37. Köparen ska endast redovisa förvärvet på dessa rader i deklarationen, d.v.s. ingen redovisning på rad 11.

2) Omvänd skattskyldighet *ska inte* tillämpas: *Säljaren* redovisar omsättningen på rad 11 (momspliktig omsättning inom Sverige) och utgående moms på rad 32 (utgående moms 25 %).

Omsättning av varor i andra EG-länder

Omsättning av varor som ska redovisas i ett annat EG-land ska inte redovisas i skattedeklarationen. Det innebär att skattedeklarationen inte ska innehålla uppgift om ett svenskt företags försäljning från t.ex. ett lager beläget i ett annat EG-land.

Omvänd skattskyldighet fr.o.m. den 1 juli 2002

Från och med den 1 juli 2002 utökades möjligheten att tillämpa omvänd skattskyldighet för svenska momsregistrerade företag som förvärvar varor och tjänster från ett utländskt företag. En förutsättning är att varorna och tjänsterna är omsatta i Sverige.

Exempel på varor och tjänster som kan omfattas av de nya bestämmelserna är:

- tjänster på fastighet,
- arbete på/värdering av varor som är lös egendom,
- varutransporter som utförs inom Sverige,
- uthyrning av transportmedel,
- försäljning av varor från konsignationslager och avropslager,
- försäljning av varor som monteras eller installeras i Sverige.

Riksskatteverket

KVARTALSREDOVISNING
Periodisk sammanställning

Bilaga 6

Avser tiden

Momsregistreringsnummer

Kvartalskod

Köparens VAT-nummer inklusive landkod	Värde av varuleveranser (ej ören)	Värde av trepartshandel (ej ören)

Summa värde av varuleveranser:

Sida nr

av totalt

Underskrift	Telefonnummer
Namnförtydligande	Faxnummer

RSV 5740 T utgåva 3 99-06

Upplysningar

Närmare information om uppgiftsskyldigheten m.m. lämnas i broschyren **"Hur man fyller i kvartalsredovisningen",** RSV 557.

Köparens VAT-nummer inklusive landkod

Registreringsnumret till mervärdesskatt (VAT-nummer) så som det ska skrivas i samband med gemenskapsintern handel inleds med en landkod. Följande landkoder är giltiga:

AT	Österrike	**ES**	Spanien	**IT**	Italien
BE	Belgien	**FI**	Finland	**LU**	Luxemburg
DE	Tyskland	**FR**	Frankrike	**NL**	Nederländerna
DK	Danmark	**GB**	Storbritannien	**PT**	Portugal
EL	Grekland	**IE**	Irland		

Det efter landkoden följande registreringsnumret består av upp till tolv tecken och anges vänsterställt. Giltiga tecken är 0 - 9 och A - Z. Förekommande bindestreck, mellanslag och punkter ska inte medtas. I broschyren "Hur man fyller i kvartalsredovisningen" finns uppgifter om utseendet av övriga EG-länders momsregistreringsnummer. Ett svenskt momsregistreringsnummer kan inte förekomma i kvartalsredovisningen.

Värde av varuleveranser

För varje köpare eller varumottagare i annat EG-land anges det för kvartalet ifråga sammanlagda värdet (inklusive eventuellt erhållna förskott) av

- ✔ Försäljning av varor (fakturabeloppen), inräknat leveranskostnader och andra kostnader som avkrävs kunden.
- ✔ Kreditfakturor utfärdade till köpare för leveranser redovisade under aktuellt eller tidigare kvartal.
- ✔ Värdet av varor som överförts till egen verksamhet i annat EG-land. I broschyren "Hur man fyller i kvartalsredovisningen" finns ytterligare information om uppgiftsskyldigheten för varuöverföringar.

Värdet av **inköpta** varor ska inte redovisas i kvartalsredovisningen.

Värde av trepartshandel

Med trepartshandel avses att en vara säljs mellan tre parter exempelvis av A till B som vidareförsäljer den till C och varan går direkt från A till C. Vidare ska A, B och C vara registrerade till mervärdesskatt i tre olika EG-länder.

B ska i sin kvartalsredovisning uppge C:s registreringsnummer till mervärdesskatt samt försäljningsbeloppet som **värde av trepartshandel.**

OBS!

För varje köpare/mottagare ska uppgifterna lämnas på **endast en** rad, oavsett om såväl varuleveranser som trepartshandel har förekommit till samma mottagare under samma kvartal.

Summa värde av varuleveranser

I detta fält summeras värdet av varuleveranser under perioden. Häri ingår värdet av varuförsäljningar samt värdet av varuöverföringar.

Beloppen avseende trepartshandel ska varken medräknas i värdet av varuleveranser eller i summan och ska heller inte sammanräknas i övrigt.

Varje sida summeras för sig. Ytterligare summeringar ska inte göras.

Sidnummer

Om kvartalsredovisningen omfattar flera sidor ska på varje sida anges sidnummer samt det totala antalet sidor.

OBS!

Värdet ska anges i svenska kronor. Örestal, öresmarkeringar samt tusentalsavskiljare m.m. ska inte anges. Negativa värden anges med ett tydligt minustecken före beloppet. Beloppsuppgifterna kan anges höger- eller vänsterställda.

Blanketten är avsedd för optisk läsning. Hjälplinjerna för teckenavskiljning inom respektive fält är endast avsedda att användas om blanketten fylls i för hand. Maskinskrift behöver inte anpassas till hjälplinjerna, men landkoden bör alltid skrivas i de två första kolumnerna.

Underskrift

Blanketten ska skrivas under av uppgiftslämnaren. Telefon- och faxnummer som uppges bör avse person på företaget som kan besvara eventuella frågor rörande i kvartalsredovisningen lämnade uppgifter.

Alternativa sätt att lämna uppgifterna

Kvartalsredovisning kan även lämnas med hjälp av ADB.

- Kvartalsredovisningsuppgifter kan överföras via modem med användande av programmet ELDA 2000 som kan beställas kostnadsfritt från närmaste skattekontor, blankett RSV 2695.
- Uppgifterna kan också lämnas på magnetmedium. Information om postutseende m.m. lämnas i broschyren "Teknisk beskrivning för redovisning med ADB-medium, Mervärdesskatt, KVARTALSREDOVISNING", RSV 278.

Identifieringsnummer

Identifieringsnummer för den särskilda beskattningsordningen avseende elektroniskt tillhandahållna tjänster är konstruerat på följande sätt:

EU123456789

Förklaring

EU	Generell landskod
123	Numerisk landskod för registreringslandet (Member State of Identification) enligt nedan
45678	Individuellt tilldelat nummer
9	Kontrollsiffra

Numeriska landskoder (enligt ISO 3166):

056	Belgien
208	Danmark
246	Finland
250	Frankrike
300	Grekland
372	Irland
380	Italien
442	Luxemburg
528	Nederländerna
620	Portugal
724	Spanien
826	Storbritannien
752	Sverige
279	Tyskland
040	Österrike

Sekretesslathund

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
Ackordsärenden		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet. Se vidare Offentligt eller hemligt.
Anmälan från allmänheten			Se ”Anonym … anmälan …”.
Anonym (och inte anonym) anmälan från allmänheten om skatteundandragande	X		9 kap. 1 § SekrL Observera att uppgifterna i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den som anmälan avser enligt 4 kap. 1–2 §§ SekrL.
Anstånd med avlämnande av skattedeklaration			
- ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- beslut	X		9 kap. 1 § SekrL
Anstånd med inbetalning av skatt			
- ansökan	X		9 kap. 2 § SekrL
- beslut		X	9 kap. 2 § SekrL Observera att blanketten RSV 4731 kan innehålla både beslut om anstånd med skatteinbetalning, vilket är offentligt, och beslut om deklarationsanstånd, vilket är hemligt. Detta innebär att beslutet inte kan lämnas ut i sin helhet.
Betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL för skatt	(x)	X	Ärenden om betalningsansvar är i och för sig inte sekretesskyddade. I sådana ärenden kan dock finnas handlingar som innehåller hemliga uppgifter, t.ex. deklarationer. Se vidare Offentligt eller hemligt.
Betalningssäkring			
- beslut	X		9 kap. 2 § SekrL
- övriga handlingar/uppgifter	X		9 kap. 2 § SekrL Observera att uppgifterna i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den enskilde själv enligt 4 kap. 2 § SekrL.

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
Betalningsuppmaning		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet. 9 kap. 1 § SekrL
Brottsanmälan	X		Observera att uppgifterna i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den enskilde själv enligt 5 kap. 1 § SekrL.
Debiteringsåtgärd			
- beslut		X	9 kap. 1 § SekrL
- övriga handlingar/uppgifter	X		9 kap. 1 § SekrL
Deklaration			Se ”Skattedeklaration …”.
Enkelt bolag och partrederi, uppgift om representant för		X	9 kap. 1 § SekrL
Firma, uppgift i beskattningsdatabasen	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.
Folkbokföringsförhållanden i folkbokföringsverksamheten	(x)	X	7 kap. 15 § SekrL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig. Observera att för fysisk person kan s.k. spärrmarkering föreligga. Denna markering innebär att särskild sekretessprövning ska ske.
Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal			
- ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- beslut	X		9 kap. 1 § SekrL
- övriga handlingar/uppgifter	X		9 kap. 1 § SekrL
Frågor från allmänheten	X	X	Om frågan inte har nära samband med ett särskilt ärende som omfattas av sekretess gäller offentlighet. Om sådant samband föreligger gäller sekretess.
Fåmansföretag, delägare i	X		9 kap. 1 § SekrL

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
Föreläggande att			
- komplettera skatte-deklaration	X		9 kap. 1 § SekrL
- lämna registrerings-ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- lämna skattedeklaration	X		9 kap. 1 § SekrL
- lämna upplysningar	X		9 kap. 1 § SekrL
- visa upp handling	X		9 kap. 1 § SekrL
Företrädaransvar, ärende om			Se betalningsansvar
Förseningsavgift			
- beslut		X	9 kap. 1 § SekrL
- övriga hand-lingar/uppgifter	X		9 kap. 1 § SekrL
Granskning, planläggning av	X		9 kap. 1 § (i undantagsfall 9 kap. 2 §) SekrL Observera att uppgifterna i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den enskilde själv enligt 4 kap. 1 § SekrL.
Grupphuvudman			Se ”Huvudman för momsgrupp”
Huvudman för momsgrupp, uppgifter om	X		9 kap. 1 § SekrL
Indrivning			Se ”Skattefordran”.
Juridisk form, uppgift i beskattningsdatabasen	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.
Konkurs, beslut om, uppgift i beskattnings-databasen	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.
Kostnadsränta, ärende om befrielse från			
- ansökan		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
- beslut		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
- övriga hand-lingar/uppgifter		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
Likvidation, beslut om, uppgift i beskattnings-databasen	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.
Momsregistrering, uppgift om att någon är registrerad		X	
Momsregistreringsnummer (i Sverige)	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig. Observera att för fysisk person kan s.k. spärrmarkering föreligga. Denna markering innebär att särskild sekretessprövning ska ske.
Momsärende			
- beslut om moms att betala eller få tillbaka		X	9 kap. 1 § SekrL
- egna uttag	X		9 kap. 1 § SekrL
- ingående skatt	X		9 kap. 1 § SekrL
- omsättning	X		9 kap. 1 § SekrL
- utgående skatt	X		9 kap. 1 § SekrL
- övriga hand-lingar/uppgifter	X		9 kap. 1 § SekrL
Namn, uppgift i basregistret	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL/7 kap. 15 § SekrL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig. Observera dock att för fysisk person kan s.k. spärrmarkering föreligga. Denna mar-kering innebär att särskild sekretess-prövning ska ske.
Näringsverksamhet, slag av, uppgift i basregistret	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.
Omprövningsbeslut enligt SBL		X	9 kap. 1 § SekrL
Organisationsnummer, uppgift i basregistret	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
Personnummer, uppgift i basregistret	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL/7 kap. 15 § SekrL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig. Observera att för fysisk person kan s.k. spärrmarkering föreligga. Denna markering innebär att särskild sekretessprövning ska ske.
Planläggning			Se ”Granskning” respektive ”Revision”.
Redovisningsmetod			
- ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- beslut	X		9 kap. 1 § SekrL
Redovisningsnummer			Se ”Momsregistreringsnummer”.
Redovisningsperiod			
- ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- beslut	X		9 kap. 1 § SekrL
Redovisningssätt (skattedeklaration eller självdeklaration)			
- ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- beslut	X		9 kap. 1 § SekrL
Registrering enligt SBL			
- ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- beslut	X		9 kap. 1 § SekrL
- uppgift om	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.
Registreringsnummer			Se ”Momsregistreringsnummer”.
Restförd skatt			Se ”Skattefordran …”
Revision			
- beslut om	X		9 kap. 1 § (i undantagsfall 9 kap. 2 §) SekrL Observera att revisionsbeslutet i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den enskilde själv enligt 4 kap. 2 § SekrL.

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
- planläggning av	X		9 kap. 1 § (i undantagsfall 9 kap. 2 §) SekrL Observera att revisionsbeslutet i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den enskilde själv enligt 4 kap. 1 § SekrL.
Revisionspromemoria	X		9 kap. 1 § (i undantagsfall 9 kap. 2 §) SekrL
Ränteberäkningsärende			
- beslut		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
- övriga handlingar/uppgifter		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
Skattedeklaration, uppgift i			
- omsättning inom Sverige, raderna 11–15	X		9 kap. 1 § SekrL
- exportomsättning och EG-handel, raderna 21–26	X		9 kap. 1 § SekrL
- utgående moms, raderna 30, 32–36	X		9 kap. 1 § SekrL
- ingående moms, raden 37	X		9 kap. 1 § SekrL
- moms att betala eller få tillbaka, raden 39		X	När beslut har fattats i enlighet med deklarationen är uppgiften offentlig.
- telefonnummer och administrativ kod	X	X	Uppgifterna är offentliga om de avser en juridisk person men hemliga om de avser en fysisk person.
Skattefordran överlämnad till KFM för indrivning, uppgift hos SKV		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet hos SKM.
Skattekonto, uppgift om saldo		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
Skattetillägg			
- beslut		X	9 kap. 1 § SekrL
- övriga handlingar/uppgifter	X		9 kap. 1 § SekrL

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
Skatteåterbetalning, uppgift om att återbetalning skett		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
Skatteåterbetalning, rätt till återbetalning av moms i påbörjad verksamhet (uppbyggnadsskede)			
- ansökan	X		9 kap. 1 § SekrL
- beslut	X		9 kap. 1 § SekrL
- övriga handlingar/uppgifter	X		9 kap. 1 § SekrL
SOA-anmälan, uppgifter i	X		9 kap. 1 § SekrL
Ställföreträdaransvar			Se ”Betalningsansvar…”.
Svar till allmänheten			Se ”Frågor från allmänheten”.
Säte, uppgift i beskattningsdatabasen	(x)	X	2 kap. 5 § SdbL Enligt huvudregeln är uppgiften offentlig.
Tips från allmänheten			Se ”Anonym … anmälan … om”.
Tvångsåtgärd			
- beslut	X		9 kap. 2 § SekrL
- övriga handlingar/uppgifter	X		9 kap. 2 § SekrL Observera att uppgifterna i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den enskilde själv enligt 4 kap. 2 § SekrL.
Utländsk företagare, uppgift om ombud för	X		9 kap. 1 § SekrL
Utredning i skatteärenden	X		9 kap. 1 § SekrL Observera att uppgifterna i vissa fall kan sekretessbeläggas även mot den enskilde själv enligt 4 kap. 1–2 §§ SekrL.
VAT-nummer registrerat i annat EU-land			
- uppgifter om nummer	X		Utlandssekretess enligt 2 kap. 1 § SekrL gäller.

Handling/uppgift	Sekretess		Anmärkning
	Ja	**Nej**	
- uppgift om att nummer inte finns registrerat		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
- uppgift om att nummer finns registrerat		X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet.
- uppgift om att nummer finns registrerat och att namn eller adressuppgift avviker från vad som uppgetts	(x)	X	Ingår inte i sekretesskyddad verksamhet. Observera att sekretess gäller för den avvikande uppgiften.
VAT-nummer registrerat i Sverige			Se ”Momsregistreringsnummer”.
Vite, ansökan om utdömande	X		9 kap. 1 § SekrL Absolut sekretess beträffande handlingar hos SKM.
Åtalsanmälan			Se ”Brottsanmälan”.
Återbetalning av moms i påbörjad verksamhet, ärende om rätt till			Se ”Skatteåterbetalning … moms …”.
Återbetalning av skatt			Se ”Skatteåterbetalning”.
Överklagandeärende			
- domstols akt hos SKM	(x)	X	9 kap. 1 § SekrL Domstolssekretess gäller för de uppgifter i domstolens akt som är föremål för prövning. Detta innebär att skadeprövning ska göras för dessa uppgifter. För övriga uppgifter gäller absolut sekretess. Observera att huvudregeln är offentlighet.
- handlingar i SKV:s akt hos SKV	X		9 kap. 1 § SekrL Absolut sekretess gäller.
- uppgift i diarium	(x)	X	9 kap. 1 § SekrL Domstolssekretess gäller. Detta innebär att skadeprövning ska göras. Observera att huvudregeln är offentlighet.

”SCAC 2004”-FORMULÄRET

Bilaga 9

INFORMATIONSUTBYTE ENLIGT ARTIKLARNA 5 OCH 19 I FÖRORDNING (EG) NR 1798/2003

Referens:

E_SS_RR_20YYMMDD_aaaaaa_bbbbbb(R, PR)

O) FÖRSÄTTSSIDA	
(O1) Begärande medlemsstat: **Begärande myndighet:**	**Tillfrågad medlemsstat:** **Tillfrågad myndighet:**
(O2) Tjänsteman som handhar informationsutbytet hos den begärande myndigheten: **- namn:** **- e-post:** **- telefon:** **- fax:** **- språkkunskaper:**	**Tjänsteman som handhar informationsutbytet hos den tillfrågade myndigheten:** **- namn:** **- e-post:** **- telefon:** **- fax:** **- språkkunskaper:**
(O3) Fält förbehållet den begärande myndigheten:	**Fält förbehållet den tillfrågade myndigheten:**
(O4) Dagen för överföringen framgår av referensen.	**Dag för överföring av svaret:**
(O5) Antal bilagor till informationsutbytet:	**Antal bilagor till svaret:**

(O6) ☐ Begäran om information (artikel 5) **☐ Spontant informationsutbyte (artikel 19)** **Skäl för informationsutbytet:** **☐ Ovisshet rörande transaktion** **☐ Ovisshet rörande transport** **☐ Ovisshet rörande betalning** **☐ Misstanke om bedrägeri** **☐ Annat:** **Administrativ utredning:** **☐ Begäran om en särskild administrativ utredning (artikel 5.3)** **Skäl/Närmare uppgifter:** **☐ Vi (begärande myndighet) kommer att vidarebefordra informationen till (artikel 41.4).**	**☐ Vi (tillfrågad myndighet) kan inte svara, eftersom begäran kräver åtgärder utanför vår territoriella eller operativa behörighet (artikel 3.7), och vi har därför överlämnat begäran till vårt centrala kontaktkontor.** **Dag för överlämnande av begäran:** **☐ Vi (tillfrågad myndighet) kommer inte att kunna svara inom tremånaderstidsfristen (artikel 10).** **Skäl till fördröjningen:** **Trolig tid för svar:** **☐ Vi (tillfrågad myndighet) anser att den begärda administrativa utredningen inte är nödvändig (artikel 5.3).** **Skäl till avslag:**
(O7) Annan allmän information om informationsutbytet:	**- Annan allmän information om svaret:**

A) ALLMÄN INFORMATION	
☐ **V.g. bekräfta uppgifterna i fält nr**	☐ **V.g. fyll i fält nr**

Uppgifter om företaget	**Begärande myndighet**[1]	**Tillfrågad myndighet**
(A1) Registreringsnummer för mervärdesskatt		
(A2) Namn		
(A3) Firmabeteckning		
(A4) Adress		
(A5) Datum (ÅÅÅÅ/MM/DD) a) för utfärdandet av registreringsnumret för mervärdesskatt b) då registreringsnumret för mervärdesskatt upphör(de) att gälla		
(A6) Datum (ÅÅÅÅ/MM/DD) för aktivitetens inledande		
(A7) Datum (ÅÅÅÅ/MM/DD) för aktivitetens upphörande		
(A8) Namn på direktörer/styrelseledamöter		
(A9) Namn på närstående företag/agenter		
(A10) Aktivitetens karaktär a) Företagets rättsställning b) Typ av företag c) Geografisk belägenhet d) Särskilda lokaler		
Transaktionens karaktär		
(A11) Berörda varor/tjänster		
(A12) Lev. av varor/tillh. av tjänster från (land) till (land)		

Period/belopp som begäran gäller	**Period**	**Belopp och valuta**		**Period**	**Belopp och valuta**	
(A13) Gemenskapsinterna leveranser						
(A14) Gemenskapsinterna förvärv						
(A15) Tillhandahållna tjänster						
(A16) Andra uppgifter						

[1] När det gäller spontana informationsutbyten skall den medlemsstat som sänder informationen anses som ”begärande medlemsstat” för detta formulärs syften.

B) BEGÄRAN OM INFORMATION

B1) NÄRMARE FRÅGOR RÖRANDE SÄRSKILDA ORDNINGAR

Gemenskapsinterna transaktioner

☐ (B1-1) V.g. bekräfta att varorna faktiskt mottagits av den beskattningsbara personen i ert land.

☐ (B1-2) Enligt VIES har den beskattningsbara personen i ert land gjort gemenskapsinterna leveranser till den beskattningsbara personen i vårt land

☐ men denne har inte deklarerat något förvärv.

☐ men denne förnekar att han mottagit varorna.

Vi ber om undersökning och klargörande.

☐ (B1-3) De av den beskattningsbara personen i vårt land deklarerade förvärven överensstämmer inte med uppgifterna i VIES. V.g. meddela det av den beskattningsbara personen i ert land deklarerade beloppet för de gemenskapsinterna leveranserna till den beskattningsbara personen i vårt land.

☐ (B1-4) V.g. bekräfta de av den beskattningsbara personen i ert land deklarerade förvärven.

☐ (B1-5) Den beskattningsbara personen i vårt land hävdar att han gjort en gemenskapsintern leverans. Enligt VIES förefaller han ha gjort ett gemenskapsinternt förvärv. Vi ber om undersökning och klargörande.

☐ (B1-6) Enligt VIES har det gjorts en gemenskapsintern leverans till den beskattningsbara personen i vårt land. Denne hävdar dock att varorna inte levererats till honom utan till en annan beskattningsbar person i en annan medlemsstat (se uppgifterna i fältet nedan). V.g. bekräfta varornas bestämmelseort.

Uppgifter om den beskattningsbara personen:

☐ (B1-7) V.g. bekräfta att förvärvet deklarerats/betalats på korrekt sätt.

☐ (B1-8) V.g. meddela till vilken adress varorna levererats.

Tillhandahållanden av tjänster med avseende på vilka det hävdas att platsen för tillhandahållandet är den plats där kunden är etablerad (artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet)

☐ (B1-9)Är mottagaren av tjänsten en beskattningsbar person när det gäller mervärdesskatt? ☐ Ja ☐ Nej

Tillhandahållanden av tjänster som har samband med fast egendom som är belägen i en annan medlemsstat (artikel 9.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet)

☐ (B1-10) Har den tjänst som tillhandahållits av den beskattningsbara personen i vårt land samband med fast egendom som är belägen i ert land? ☐ Ja ☐ Nej

Om ja, är tillhandahållaren av tjänsten mervärdesskatteregistrerad i ert land? ☐ Ja ☐ Nej

Om han inte är mervärdesskatteregistrerad, hur betalas mervärdesskatten?

☐ (B1-11) V.g. bekräfta att mervärdesskatten har deklarerats/betalats.

Begagnade varor

☐ (B1-12) V.g. bekräfta de tillämpliga mervärdesskattereglerna. Omfattas transaktionen av ordningen för beskattning av vinstmarginal eller av de normala mervärdesskattereglerna för gemenskapsinterna leveranser?

Nya transportmedel

☐ (B1-13) V.g. bekräfta att mervärdesskatten på förvärvet har deklarerats/betalats.

Distansförsäljning

☐ (B1-14) V.g. meddela huruvida den beskattningsbara personen i ert land har överskridit tröskelvärdet för distansförsäljning till vårt land.

☐ (B1-15) Om tröskelvärdet överskridits, v.g. meddela huruvida mervärdesskatten har redovisats i vårt land (den beskattningsbara personens eller skatteombudets namn och registreringsnummer för mervärdesskatt).

☐ (B1-16) Om tröskelvärdet inte överskridits, v.g. meddela huruvida den beskattningsbara personen i ert land har valt att vara beskattningsbar i den begärande medlemsstaten och hur mervärdesskatten deklareras/betalas.

Annan fråga:

☐ (B1-17):

(B1-18)	Svar:

B2) NÄRMARE FRÅGOR RÖRANDE SÄRSKILDA ASPEKTER

Registrering

☐ (B2-1) Den beskattningsbara personen i ert (☐) /vårt (☐) land är inte längre mervärdesskatteregistrerad. Enligt VIES har gemenskapsinterna leveranser gjorts efter den dag då registreringsnumret för mervärdesskatt upphörde att gälla. Vi ber om undersökning och klargörande.

☐ (B2-2) I VIES-databasen finns inget registreringsnummer för mervärdesskatt för den beskattningsbara personen i ert land. V.g. meddela huruvida han är mervärdesskatteregistrerad.

☐ (B2-3) Enligt VIES hänför sig registreringsnumret för mervärdesskatt inte till en person som var mervärdesskatteregistrerad under den berörda perioden. Tacksam för undersökning och klargörande.

Transport av varorna

☐ (B2-4) V.g. skicka en förteckning över de transportmedel som används av leverantören/kunden.

☐ (B2-5) V.g. meddela namnet på fraktföraren.

☐ (B2-6) Annat:

Fakturor

☐ (B2-7) V.g. bekräfta det fakturerade beloppet.

☐ (B2-8) V.g. meddela huruvida transaktionen gällde leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

☐ (B2-9) Har den av den beskattningsbara personen i vårt land utfärdade kreditnotan tagits upp i bokföringen hos den beskattningsbara personen i ert land? ☐ Ja ☐ Nej

☐ (B2-10) Annat:

Betalning

☐ (B2-11) V.g. bekräfta det betalade beloppet.

☐ (B2-12) V.g. meddela numret på det bankkonto från vilket betalningen gjordes.

☐ (B2-13) V.g. meddela namnet på innehavaren av det bankkonto från vilket betalningen gjordes.

☐ (B2-14) Annat:

Beställning

☐ (B2-15) V.g. meddela namnet på den person som gjorde beställningen.

☐ (B2-16) Annat:

Andra aspekter

☐ (B2-17) V.g. bekräfta att mervärdesskatten har deklarerats/betalats.

☐ (B2-18)

Annat:

(B2-19)	Svar:

C) SPONTANT INFORMATIONSUTBYTE
☐ (C1) Av bokföringen hos den beskattningsbara personen i vårt land framgår att han bör mervärdesskatteregistreras i ert land. V.g. meddela om ni behöver ytterligare information. ☐ (C2) Enligt bokföringen hos den beskattningsbara personen i vårt land har den beskattningsbara personen i ert land gjort från skatteplikt undantagna leveranser av varor, men ingen information är tillgänglig via VIES. ☐ (C3) Enligt VIES har den beskattningsbara personen i ert land gjort gemenskapsinterna leveranser till den beskattningsbara personen i vårt land ☐ men denne har inte deklarerat något förvärv. ☐ men denne förnekar att han mottagit varorna. ☐ (C4) Enligt bokföringen hos den beskattningsbara personen i vårt land skall mervärdesskatt betalas på tjänster som tillhandahållits i ert land. ☐ (C5) Annat:
(C6) Svar från den medlemsstat som mottagit informationen (icke obligatoriskt):

D) BEGÄRDA DOKUMENT
V.g. sänd oss kopior av följande dokument:

	Period	Belopp och valuta		Dokumentreferens	Sända dokument
☐ (D1) Fakturor					
☐ (D2) Kontrakt					
☐ (D3) Beställningar					
☐ (D4) Betalningar					
☐ (D5) Transport-dokument					
☐ (D6) Annat:					

	Periodens början	Periodens slut	Sända dokument
☐ (D7) Ett utdrag (för den angivna perioden) ur leverantörsreskontra för den beskattningsbara personen i vårt land			
☐ (D8) Ett utdrag (för den angivna perioden) ur kundreskontra för den beskattningsbara personen i vårt land			

	Referens	Sända dokument
☐ (D9) Ansökan om återbetalning av mervärdesskatt enligt åttonde mervärdesskattedirektivet		

E) LÖPANDE TEXT	

Handbok för formulär SCAC 2004

1 INLEDNING

Bakgrund

I november 1997 fattade Ständiga kommittén för administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (nedan kallad SCAC) beslut om att undersöka vilka möjligheter det fanns till att förbättra standardformulärens utformning och för att främja bruket av dessa vid informationsutbyte enligt artikel 5 i förordning (EEG) nr 218/92 och artikel 2 i direktiv 77/799/EEG [Se dokument SCAC nr 40 för närmare upplysningar rörande formulär SCAC 93]. Från och med den 1 januari 2004 finns det endast en rättslig grund (rådets förordning (EG) nr 1798/2003). Den nya handboken för formulär SCAC 2004 [SCAC dokument nr 371 rev.1 (bilaga)] är en följd av dessa ändringar på mervärdeskatteområdet. Denna handbok utarbetades av en arbetsgrupp finansierad inom ramen för Fiscalisprogrammet. Belgien (ordförandeland), Finland, Grekland, Sverige och Tyskland ingick i denna grupp. Gruppens första möte som hölls i Antwerpen (Belgien) ledde till ett utkast och mötet i Aten (Grekland) till en slutgiltig version, vilken godkändes av SCAC vid dess möte den 1 december 2003.

Rättslig ram

Genom formuläret SCAC 2004 underlättas det standardiserade elektroniska informationsutbytet på mervärdesskatteområdet mellan de enskilda medlemsstaternas ansvariga myndigheter och mellan dessa och kommissionen i enlighet med artikel 6 i förordningen. Det används för att begära information (se artikel 5) och spontant informationsutbyte (se artikel 19).

Språk

Formuläret finns tillgängligt på samtliga officiella språk och kan laddas ner från följande webbadress: (ifylles av den enskilda medlemsstaten). Formuläret innehåller förtryckt text (frågor och anmärkningar som inte får ändras på något sätt) och fält för fri text. Formuläret kan användas på alla EU:s officiella språk. För att påskynda utbytet rekommenderas användandet av något av EU:s arbetsspråk (engelska, franska eller tyska). Vid behov skall dock relevanta bilaterala avtal mellan medlemsstaterna tillämpas för den fria texten. Texten i fälten för fri text respektive övriga synpunkter bör vara kort och tydlig.

Allmänna regler för ifyllandet av formuläret

De behöriga myndigheterna (dvs. det centrala kontaktkontoret) måste sända formuläret på elektronisk väg via EU:s Gemensamma kommunikationsnät (CCN) (se artikel 2.19). Ett och samma formulär kan användas för begäran, svar och begäran om ytterligare klargörande.

Tre olika färger används i formuläret, nämligen mörkgrått för rubriker, ljusgrått för de delar som skall ifyllas av begärande medlemsstat och vitt för de delar som skall ifyllas av den tillfrågade medlemsstaten (vid behov även för B1-9, B1-10 och B2-9).

Med undantag för referensnumret skall uppgifterna om datum i formuläret genomgående skrivas enligt mönstret ÅÅÅÅ/MM/DD. Det är viktigt att alla användare iakttar detta skrivsätt när de lämnar data för statistiska ändamål, riskanalys och dylikt.

Avsnitten O och a skall alltid ifyllas. Avsnitten B, C och D får utelämnas om de inte ifylls. Avsnitt E skall alltid sändas för att markera slutet på formuläret

Om en ruta inte beskrivs eller nämns i denna handbok beror detta på att den anses vara tydlig nog.

Tidsfrister

Det finns tidsfrister, nämligen så snart som möjligt och senast tre månader efter det datum när begäran mottagits eller en månad om den tillfrågade myndigheten redan har tillgång till den berörda informationen (se artikel 8).

Minsta belopp för begäran

(Se även SCAC:s beslut av den 11 november 1997 enligt vilket varje begäran avseende en viss beskattningsbar person i den tillfrågade medlemsstaten, oavsett antalet transaktioner, skall avse ett sammanlagt värde på minst 1 500 euro, exklusive mervärdesskatt). [Denna bestämmelse kommer att justeras efter antagandet av ett nytt minsta belopp (se artikel 40.6).]

Den begärande myndigheten skall emellertid ha rätt att lämna en välgrundad begäran även om denna inte uppfyller dessa villkor i det fall myndigheten anser att detta är nödvändigt av kontrollskäl. (se B2-18).

2 FORMULÄRETS STRUKTUR

Formuläret består av följande sex delar:

O Första sidan: Följemeddelande

A Allmänna upplysningar

B Begäran om information

B1 Detaljerade frågor rörande särskilda ordningar

B2 Detaljerade frågor rörande särskilda aspekter

C Spontant informationsutbyte

D Begärda dokument

E Fri text

2.1 Första sidan Följemeddelande (O)

Första sidan utgör följemeddelande och det behövs därför inte något separat följebrev. Denna sida innehåller en översikt över ärendet och grundläggande upplysningar av typen vem begär vad och vem svarar.

Den innehåller även upplysningar som gör det möjligt att identifiera ärendet i samband med handläggningen.

2.2 Allmänna upplysningar (A)

I denna del identifieras företagen och handlarna. Dessutom anges transaktionernas art och riktning samt tidsperioden och beloppet.

2.3 Begäran om information (B)

Denna del omfattar informationsutbytet i syfte att kontrollera att transaktionerna uppfyller gemenskapens regler. Standardfrågorna fördelar sig på del B1 och B2. Del B1 rör rättsliga förpliktelser och del B2 avser bevismaterial rörande de transaktioner som nämns i B1.

2.4 Spontant informationsutbyte (C)

Denna del är avsedd för tillhandahållande av information till en annan medlemsstat utan föregående begäran. Vanligtvis krävs det inget svar (se artikel 19). Detta innebär att formuläret normalt sett inte används för automatiskt eller strukturerat automatiskt informationsutbyte i enlighet med artiklarna 17 och 18, eftersom denna vanligtvis utgörs av bulkinformation. Särskilda förfaranden kommer att upprättas för detta ändamål.

2.5 Begärda dokument (D)

Dokument ingår som en väsentlig del av informationsutbytet och bevisningen rörande transaktionerna. I denna del kan dokument be-

gäras som har samband med frågorna i del B begäras (se artikel 7).

2.6 Fri text (E)

Detta fält är avsett för viktiga ytterligare upplysningar eller ytterligare förklaringar.

På grund av språkfrågan bör kommentarerna i fältet för fri text vara kortfattade och tydligt formulerade.

3 FÖLJEMEDDELANDE

3.1 Referensnummer

Endast det centrala kontaktkontoret, kontaktorganet eller den behöriga tjänsteman som har tillträde till Gemensamma kommunikationsnätet har rätt att fylla i referensnumret längst uppe på formuläret. Ingen annan har därför rätt att göra ändringar i eller utelämna detta fält.

Referensnumret skall ha följande struktur:

U_SÄ_MO_20ÅÅMMDD_aaaaaa_bbbbbb

som utläses på följande sätt:

U: utbyte

SÄ: ISO-kod för den begärande medlemsstaten (formulärets ursprungliga avsändare)

MO: ISO-kod för den tillfrågade medlemsstaten (formulärets ursprungliga mottagare)

20ÅÅMMDD: datum för avsändandet av formuläret till den andra medlemsstaten (**utan snedstreck**)

aaaaaa: den begärande medlemsstatens referensnummer (alfanumeriskt)

bbbbbb: den tillfrågade medlemsstatens referensnummer (alfanumeriskt) (den begärande medlemsstaten ger inledningsvis formuläret referensnumret 0000, eftersom den inte känner till det referensnummer som den tillfrågade medlemsstaten kommer att ge formuläret)

Den tillfrågade medlemsstaten behåller referensnumret för begäran (vilket kompletteras med "bbbbbb"). Detta följs av bokstaven **S** om det rör sig om ett svar och av **DS** om det rör sig om ett delsvar.

3.2 Ruta 0.1 – 0.7

Följande rutor är avsedda för den begärande medlemsstaten och den tillfrågade medlemsstaten. Rutorna 0.2 and 0.3 är inte obligatoriska.

Ruta 0.1

I denna ruta skall medlemsstatens fullständiga namn och myndigheten (centrala kontaktkontoret, kontaktorganet eller behörig tjänsteman) anges.

Ruta 0.2

Denna ruta är avsedd för uppgifter rörande den tjänsteman som handhar informationsutbytet och namnet på den myndighet som denne tillhör. Denna person måste arbeta inom den centrala eller lokala förvaltningen och får inte arbeta inom den begärande myndighetens behöriga förvaltning. Det är denna person som har till uppgift att snabbt förklara (per telefon eller e-post) ytterligare detaljer rörande begäran/svaret.

Ruta 0.3

Denna ruta är avsedd för ytterligare interna uppgifter (dvs. lokalt referensnummer).

Ruta 0.4

Endast det centrala kontaktkontoret, kontaktorganet eller den behöriga tjänsteman som har tillträde till Gemensamma kommunikationsnätet har rätt att fylla i datum för avsändande av svaret eller delsvaret. Ingen annan har därför rätt att göra ändringar i eller utelämna detta fält. Datumet skall ha samma format som referensnumret, dvs. 20ÅÅ/MM/DD.

Ruta 0.5

Antalet bilagor skall anges med siffror. Finns inga bilagor ifylles siffran 0.

Ruta 0.6

a) <u>Vänstra kolumnen. Den begärande medlemsstaten</u>

Det måsta fastställas huruvida det rör sig om ett utbyte till följd av en begäran om information eller ett spontant tillhandahållande av information, eftersom återkoppling inte är obligatorisk om informationen lämnas spontant.

I följande rutor skall alla tvivelsmål anges. Rutan Tvivelsmål rörande transaktion” skall ifyllas t.ex. i det fall det förekommit ett förvärv enligt systemet för utbyte av mervärdesskatteinformation (VIES), men saknas uppgift härom i den beskattningsbara personens bokföring.

Rutan Tvivelsmål rörande transport skall ifyllas t.ex. vid tresidiga transaktioner.

Rutan Tvivelsmål rörande betalning skall ifyllas t.ex. i det fall det finns tvivelsmål om huruvida transaktionen verkligen har betalats, huruvida mervärdesskatten har deklarerats i deklarationen av mervärdeskatt eller om betalningsmedlet

Rutan Misstänkt bedrägeri är självförklarande.

Rutan Övrigt skall användas för att ange skäl t.ex. vid samtidiga mervärdesskattekontroller (se artiklarna 12 och 30).

Rutan Begäran om särskild administrativ utredning skall ifyllas när det krävs särskilda administrativa utredningar såsom kontroller, utredningar och övriga åtgärder till följd av ett visst pågående projekt i den begärande medlemsstaten (se artikel 2.12).

b) Högra kolumnen. Den tillfrågade medlemsstaten

Rutorna är självförklarande. Datum skall ifyllas på samma sätt som i ruta 0.4. Under varje ifylld ruta skall en förklaring ges till varför denna ifyllts. T.ex. kan nekandet av en administrativ utredning förklaras med att en tidigare utredning inte gett något positivt resultat. Artikel 40 innehåller ytterligare exempel.

Ruta 0.7

Denna ruta är avsedd för ytterligare allmänna upplysningar om begäran som inte täcks av fälten i delarna A–E. Till exempel kan skäl ges till varför det belopp som begäran avser är lägre än det minsta beloppet för begäran (se nionde stycket i inledningen). En kortfattad text är starkt att rekommendera i syfte att lämna plats för översättning.

4 ALLMÄNNA UPPLYSNINGAR

Del a kan användas för att begära upplysningar eller bekräfta lämnade uppgifter. Den kan även användas enbart för att lämna upplysningar.

Rutorna V.g. bekräfta ruta … och V.g. fyll i ruta … skall ifyllas i syfte att förklara för den tillfrågade medlemsstaten hur den skall avge sitt svar. Dessutom skall relevanta fält (t.ex. A1, A2) nämnas. Bekräfta därefter med OK eller korrigera uppgifterna.

Fälten A1–A4 skall ifyllas av den begärande medlemsstaten i syfte att identifiera de beskattningsbara personerna i båda medlemsstaterna även om det inte krävs några uppgifter eller någon bekräftelse av uppgifter.

Fält (A1)

I detta fält skall medlemsstatens momsregistreringsnummer anges (i följande format: ISO-landskod följd av alfanumeriskt identifikationsnummer utan mellanrum, snedstreck, punkter osv.

[se bilaga 9 i MOMSHL 2004]. Om den beskattningsbara personen saknar sådant nummer skall någon annan typ av skatteregistreringsnummer anges.

Fält (A2)

Om den beskattningsbara personen har ett momsregistreringsnummer skall samma namnformat som används för systemet för utbyte av mervärdesskatteinformation (VIES) ifyllas. I annat fall skall det namn personen är registrerad på ifyllas.

Fält (A3)

Om firmanamnet inte är detsamma som namnet i fält A2 skall detta ifyllas (t.ex. det namn som anges på fakturor och andra namn som den beskattningsbara personen eventuellt använder i samband med att han utövar sin affärsverksamhet).

Fält (A4)

Adressen skall ha samband med de uppgifter som anges i fält A2.

Fält (A5a-A5b)

Dagen för den ursprungliga momsregistreringen för den ekonomiska verksamheten.

Fält (A6)

Här skall anges om dagen för inledandet av verksamheten inte är densamma som dagen för utfärdandet av det momsregistreringsnummer som aves i fält A5a.

Fält (A7)

Här skall anges om den faktiska dagen för inställande av verksamheten inte är densamma som annulleringen av den momsregistrering som aves i fält A5b. (se fotnot 2)

Fält (A10)

Dessa fält är avsedda för ytterligare upplysningar rörande fälten A1–A4.

Fältet A10a kan användas för att informera om en gruppregistrering. Fält A10b kan användas för att klargöra vilken den egentliga verksamheten är. Fält A10c kan användas t.ex. när adressen i fält A4 är en c/o-adress eller postboxadress. Fält A10d kan användas t.ex. för att ange förekomsten av ett lager o.dyl.

Fält (A11)

I detta fält kan uppgifter lämnas om varornas art. Denna information kan vara värdefull i samband med riskanalys.

Fält (A13)–(A15)

Allmän anmärkning: Här lämnas uppgifter avseende frågor som ifyllts i del B och upplysningar som ifyllts i del C.

Med *period* avses här en viss dag, en eller flera månader, ett eller flera kvartal eller ett eller flera år. Den skall anges i följande format:

ÅÅÅÅ/MM/DD när det gäller en viss dag (se fotnot 1)

ÅÅÅÅ/MM när det gäller en viss månad. Maj 2004 skall skrivas 2004/05

ÅÅÅÅ/MM – ÅÅÅÅ/MM när det gäller en eller flera månader

Det första datumet markerar periodens början och det andra dess slut. En period som börjar med maj 2004 och slutar med augusti 2004 skall skrivas

2004/05-2004/08.

ÅÅÅÅ/KN när det gäller ett kvartal. Andra kvartalet 2004 skrivs 2004K2.

Om det krävs uppgifter för mer än ett kvartal skall varje kvartal anges på en separat rad. Om det krävs uppgifter för första, andra och fjärde kvartalet 2004 måste detta skrivas som

2004K1

2004K2

2004K4.

Valuta

Valutan i fälten A13–A15 skall uttryckas antingen i medlemsstatens valuta eller i handelsdokumentets valuta med användande av ISO-koden [se bilaga 5 i MOMSHL 2004]. Detta innebär att t.ex. 6 132,49 euro skall skrivas på följande sätt:

Tidsperiod som begäran avser/belopp som begäran avser	**Period**	**Belopp och valuta**		**Period**	**Belopp och valuta**	
(A13) Gemenskapsinterna leveranser	2004K2	6 132,49	EUR			
(A14) Gemenskapsinternt förvärv						
(A15) Tillhandahållna tjänster	2004/05-2004/08	9 876,54	EUR			
(A16) Övriga upplysningar						

Fält (A16)

Detta fält är avsett för ytterligare informationer rörande fälten A1–A15. En kortfattad text är starkt att rekommendera i syfte att lämna plats för översättning.

5 BEGÄRAN OM INFORMATION

Alla frågor i del B1 och B2 är självförklarande.

5.1 B1) Detaljerade frågor rörande särskilda ordningar

Fält (B1-14) till (B1-16)

Tröskelvärdena för alla medlemsstater. [Se bilaga 5 i MOMSHL 2004].

Fält (B1-17)

Detta fält är avsett för ytterligare upplysningar rörande fälten B1-1–B1-16 och inte för att t.ex. begära kopior av dokument (se del D). Detta fält kan även användas för alla övriga frågor rörande tillämpningen av gemenskapens mervärdesskatteregler (sjätte, åttonde och trettonde direktivet), t.ex. frågor rörande tidigare erhållna spontana, automatiskt strukturerade eller automatiska upplysningar (se artiklarna 17–19).

En kortfattad text är starkt att rekommendera i syfte att lämna plats för översättning.

Fält (B1-18)

Svaret skall vara utformat på följande sätt:

Först anges numret på den ifyllda rutan. Därefter lämnas själva uppgifterna. Om det inte finns några tillgängliga uppgifter måste även detta anges samt de eventuella skälen härför.

5.2 B2) Detaljerade frågor rörande särskilda aspekter

Fälten (B2-6), (B2-10), (B2-14), (B2-16) och (B2-18)

Dessa fält är avsedda för ytterligare upplysningar rörande fälten B2-1–B2-17 och inte för att t.ex. begära kopior av dokument (se del D). Detta fält kan även användas för alla övriga frågor rörande tillämpningen av gemenskapens mervärdesskatteregler (sjätte, åttonde och trettonde direktivet), t.ex. frågor rörande tidigare erhållna spontana, automatiskt strukturerade eller automatiska upplysningar (se artiklarna 17–19).

En kortfattad text är starkt att rekommendera i syfte att lämna plats för översättning.

Fält (B2-19)

Svaret skall vara utformat på följande sätt:

Först anges numret på den ifyllda rutan. Därefter lämnas själva uppgifterna. Om det inte finns några tillgängliga uppgifter måste även detta anges samt de eventuella skälen härför.

6 SPONTANT INFORMATIONSUTBYTE

Dessa fält är avsedda för oregelbundet tillhandahållande av information utan föregående begäran (se artikel 19).

Fält (C5)

Detta fält kan användas för allt övrigt oregelbundet tillhandahållande av uppgifter som inte omfattas av fälten C1–C4.

Fält (C6)

Detta fält är endast avsett att användas av den tillfrågade medlemsstaten i det fall den önskar ge återkoppling som anses vara av intresse för den avsändande medlemsstaten.

7 BEGÄRDA DOKUMENT

Här kan kopior av dokument begäras som anses vara av intresse ur skattesynpunkt. Det kan röra sig om fakturor, kontrakt, order, betalningar, transportdokument eller annat. Rutorna för de typer av dokument som krävs måste vara ifyllda.

Det format för period, belopp och valuta som fastställs i förklaringarna till fälten A13–A15 måste iakttas.

Referensnumret skall vara detsamma som referensnumret för det berörda dokumentet. En faktura med referensnummer 892345 skall t.ex. ifyllas på följande sätt:

	Period	**Belopp och valutor**		**Referensnummer**	**Sända dokument**
☒ (D1)Fakturor				892345	

Kolumnen Sända dokument skall ifyllas av den svarande medlemsstaten med en kort kommentar som t.ex. bifogas, finns ej eller ej tillgängliga.

8 FRI TEXT

Här kan alla övriga ytterligare viktiga upplysningar som inte lämnats tidigare ifyllas. Det kan t.ex. röra sig om bakgrundsinformation i samband med misstänkt bedrägeri (se 0.6).

Här kan t.ex. bilagorna förtecknas (om det saknas utrymme i del D).

Förteckning över lagar och förarbeten

Denna förteckning upptar ändringar i skattebetalningslagen (1997:483) och skattebetalningsförordningen (1997:750) alltsedan dessa trädde i kraft. Motsvarande förteckningar avseende Mervärdesskattelagen (1994:200) och Mervärdesskatteförordningen (1994:223) finns i MOMSHL 2004.

Förteckning över ändringar i skattebetalningslagen (1997:483)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1997:773	1996/97:173	1997/98:SkU4
1997:953	1997/98:1	1997/98:FiU1
1997:1029	1997/98:10	1997/98:SkU10
1997:1032	1997/98:33	1997/98:SkU9
1997:1145		1997/98:SkU14
1998:194	1997/98:65	1997/98:SkU19
1998:232	1997/98:134	1997/98:SkU24
1998:341	1997/98:133	1997/98:SkU26
1998:347	1997/98:148	1997/98:SkU29
1998:516	1997/98:100	1997/98:SkU28
1998:681	1997/98:151	1997/98:SfU13
1999:315	1998/99:38	1998/99:KU18
1999:316	1998/99:38	1998/99:SkU17
	1998/99:83	1998/99:SkU17
1999:641	1998/99:69	1998/99:SkU18
1999:962	1999/2000:1	1999/2000:FiU1
1999:1058	1999/2000:6	1999/2000:SkU7
1999:1118	1998/99:130	1999/2000:LU2
1999:1300	1998/99:124	1999/2000:KrU5
	1999/2000:2 och 6	1999/2000:SkU2 och 7
2000:55	1999/2000:23	1999/2000:LU8
2000:77		1999/2000:SkU12
2000:486	1999/2000:105	1999/2000:SkU22
2000:501	1999/2000:82	1999/2000:SkU21
2000:794	1999/2000:138	2000/01:SfU4

Förteckning över ändringar i skattebetalningslagen (1997:483)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
2000:878	2000/01:11	2000/01:SkU5
2000:985	2000/01:8	2000/01:SfU5
2000:1000	2000/01:7	2000/01:SkU4
2000:1004	2000/01:1	2000/01:FiU1
2000:1164	2000/01:12	2000/01:SkU6
2000:1302	1999/2000:126	2000/01:SkU3
	2000/01:8	2000/01:SkU3
2000:1346	2000/01:22	2000/01:SkU9
2000:1382	2000/01:24	2000/01:SkU8
2001:191	2000/01:33	2000/01:SkU20
2001:328	2000/01:117	2000/01:SkU27
2001:840	2001/02:1	2001/02:FiU1
2001:902	2001/02:29	2001/02:SkU9
2001:907	2001/02:3	2001/02:SkU3
2001:970	2001/02:28	2001/02:SkU8
2001:1171	2001/02:45	2001/02:SkU12
2001:1186	2001/02:42	2001/02:SkU7
2001:1239	2001/02:25	2001/02:SkU10
2002:314	2001/02:119	2001/02:SfU17
2002:391	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:400	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:432	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:538	2001/02:165	2001/02:SkU23
2002:674	2001/02:112	2001/02:FiU17
2002:887	2002/03:10	2002/03:SkU3
2002:1005	2002/03:5	2002/03:SkU2
2003:212	2002/03:106	2002/03:SkU16
2003:213		2002/03:SkU16
2003:222	2002/03:77	2002/03:SkU13
2003:227	2002/03:96	2002/03:SkU14
2003:334		2002/03:SkU19
2003:336		2002/03:SkU19
2003:664	2002/03:99	2003/04:SkU2
2003:747	2002/03:99	2003/04:SkU5
	2002/03:128	2003/04:SkU5
2003:1089	2003/04:10	2003/04:SkU6
2003:1136	2003/04:26	2003/04:SkU15
2003:1205	2002/03:99	2003/04:SkU11
	2003/04:19	2003/04:SkU11

Förteckning över ändringar i skattebetalningsförordningen (1997:750)

SFS

1997:1070
1998:350
1998:1396
1998:1736
1999:101
1999:732
2000:517
2000:829
2000:1016
2001:339
2001:342
2001:1249
2002:393
2002:815
2003:223
2003:988
2003:1114

Förteckning över SKV:s föreskrifter och allmänna råd m.m.

Den 1 januari 2004 inrättades Skatteverket, som ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. Denna förteckning upptar gällande föreskrifter samt gällande allmänna råd och rekommendationer som berör moms och som har beslutats av en av Skatteverkets föregångare, Riksskatteverket. Notera dock att det kan förekomma att en föreskrift, allmänt råd eller rekommendation är inaktuell till vissa delar. Riksskatteverkets föreskrifter har publicerats i Riksskatteverkets författningssamling. Verkets allmänna råd har under år 2001-2003 publicerats i Riksskatteverkets allmänna råd. Tidigare benämndes dessa rekommendationer m.m. och anvisningar m.m. och publicerades efter Riksskatteverkets tillkomst 1971 i olika serier i Riksskatteverkets meddelanden.

Riksskatteverkets författningssamling

RSFS 1999:12	Föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.
RSFS 2000:32	Föreskrifter om beslutsmyndighet för vissa skattskyldiga under 2001.
RSFS 2001:7	Föreskrifter om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen 1999:445 om exportbutiker.
RSFS 2001:27	Föreskrifter om beslutsmyndighet under 2002 för vissa skattskyldiga.
RSFS 2002:33	Föreskrifter om revision m.m.
RSFS 2002:34	Föreskrifter om beslutsmyndighet under 2003 för vissa skattskyldiga.
RSFS 2003:5	Föreskrifter om att preliminär självdeklaration och skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.
RSFS 2003:6	Föreskrifter om att en anmälan för registrering och en ansökan om F-skattsedel får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

RSFS 2003:7 Föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av enskilds direktåtkomst, m.m.

RSFS 2003:10 Föreskrifter om skattedeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

RSFS 2003:11 Föreskrifter om anmälan för registrering, ansökan om F-skattsedel och preliminär självdeklaration som får lämnas i form av elektroniska dokument.

RSFS 2003:13 Föreskrifter om basränta enligt 19 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483).

RSFS 2003:19 Föreskrifter om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:11) om anmälan för registrering, ansökan om F-skattsedel och preliminär självdeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

Riksskatteverkets meddelande

RSV S 1995:20 Rekommendationer m.m. om serveringstjänster enligt mervärdesskattelagen.

RSV S 1996:7 Rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

RSV S 1997:2 Rekommendationer m.m. om avdrag för utgifter för representation m.m.

RSV S 1998:12 Rekommendationer m.m. om anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatter och avgifter, som skall redovisas i sådan deklaration.

RSV S 1998:13 Rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.

RSV S 1998:33 Ändring i rekommendationer m.m. (RSV:s 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.

RSV S 1998:34 Rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten av fordringar enligt skattebetalningslagen.

RSV S 2000:9 Rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt skattebetalningslagen.

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

8 kap. 3 § 4 st. ABL, 86
8 kap. 9 § 2 st. ABL, 392
8 kap. 27 § 2 st. ABL, 392
10 kap. 31 § ABL, 55, 69, 222
10 kap. 33 a § ABL, 55, 69
13 kap. ABL, 383
13 kap. 7 § ABL, 390
13 kap. 16 § ABL, 350
13 kap. 19 § ABL, 317
13 kap. 43 § ABL, 319
19 kap. 1 § 2 st. ABL, 392

Bokföringslagen

1 kap. 3 § BFL, 36
3 kap. BFL, 36
3 kap. 1 § 1 st. BFL, 37
3 kap. 1 § 2 st. BFL, 36
3 kap. 1 § 3 st. BFL, 36
3 kap. 2 § BFL, 36
3 kap. 3 § BFL, 37
3 kap. 4 § BFL, 37
3 kap. 5 § 1 st. BFL, 37
3 kap. 5 § 2 st. BFL, 37
3 kap. 5 § 3 st. BFL, 37
3 kap. 6 § BFL, 37
4 kap. 6 § BFL, 44
5 kap. 2 § 3 och 4 st. BFL, 459
7 kap. BFL, 103, 440
7 kap. 2 § BFL, 101

Europakonventionen

Artikel 6, 162, 267, 318

Förvaltningslagen

3 § FL, 347
4 § FL, 315
7 § FL, 105, 108, 109
10 § FL, 322
10 § 3 st. FL, 323
15 § FL, 106, 119
16 § FL, 99
17 § FL, 98, 99
20 § FL, 106, 157
20 § 1 st. FL, 150, 158
21 § FL, 158
27 § FL, 309, 353, 354, 364

Förvaltningsprocesslagen

3 § FPL, 351
3 och 4 §§ FPL, 351
4 § FPL, 351
5 § FPL, 327, 351
20–27 §§ FPL, 137
29 § FPL, 399
34 § FPL, 368
36 § FPL, 370
49 § FPL, 325

Inkomstskattelagen

1 kap. 12 § IL, 36
1 kap. 13 § IL, 36
1 kap. 15 § IL, 36
13 kap. IL, 38, 39
13 kap. 1 § IL, 38
15 kap. 6 § IL, 460
16 kap. 16 § IL, 460, 476

Indrivningsförordningen

3 § indrivningsförordningen,, 295
3–9 §§ indrivningsförordningen, 291
7 § indrivningsförordningen, 306
8 § indrivningsförordningen), 301

Indrivningslagen

6 § indrivningslagen, 305
11 § indrivningslagen, 273
16 § indrivningslagen, 294, 307, 375

Konkurslagen

2 kap. 9 § KonkL, 230
3 kap. 1 § KonkL, 316
3 kap. 9 § KonkL, 308, 316, 318
3 kap. 9 § 2 st. KonkL, 375
5 kap. 1 § KonkL, 306

Lag om förhandsbesked

5 § lag om förhandsbesked, 397
6 a § lag om förhandsbesked, 398
22 § lag om förhandsbesked, 397

Lag om handelsbolag och enkla bolag

1 kap. 1 § HBL, 451
1 kap. 3 § HBL, 452
2 kap. HBL, 383
2 kap. 20 § HBL, 284
2 kap. 22 § HBL, 284

Lag om mervärdesskattekonton

14 § lag om mervärdesskattekonton, 123
15 § lag om mervärdesskattekonton, 124
16 § lag om mervärdesskattekonton, 124
17 § lag om mervärdesskattekonton, 124

Lag om preskription av skattefordringar

3 § LPS, 385, 386
3 § 3 st. LPS, 385
7 § LPS, 386

Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap. LSK, 90
3 kap. 1 § 1 p. LSK, 90
3 kap. 1 § 6 p. LSK, 90
17 kap. 9 § LSK, 126
19 kap. 1 § 4 p. LSK, 85, 384
19 kap. 1 § LSK, 84
19 kap. 4 § LSK, 83

Mervärdesskatteförordningen

1 a § MF, 42
14 b § MF, 30
18 a–18 b §§ MF, 455
19, 21–24 §§ MF, 30
20 § MF, 30

Mervärdesskattelagen

1 kap. 1 § ML, 44
1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 477
1 kap. 1–2 §§ ML, 38
1 kap. 2 § ML, 33, 316, 451
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 72
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 406
1 kap. 2 § 5 p. ML, 405
1 kap. 2 a § ML, 455
1 kap. 2 a och 2 b §§ ML, 57
1 kap. 2 b § ML, 455
1 kap. 3 § ML, 374
1 kap. 4 a § ML, 470
1 kap. 7 § ML, 39
1 kap. 8 § ML, 43, 44
1 kap. 10 a § ML, 42
1 kap. 13 § ML, 141
1 kap. 13 a § ML, 405
1 kap. 13 b § ML, 406
1 kap. 14 § ML, 35
1 kap. 15 § ML, 40, 407
1 kap. 18 § ML, 99

2 kap. 1 a § ML, 477

2 a kap. ML, 42
2 a kap. 2 § 1 p. ML, 405, 406
2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 405

2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 p. ML, 54
2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 406
2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML, 456
2 a kap. 3 och 4 §§ ML, 57
2 a kap. 4 § ML, 456

3 kap. ML, 477
3 kap. 3 § 2 st. och 3 st. 1 och 2 p. ML, 401
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 401
3 kap. 10 a § ML, 195
3 kap. 24 § 3 st. ML, 372
3 kap. 30 a § ML, 54, 101, 138, 143, 145, 457
3 kap. 30 d § 1 st. ML, 54, 72

4 kap. 1 § ML, 38
4 kap. 1 § 1 p. ML, 39
4 kap. 3 § 1 st. 1–2 p. och 2 st. ML, 56

5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 456
5 kap. 2 § 2 st. ML, 456
5 kap. 7 § ML, 417
5 kap. 7 § 2 st. ML, 457
5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, 41
5 kap. 9 § ML, 101

6 kap. ML, 451
6 kap. 1 § ML, 451
6 kap. 2 § ML, 57
6 kap. 2 § första meningen ML, 415, 452
6 kap. 2 § andra meningen ML, 415, 453
6 kap. 3 § ML, 375, 453
6 kap. 4 § ML, 453
6 kap. 6 § ML, 454
6 kap. 7 § ML, 454
6 kap. 8 § ML, 454

6 a kap. ML, 401
6 a kap. 1 § ML, 54, 214
6 a kap. 4 § ML, 57
6 a kap. 4 § 2 st. ML, 38
6 a kap. 5 § ML, 285
6 a kap.5 § 3 st. ML, 413

7 kap. ML, 35
8 kap. 2 § ML, 43
8 kap. 5 § ML, 136, 165
8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §§ ML, 261
8 kap. 15 § ML, 334
8 kap. 17 § ML, 136, 165
8 kap. 19 § 1 st. ML, 165

8 a kap. ML, 102, 459, 476

9 kap. ML, 73
9 kap. 1 § ML, 57, 401
9 kap. 2 § ML, 57, 401
9 kap. 4 § 1 st. ML, 61
9 kap. 4 § 2 st. ML, 61
9 kap. 5 § ML, 61
9 kap. 6 § ML, 403
9 kap. 7 § ML, 53
9 kap. 7 § 1 st. ML, 402
9 kap. 7 § 2 st. ML, 403
9 kap. 9–13 §§ ML, 476

9 a kap. ML, 101, 474
9 a kap. 3 § ML, 474
9 a kap. 15 § ML, 471

9 c kap. ML, 46, 455
9 c kap. 1 §1 st. 3 p. ML, 46
9 c kap. 7 § ML, 455
9 c kap. 8 § ML, 455
9 c kap. 9 § ML, 455

10 kap. 1 § ML, 256
10 kap. 1–4 §§ ML, 255, 410
10 kap. 4 § ML, 257
10 kap. 5 § ML, 260
10 kap. 5–8 §§ ML, 260
10 kap. 6 § ML, 260
10 kap. 7 § ML, 261
10 kap. 9 § ML, 57, 71, 456
10 kap. 9–13 §§ ML, 33, 70
10 kap. 11 § ML, 71
10 kap. 11–12 §§ ML, 256
10 kap. 11 och 13 §§ ML, 192
10 kap. 12 § ML, 71
10 kap. och 19 kap. ML, 255

11 kap. 8 § ML, 165
11 kap. 8-11 §§ ML, 165

12 kap. 1 § ML, 46
12 kap. 2 § 3 st. ML, 323

13 kap. ML, 285
13 kap. 6–15 a §§ ML, 459
13 kap. 6 och 20 §§ ML, 459
13 kap. 6–28 b §§ ML, 76
13 kap. 10 § ML, 375
13 kap. 16–23 a §§ ML, 459
13 kap. 23 § ML, 459
13 kap. 28 a § ML, 476

16 kap.17 § ML, 287

19 kap. 1 § ML, 43, 256
19 kap. 1 § 2 st. ML, 255, 410
19 kap. 2 § ML, 257
19 kap. 3 § ML, 257
19 kap. 4 § ML, 258
19 kap. 5 § ML, 258
19 kap. 6 § ML, 258
19 kap. 7 § ML, 259
19 kap. 8 § ML, 259
19 kap. 9 § ML, 259
19 kap. 10 § ML, 259
19 kap. 11 § ML, 70
19 kap. 12 § ML, 70, 456
19 kap. 13 § ML, 58, 456
19 kap. 13 § 1 st. ML, 70
19 kap. 13 § 2 st. ML, 71
19 kap. 14 § ML, 260

20 kap. ML, 347
20 kap. 1 § 1 st. ML, 348, 353
20 kap. 1 § 2 st. ML, 353
20 kap. 1 § 2-6 st. ML, 348
20 kap. 1 § 3 st. ML, 412
20 kap. 1 § 3 och 6 st. ML, 364
20 kap. 1 § 5 st. ML, 352

22 kap. 1 § ML, 25
22 kap. 6 § ML, 287

Rådsförordningen (1798/2003)

Artikel 2, 438
Artikel 3, 439
Artikel 5, 440
Artikel 5.3, 441
Artikel 6, 440
Artikel 7, 440
Artikel 8–10, 441
Artikel 11, 442
Artikel 12 och 13, 442
Artikel 14–15, 442
Artikel 17, 443
Artikel 19, 445
Artikel 29, 419
Artikel 29.2, 423
Artikel 29.3, 423
Artikel 30, 426
Artikel 31, 424
Artikel 32, 426
Artikel 36, 446
Artikel 38, 446
Artikel 39, 446
Artikel 40, 447
Artikel 41, 447
Artikel 42, 449

Rättegångsbalken

12 kap. RB, 325
12 kap. 8 § RB, 325
12 kap. 9 § RB, 325
12 kap. 12 § RB, 325
17 kap. 11 § 1 st. RB, 363
27 kap. 2 § RB, 114
32 kap. 8 § RB, 264
35 kap. RB, 137
35 kap. 1 § RB, 136, 142

Sekretesslagen

1 kap. 5 § SekrL, 389
2 kap. 1 § SekrL, 389
4 kap. 2 § SekrL, 387, 388
5 kap. 1 § SekrL, 388
9 kap. 1 § SekrL, 387
9 kap. 1 § 3 st. SekrL, 387, 388

9 kap. 1 § 4 st. och 9 kap. 2 § 4 st. SekrL, 389
9 kap. 1–2 §§ SekrL, 387
14 kap. 1 § SekrL, 125, 389
14 kap. 2 § SekrL, 389
14 kap. 3 § SekrL, 389
14 kap. 4 och 5 §§ SekrL, 388
14 kap. 9 § SekrL, 389
15 kap. 7 och 8 §§ SekrL, 390

Sjätte direktivet (77/388/EEG)

Artikel 4.1, 39
Artikel 4.2, 39
Artikel 18.2, 237
Artikel 18.4, 237
Artikel 22.1 a, 55, 56
Artikel 22.4 a, 67
Artikel 22.4 a, 221
Artikel 22.4 b, 67
Artikel 22.4 c, 67
Artikel 22.5, 221
Artikel 22.6 b, 93
Artikel 26c, 417
Artikel 26c.8, 426
Artikel 26c.a a, 419, 420
Artikel 26c.b 1, 420
Artikel 26c.b 3, 422
Artikel 26c.B 5, 425
Artikel 26c.B 6, 424
Artikel 26c.B 7, 425
Artikel 26c.B 9, 430

Skattebetalningsförordningen

5 § SBF, 62
6 § SBF, 54, 408, 457
7 § SBF, 63, 64, 422
7 § 1 st. SBF, 61
8 § SBF, 213, 219, 236
26 § SBF, 84
26 a § 2 st. SBF, 82
26 c § SBF, 421
26 d § SBF, 420
27 § SBF, 150, 158
28 § SBF, 150, 156
28 § 1 st. SBF, 158
28 § 2 st. SBF, 158
30 § SBF, 157
36 § SBF, 50, 290
37 § 1 st. SBF, 104
39 § SBF, 125
40 § SBF, 83
41 § SBF, 120
44 § SBF, 222
46 § 1 st. SBF, 273
46 § 2 st. SBF, 274
47 § SBF, 236
48 § SBF, 237
49 § SBF, 238, 239
50 § SBF, 239, 240
52 § SBF, 236
55 § SBF, 252
56 § SBF, 201
57–60 §§ SBF, 291
63 § SBF, 110, 129, 159, 278, 346
63 § 3 st. SBF, 322, 346
64 § SBF, 56, 61, 81, 222
65 § SBF, 93
65 a § SBF, 283
66 § SBF, 30, 75, 120

Skattebetalningslagen

1 kap. 2 § SBL, 31, 47
1 kap. 2 § 5 p. SBL, 285
1 kap. 2 a § SBL, 32
1 kap. 4 § SBL, 33
1 kap. 4 § 1 st. SBL, 251, 304, 309
1 kap. 4 § 3 st. 5 p. SBL, 249
1 kap. 5 § SBL, 69
1 kap. 6 § SBL, 35, 37, 38, 39
1 kap. 7 § SBL, 44

2 kap. SBL, 364
2 kap. 1 § SBL, 48
2 kap. 1 § 1 st. SBL, 54, 55
2 kap. 1 och 2 §§ SBL, 56
2 kap. 1–3 §§ och 5 § SBL, 323
2 kap. 2 § SBL, 49
2 kap. 2 § 1–4 st. SBL, 54, 55
2 kap. 6 § SBL, 323, 351
2 kap. 8 § SBL, 51

3 kap. SBL, 93
3 kap. 1 § SBL, 55, 57, 148, 286, 405, 456, 457
3 kap. 1 § 1 st. SBL, 53
3 kap. 1 § 1 st. 2–3 p. SBL, 412
3 kap. 1 § 1 st. 3 p. SBL, 249
3 kap. 1–4 §§ SBL, 53
3 kap. 2 § SBL, 55, 111
3 kap. 2 § 2 st. SBL, 56, 401
3 kap. 2 och 3 §§ SBL, 111
3 kap. 3 § SBL, 56, 64, 79, 88, 111
3 kap. 4 § SBL, 57, 110
3 kap. 5 § SBL, 293, 297
3 kap. 5 § 1 st. SBL, 213
3 kap. 5 § 2 st. SBL, 214, 412
3 kap. 5 § 3 st. SBL, 216, 217
3 kap. 5 § 3–4 st. SBL, 214
3 kap. 5 och 6 §§ SBL, 53, 213
3 kap. 6 § SBL, 218, 237

4 kap. 1 § SBL, 91, 105
4 kap. 11 § SBL, 104
4 kap. 13 § SBL, 104, 393

5 kap. 5 § SBL, 394

6 kap. SBL, 91

7 kap. SBL, 91

10 kap. SBL, 67, 282
10 kap. 1–5 §§ SBL, 393
10 kap. 8 § SBL, 92
10 kap. 9 § SBL, 69, 72, 111
10 kap. 9 § 1 st. 4–5 p. SBL, 413
10 kap. 9 § 7 p. SBL, 72
10 kap. 9 §, 11 §, 31 § och 32 § 1 st. SBL, 58
10 kap. 9–11 och 32 §§ SBL, 459
10 kap. 9–24 §§ SBL, 67
10 kap. 9, 31 och 32 §§ SBL, 68
10 kap. 9–37 §§ SBL, 67
10 kap. 10 § SBL, 72, 111
10 kap. 11 § SBL, 70, 72, 246, 404
10 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL, 315
10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL, 89
10 kap. 13 a § SBL, 69
10 kap. 14 § SBL, 59, 74
10 kap. 15 § SBL, 59, 75, 80, 416
10 kap. 16 § SBL, 59, 90
10 kap. 17 § SBL, 75
10 kap. 17 § 2 st. SBL, 413
10 kap. 17 § 6 p SBL, 163
10 kap. 17 a § SBL, 75
10 kap. 18 § 1 st. SBL, 77
10 kap. 18 § 2 st. SBL, 78, 224
10 kap. 18 och 19 §§ SBL, 58, 80
10 kap. 18–23 §§ SBL, 264
10 kap. 19 § SBL, 79, 224
10 kap. 20 § SBL, 80, 244
10 kap. 22 § SBL, 90
10 kap. 22 a § SBL, 80
10 kap. 23 § SBL, 81
10 kap. 24 § 2 st. SBL, 278
10 kap. 24 § SBL, 81, 263
10 kap. 25 § 1 st. första meningen SBL, 81
10 kap. 25 § 1 st. andra meningen SBL, 82
10 kap. 25 § 2 st. SBL, 83
10 kap. 26 § SBL, 82
10 kap. 26 § 1 st. SBL, 82
10 kap. 26 § 2 st. SBL, 84
10 kap. 26 a § 1 st. SBL, 82
10 kap. 27 § SBL, 74, 83, 111, 128
10 kap. 28 § SBL, 83
10 kap. 29 § SBL, 76
10 kap. 30 § SBL, 76
10 kap. 31 § 1 st, SBL, 88
10 kap. 31 § 2 st. SBL, 47, 90, 162, 323
10 kap. 31 § SBL, 31, 413
10 kap. 32 § SBL, 91, 405
10 kap. 32 § 1 st. SBL, 193
10 kap. 32 c § SBL, 91
10 kap. 32 c § 3 st. SBL, 111
10 kap. 33 § SBL, 93
10 kap. 33–36 §§ SBL, 43, 93
10 kap. 34 § SBL, 94
10 kap. 35 § SBL, 94
10 kap. 36 § SBL, 95
10 kap. 37 § SBL, 63, 92

10 a kap. 1 § SBL, 41
10 a kap. 2 § SBL, 419
10 a kap. 3 § SBL, 420
10 a kap. 4 § SBL, 421
10 a kap. 5 § SBL, 421
10 a kap. 6 § SBL, 422
10 a kap. 7 § SBL, 422
10 a kap. 8 § SBL, 423
10 a kap. 9 § SBL, 423
10 a kap. 10 § SBL, 424
10 a kap. 11 § SBL, 424
10 a kap. 12 § SBL, 425
10 a kap. 13 § SBL, 425
10 a kap. 14 § SBL, 425
10 a kap. 15 § SBL, 427
10 a kap. 16 § SBL, 428
10 a kap. 17 § SBL, 428
10 a kap. 18 § SBL, 428
10 a kap. 19 § SBL, 429
10 a kap. 20 § SBL, 429
10 a kap. 21 § SBL, 429
10 a kap. 22 § SBL, 430

11 kap. SBL, 147
11 kap. 1 § SBL, 147, 242
11 kap. 1 § 1 st. SBL, 148
11 kap. 1 § 2 st. SBL, 148
11 kap. 2 § SBL, 242
11 kap. 2 § 1 st. SBL, 149, 282
11 kap. 2 § 2 st. SBL, 150, 282, 393
11 kap. 10 § SBL, 91
11 kap. 14 § SBL, 216, 328
11 kap. 14 § 2 st. SBL, 158
11 kap. 15 § SBL, 226
11 kap. 16 § SBL, 150, 152, 387
11 kap. 16 § och 18 § SBL, 151, 238
11 kap. 16 § och 18 a § SBL, 107
11 kap. 18 § SBL, 150, 152, 154, 387
11 kap. 19 § 2 st. SBL, 158
11 kap. 19 § 2 st. SBL, 87, 137, 150, 171, 192, 227, 335
11 kap. 20 § SBL, 47, 156, 215, 312

12 kap. SBL, 281, 297
12 kap. 6 § SBL, 156, 288
12 kap. 6 § 1 st. SBL, 282
12 kap. 6 a § SBL, 282
12 kap. 6 b § SBL, 282
12 kap. 7 § SBL, 283
12 kap. 7 c § SBL, 283, 311, 349
12 kap. 8 a § SBL, 284
12 kap. 8 b § SBL, 285
12 kap. 12 § 1 st. SBL, 288
12 kap. 13 § SBL, 288

13 kap. SBL, 148, 289
13 kap. 1 § SBL, 50, 289, 299, 348
13 kap. 2 § SBL, 289

14 kap. SBL, 97
14 kap. 1 § SBL, 97, 119
14 kap. 1 § 1 st. SBL, 98
14 kap. 1 a § SBL, 99, 112, 195, 370
14 kap. 1 a § 4 st. SBL, 100
14 kap. 2 § SBL, 94, 101, 112
14 kap. 2 a § SBL, 102
14 kap. 2 a § och 2 b § SBL, 102
14 kap. 2 b § SBL, 103
14 kap. 3 § SBL, 111
14 kap. 3 § 2 st. SBL, 112
14 kap. 3 eller 4 §§ SBL, 114
14 kap. 3–5 § SBL, 110
14 kap. 3–7 §§ SBL, 97
14 kap. 4 § SBL, 112, 126
14 kap. 5 § SBL, 114
14 kap. 6 § SBL, 115
14 kap. 7 § 1 st. SBL, 119
14 kap. 7 § 2 st. SBL, 120
14 kap. 7 § 4 st. SBL, 120
14 kap. 7 a § 1 st. 1-5 p. SBL, 121
14 kap. 7 a § 2 st. SBL, 121
14 kap. 8 § 1 st. SBL, 125
14 kap. 8 § 2 st. SBL, 125

15 kap. SBL, 161
15 kap. 1 § SBL, 162, 333
15 kap. 2 § SBL, 156, 171
15 kap. 3 § SBL, 176
15 kap. 4 § 1 st. SBL, 168, 172
15 kap. 4 § 2 st. SBL, 168
15 kap. 4 § 3 st. SBL, 169
15 kap. 5 § SBL, 171

15 kap. 6 § SBL, 96, 172
15 kap. 6 § och 7 § SBL, 93
15 kap. 6 a § SBL, 101
15 kap. 7 § SBL, 174
15 kap. 7 § 1 p. SBL, 174
15 kap. 7 § 2 p. SBL, 174
15 kap. 7 § 3 p. SBL, 175
15 kap. 7 § 4 p. SBL, 175
15 kap. 7 och 8 §§ SBL, 289
15 kap. 8 § SBL, 193
15 kap. 9 § SBL, 195
15 kap. 10 § SBL, 163, 177, 194
15 kap. 11 § SBL, 195
15 kap. 12 § SBL, 190, 195
15 kap. 13 § SBL, 167, 190
15 kap. 14 § SBL, 191
15 kap. 15 § 1 st. SBL, 192, 193
15 kap. 15 § 2 st. SBL, 195
15 kap. 16 § SBL, 192

16 kap. SBL, 221, 282, 297
16 kap. 2 § SBL, 222
16 kap. 3 § SBL, 223, 302
16 kap. 4 § SBL, 202, 223
16 kap. 4–8 §§ SBL, 215
16 kap. 5 § SBL, 225
16 kap. 6 § SBL, 225
16 kap. 6 § 1 st. SBL, 297
16 kap. 6 § 2 st. SBL, 297
16 kap. 6 § 3 st. SBL, 226
16 kap. 6 § 4 st. SBL, 227, 298
16 kap. 7 § SBL, 210, 216, 227
16 kap. 8 § SBL, 228
16 kap. 9 § SBL, 229, 230, 232, 249, 300, 303
16 kap. 10 § SBL, 229, 230, 304
16 kap. 10 a § SBL, 230
16 kap. 11 § SBL, 230
16 kap. 13 § SBL, 231

17 kap. SBL, 148, 394
17 kap. 1 § SBL, 81, 263
17 kap. 1–6 §§ SBL, 275
17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL, 268, 272, 299
17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL, 248, 268, 272
17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL, 269, 272
17 kap. 2 § 2 st. SBL, 270, 272
17 kap. 2 § 3 st. SBL, 270
17 kap. 3 § SBL, 272, 273
17 kap. 3 § 1 st. SBL, 274
17 kap. 3 § 2 st. SBL, 274
17 kap. 4 § SBL, 274
17 kap. 5 § SBL, 204, 275
17 kap. 7 § SBL, 204, 275, 276, 299
17 kap. 8 § första meningen SBL, 277
17 kap. 9 § SBL, 277
17 kap. 10 § SBL, 278
17 kap. 11 § SBL, 273, 278

18 kap. SBL, 235, 377
18 kap. 1 § SBL, 236
18 kap. 2 § SBL, 237
18 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL, 241
18 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 st. SBL, 240
18 kap. 2 § 1 st. 2 p. och 2 st. SBL, 243
18 kap. 3 § 1 st. SBL, 245
18 kap. 4 § SBL, 244
18 kap. 7 § SBL, 237, 246
18 kap. 7 § 1 st. 1 p. SBL, 247
18 kap. 7 § 1 st. 1–5 p. SBL, 250
18 kap. 7 § 1 st. 1–6 p. och 7 a § SBL, 249
18 kap. 7 § 1 st. 3 p. SBL, 247
18 kap. 7 § 1 st. 4 p. SBL, 247
18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL, 248
18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL, 241, 248, 251, 304
18 kap. 7 § 2 st. SBL, 247
18 kap. 7 och 7 a §§ SBL, 247
18 kap. 7 a § SBL, 249
18 kap. 8 § SBL, 250
18 kap. 9 § SBL, 250, 304
18 kap. 9 § 2 st. SBL, 304
18 kap. 10 § SBL, 251

19 kap. SBL, 199
19 kap. 1 § SBL, 199
19 kap. 2 § SBL, 200
19 kap. 3 § SBL, 201
19 kap. 6 § SBL, 204
19 kap. 7 § SBL, 204
19 kap. 8 § SBL, 203, 285

19 kap. 9 § SBL, 204
19 kap. 10 § SBL, 202
19 kap. 10 § 2 st. SBL, 205
19 kap. 10 och 14 §§ SBL, 218
19 kap. 11 § SBL, 205, 289
19 kap. 12 § SBL, 209
19 kap. 13 § SBL, 210
19 kap. 14 § SBL, 211
19 kap. 15 § SBL, 200

20 kap. SBL, 218, 253, 291
20 kap. 1 § SBL, 231, 292, 293, 297
20 kap. 1 § 1 st. SBL, 298
20 kap. 2 § SBL, 293, 294, 307
20 kap. 3 § SBL, 231, 292, 295, 307
20 kap. 4 § SBL, 305
20 kap. 5 § SBL, 305
20 kap. 6 § SBL, 305
20 kap. 7 § SBL, 295, 307, 375

21 kap. SBL, 154, 309
21 kap. 1 § SBL, 47, 148, 154, 167, 310, 316
21 kap. 1 och 9 §§ SBL, 330
21 kap. 2 och 3 §§ SBL, 310
21 kap. 3 § SBL, 311
21 kap. 3 § 1 st. SBL, 313
21 kap. 3 § 3 st. SBL, 313
21 kap. 4 § 1 st. första meningen SBL, 320
21 kap. 4 § 1 st. andra meningen SBL, 321
21 kap. 4 § 2 st. SBL, 321
21 kap. 5 § SBL, 278, 322
21 kap. 6 § SBL, 323
21 kap. 7 § SBL, 190, 326
21 kap. 8 § SBL, 327, 365
21 kap. 8 § 1 st. SBL, 328
21 kap. 8 § 2 st. SBL, 326, 328
21 kap. 8–9 §§ och 14–20 §§ SBL, 365
21 kap. 9 § SBL, 329
21 kap. 10 § SBL, 331
21 kap. 11 § SBL, 332, 333, 335
21 kap. 11 § 1 p. SBL, 336
21 kap. 11 § 3 p. SBL, 330
21 kap. 12 § SBL, 335
21 kap. 12 § 1 p. SBL, 341
21 kap. 12 § 3 p. SBL, 337
21 kap. 13 § SBL, 193, 336, 337
21 kap. 13 § 1 st. SBL, 330
21 kap. 13 § 2 st. SBL, 330, 339, 340
21 kap. 14 § SBL, 341, 342
21 kap. 14–20 §§ SBL, 365
21 kap. 15 § 1 st. SBL, 341
21 kap. 15–18 §§ SBL, 341
21 kap. 17 § SBL, 343
21 kap. 18 § SBL, 344
21 kap. 18 § 1 st. SBL, 345
21 kap. 18 § 2 st. SBL, 345
21 kap. 19 § 1 st. SBL, 344
21 kap. 19 § 2 st. SBL, 345
21 kap. 20 § SBL, 346

22 kap. SBL, 347
22 kap. 1 § SBL, 290, 323, 354, 370
22 kap. 1 § 1 st. SBL, 348, 364
22 kap. 1 a–1 d 1§ SBL, 351
22 kap. 1 b § SBL, 388
22 kap. 2 § SBL, 115, 119, 126, 130, 349
22 kap. 3 § 1 st. SBL, 351
22 kap. 3 § 2 st. SBL, 352
22 kap. 4 § SBL, 102, 278, 370
22 kap. 4 § 5 p. SBL, 352
22 kap. 5 § SBL, 191, 326, 353
22 kap. 6 § SBL, 167, 310, 353
22 kap. 7 § SBL, 365
22 kap. 8 § 1 st. SBL, 366
22 kap. 9 § SBL, 366
22 kap. 10 § SBL, 370
22 kap. 11 § SBL, 370
22 kap. 13 § SBL, 326, 334, 360, 367

23 kap. SBL, 281
23 kap. 1 § SBL, 44, 76
23 kap. 2 § SBL, 110, 125, 126, 128
23 kap. 3 § SBL, 57, 83, 86, 415
23 kap. 3 § 2 st. SBL, 286
23 kap. 3 a § SBL, 70, 86, 414
23 kap. 3 b § SBL, 413
23 kap. 4 § SBL, 54, 57, 86, 407, 408, 457
23 kap. 4 § 2 st. SBL, 407, 457

23 kap. 4 § 3 st. SBL, 407
23 kap. 5 § SBL, 84, 384
23 kap. 6 § SBL, 86, 162, 316, 333
23 kap. 7 § SBL, 231, 267, 309
23 kap. 7 och 8 §§ SBL, 291
23 kap. 8 § SBL, 305, 309
23 kap. 9 § SBL, 83

Skattebrottslagen

2 § SkBrL, 392
2-4 §§ SkBrL, 392
3 § SkBrL, 392
4 § SkBrL, 392
5 § SkBrL, 392
6 § SkBrL, 392
7 § SkBrL, 392
7-8 §§ SkBrL, 394
8 § SkBrL, 392
10 § SkBrL, 101, 392
12 § SkBrL, 345
13 § SkBrL, 392
17 § SkBrL, 391

Taxeringslagen

1 kap. 4 § TL, 90
3 kap. 1 § TL, 106
3 kap. 2 § 1 st. TL, 97
3 kap. 9 § 1 st. TL, 121
3 kap. 9 § 2 st. TL, 120, 121
3 kap. 9 § 4 st. TL, 121
3 kap. 10 § TL, 121
3 kap. 10–14 c §§ TL, 121
3 kap. 11 § TL, 121
3 kap. 12 § TL, 121
3 kap. 12 a § TL, 121
3 kap. 13–14 c §§ TL, 114, 121
3 kap. 14 c § TL, 114
3 kap. 16 och 17 §§ TL, 125
4 kap. 7 och 14 §§ TL, 330
4 kap. 18 § 1 st. TL, 338
5 kap. 2 § 2 st. TL, 172
6 kap. 5 § TL, 353, 354
6 kap. 5–7 §§ TL, 353
6 kap. 6 § TL, 167, 353, 354
6 kap. 7 § TL, 353, 359, 360
6 kap. 10 § TL, 367
6 kap. 10-24 §§ TL, 367
6 kap. 12 § TL, 367
6 kap. 13 § 1 st. TL, 367
6 kap. 13 § 2 st. TL, 367
6 kap. 14 § TL, 367
6 kap. 15 § 1 st. TL, 367
6 kap. 15 § 2 st. TL, 367
6 kap. 16 § 1 st. TL, 367
6 kap. 16 § 2 och 3 st. TL, 367
6 kap. 17 § TL, 367
6 kap. 18 § TL, 367
6 kap. 19 § 1 st. TL, 367
6 kap. 19 § 2 st. TL, 334
6 kap. 19 § TL, 363
6 kap. 19 och 20 §§ TL, 367
6 kap. 20 § TL, 326
6 kap. 21 § TL, 367
6 kap. 22 § TL, 368
6 kap. 23 § 1 st. TL, 369
6 kap. 23 § 2 st. TL, 369
6 kap. 23 § TL, 369

Viteslagen

1 § viteslagen, 126
2 § viteslagen, 127, 128
3 § viteslagen, 127, 130
4 § viteslagen, 131
9 § viteslagen, 133

Ärvdabalken

18 kap. 6 § ÄB, 287
21 kap. ÄB, 287

Övriga författningar

8:e direktivet, 255
13:e direktivet, 255
1 § förordning med instruktion för skatteförvaltningen, 435
12 § konkursförordningen, 375
2 § lag om ackord rörande skattefordringar m.m., 296
14 § lag om allmänna förvaltningsdomstolar, 348

2 § 1 st. lag om beräkning av lagstadgad tid, 328, 330
11 kap. lag om ekonomiska föreningar, 383
6–11 §§ lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, 274
15 § lag om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m., 468
9 § 8 och 9 p. lag om stöd och service till vissa funktionshindrade, 262
14 § 1 st. lag om utländska filialer, 44
9 § LÖHS, 449
2 § 1 st. penningtvättslagen, 100
1 kap. 9 § regeringsformen, 105
30 § revisionslagen, 55, 69, 222
32 a § revisionslagen, 55, 69
2 kap. 5 § SdbL, 388
5 kap. 1 § sjölagen, 452
3 § SkatteackordsL, 379
5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen, 262
4 § TF, 120
6 § TF, 120
2 kap. tryckfrihetsförordningen, 387
5 kap. 1–3 §§ utsökningsbalken, 251
31 § verksförordningen, 157

Register, skrivelser, m.m.

Bokföringsnämnden

BFN U 97:2, 460
BFNAR 2001:2, 459

SKV:s föreskrifter, rekommendationer m.m.

RSFS 1998:19, 120, 389
RSFS 1999:12, 93, 469
RSFS 2003:5, 82

RSV Dt 1992:7, 338

RSV S 1998:12, 81, 263, 264, 265, 266
RSV S 1998:13, 263, 266, 269, 277
RSV S 1998:33, 263
RSV S 1998:34, 291, 298
RSV S 2000:9, 199, 206

RSV:s och SKV:s skrivelser

RSV 1993-06-30, dnr 21548-93/900, 354
RSV 1996-05-13, dnr 4181-96/900, 64, 320, 350
RSV 1997-02-26, dnr 1954-97/900, 350
RSV 1997-05-28, dnr 4261-97/900, 40
RSV 1998-07-01, dnr 5103-98/900, 398
RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900, 411
RSV 1999-05-10, dnr 4806-99/113, 371
RSV 1999-06-16, 150
RSV 1999-09-17, dnr 9165-99/110, 169
RSV 2000-04-18, dnr 4037-00/100, 87, 193, 194
RSV 2000-09-27, dnr 8927-00/110, 116
RSV 2000-11-23, dnr 10376-00/100, 172
RSV 2001-06-28, dnr 7096-01/120, 263, 267
RSV 2001-07-06, dnr 7370-01/100, 239
RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 29
RSV 2002-02-19 dnr 1681-02/100, 468
RSV 2002-12-10 dnr 10086-02/100, 331, 475
RSV 2003-02-03 dnr 10310-02/100, 353, 355
RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, 417
RSV 2003-11-13, dnr 8448-02/120, 40
RSV 2003-12-22, dnr 10701-03/100, 258
SKV 2004-02-24, dnr 130-205830-04/113, 464
SKV 2004-03-17, dnr 11530-99/100, 166

Rättsfallsregister

EG-domstolen

6/64, 28
14/83, 28
C-268/83, 139
C-106/89, 28
C-10/92, 91, 225
C-302/93, 256, 257
C-110/94, 64
C-230/94, 142
C-134/97, 28, 399
C-400/98, 60
C-136/99, 256
C-150/99, 29
C-78/00, 237

Europadomstolen

Europadomstolen 2002 34619/97, 162, 187, 267, 318
Europadomstolen 2002 3685/97, 162, 187, 267, 318

Hovrätterna

HR 1995 T 316/94, 287

Högsta domstolen

NJA 1979 s. 700, 318
NJA 1991 s. 595, 324
NJA 1996, 159

Justitiekanslern

JK 1989 2179-88-40, 242

Justitieombudsmannen

1993/94:JO s. 214, 355
1995/96:JO s. 234, 354, 355
JO 1974 s. 619, 325
JO 1995/96:JO1 s. 234, 315
JO 2001 101-2001, 239

Kammarrätterna

KR 1988 4006-1987, 222
KR 1997 1380-1997, 113
KR 2000 979-81-1998, 148
KR 2000 6780-1988, 154
KR 2001 373–375-1999, 142
KR 2001 582-1999, 175
KR 2002 2263-2002, 88
KR 2002 8568-2000, 146
KR 2003 3389-03, 114
KR 2003 5317-2001, 82
KR 2003 6606–6607-2001, 143

Länsrätterna

LR 2001 370-01, 240

Regeringsrätten

RÅ 1929 Fi 2032, 380
RÅ 1950 ref. 30, 325
RÅ 1963 ref. 48, 380
RÅ 1965 Fi 169, 336
RÅ 1979 1:81, 308
RÅ 1980 1:47, 333
RÅ 1981 1:20, 308, 316
RÅ 1987 ref. 72, 175
RÅ 1987 ref. 115, 57, 59, 64
RÅ 1988 ref. 97, 335
RÅ 1990 ref. 50, 284
RÅ 1990 ref. 57, 130
RÅ 1991 ref. 90, 323, 354
RÅ 1992 not. 571, 323, 324, 351
RÅ 1992 ref. 20, 99
RÅ 1995 not. 192, 319
RÅ 1995 ref. 27, 98

RÅ 1995 ref. 40, 127
RÅ 1996 not. 192, 317, 350
RÅ 1996 ref. 7, 316
RÅ 1996 ref. 95, 133
RÅ 1996 ref. 102, 330
RÅ 1997 ref. 57, 330, 365
RÅ 1999 ref. 34, 319
RÅ 1999 ref. 52, 340
RÅ 2000 ref. 41, 318, 350
RÅ 2000 ref. 50, 360
RÅ 2000 ref. 66 I, 162
RÅ 2000 ref. 66 II, 267
RÅ 2001 not. 184, 114
RÅ 2001 ref. 23, 399
RÅ 2001 ref. 67 II, 114
RÅ 2002 not. 26, 59
RÅ 2002 not. 179, 318
RÅ 2002 ref. 20, 167
RÅ 2002 ref. 46, 167, 172
RÅ 2002 ref. 66 I, 318
RÅ 2002 ref. 76, 318
RÅ 2002 ref. 82, 320
RÅ 2003 ref. 102, 468

RR 2002 797–798-2001, 274
RR 2002 4139-1999, 274
RR 2002 5884–5887-2000, 274
RR 2002 8365–1998, 57
RR 2003 1-2001, 360
RR 2003 3767-2002, 192
RR 2003 6813-2002, 156
RR 2004 1758–1762-01, 145

Sakregister

A

A conto, 461
Ackord, 296, 378
– offentligt ackord, 378
– underhandsackord, 378
– återbetalning, 247
Adress inte är känd, 251
Adressaten okänd, 159
Affärsverk, 454
Anmälningsplikt, 55
Anslutningsöverklagande, 367
Anstånd, 263
– anståndstid, 264
– ansökan, 264, 277
– begäran om omprövning, 322
– belopp, 264, 277
– betalning av beräknat skattebelopp, 264
– betydande skadeverkningar, 269
– inbetalning, 263, 267
– indrivning, 278, 298
– kostnadränta, 204
– laga förfall, 264
– lämna skattedeklaration, 263
– om skatten är betald, 267
– omprövning, 268, 278
– preskription, 267
– skattedeklaration, 81
– skattetillägg, 267
– skyndsamhetskrav, 277
– synnerliga skäl, 275
– säkerhet, 272
– tveksamhetsfall, 268
– vid avyttring, 274
– vid totalförsvarstjänstgöring, 275
– överklagande, 268, 278
Ansvar, 281
– befrielse, 282
– delägare i enkelt bolag eller partrederi, 286
– delägare i handelsbolag, 284
– dödsbo, 287
– enkelt bolag, 416
– förutsättningar, 282
– kommanditbolag, 284
– näringsidkare i en mervärdesskattegrupp, 285
– ombud för utländska företag, 287
– regress, 288
– representant, 416
– solidariskt, 284
Ansökningsperiod, 257
Anteckningar, 100, 101
Anteckningsskyldighet, 101, 106
Arbetsordning för Skatteverket, 45
Automatisk databehandling
– beskattningsbeslut, 150
– beslut, 158
– skönsbeskattning, 156
Automatisk återbetalning, 236
Avbetalningsplan, 295
Avdragen A-skatt, 216
Avregistrering, 63
– auktion, 63
– avveckling, 63
– beslut om, 65
– ej retroaktiv, 64
– frivillig skattskyldighet, 404
– fusion, 64
– meddelande om, 65
– verksamhet läggs ned, 64
Avrundning, 76
Avräkning
– arvsskatt, 230

– inbetalda belopp, 229, 303
– konkurs, 377
– sidobetalningsansvar, 229
– återbetalning, 249, 304
Avräkningsordning, 303
Avskrivningsbeslut, 358
Avstämning, 218, 240
Avveckling, 63, 92
Avverkningsrätt, 56
Avvisa
– avsaknad av fullmakt, 325
– begär omprövning, 316
– en inte undertecknad besvärsinlaga, 324
– förhandsbesked, 397
– litis pendens, 315, 359
– omprövning kommit in försent, 323
– res judicata, 312, 359
– taleändring, 363, 367
– yrkandena är oklara, 327

B

Bankgirokonto, 221
BAS-kontoplanen, 460
Basränta, 201
Befrielse, 289, 299
– ansöka, 289
– beslut, 289
– betalningsskyldighet, 289
– förseningsavgift, 194
– kostnadsränta, 205
– skattetillägg, 177
Belopp av någon betydelse, 330, 335, 338
Beskattningsbeslut
– elektroniskt dokument, 150
– flera perioder, 150
– för varje redovisningsperiod, 149
– med anledning av skattedeklaration eller andra uppgifter, 151
– odelbarhet, 148
– olika typer, 148
– ompröva, 154
– skattekonto, 215
– skönsbeskattning, 154
Beskattningsunderlag, 34
– högst 20 miljoner kronor, 77
– över 40 miljoner kronor, 79
Beskattningsår, 35
Beslut
– debiteringsåtgärder, 156
– enligt ML, 309
– expediering, 346
– om ersättning, 433
– om skattskyldighet enligt 2 a kap. 4 § ML, 456
– skjuta upp återbetalning, 239
– underrättelse, 158
Beslut som fattas enligt ML, 46
Beslut som fattas enligt SBL, 48
Beslutande myndighet, 45
Beslutsbehörighet
– beslut enligt ML, 46
– allmänna ombudet, 47
– beslut enligt SBL, 47
– enkla bolag, 50
– fysiska personer, 47, 48
– förseningsavgift, 47
– hemortskommun, 48
– HK, 50
– informationsutbyte, 52
– juridiska personer, 47, 49
– kontrollavgift, 47
– motpart i LR och KR, 47
– region, 45
– registrering, 54
– ränta, 47
– rättidsprövning, 47
– skattenämnd, 51
– skattetillägg, 47
– särskilda skattekontoret, 50
Beslutsmotivering, 157
Beslutstidpunkt, 152
Beställarförbund, 431
Besök, 115
– begränsning av, 116
– dokumentation, 119
– förutsättningar för, 116
– kommunikation, 119

– preliminär självdeklaration, 118
– skatte- och avgiftsanmälan, 117
– skattedeklaration, 118
Betalning av framtida skatteskulder, 236
Betalningsanmaning, 252
Betalningsanstånd, 81
Betalningsfrist, 223
Betalningsinställelse, 296
Betalningskrav, 219
Betalningsskyldighet
– utländsk företagare, 408
Betalningssäkring, 296
Betalningsuppmaning, 231, 292, 293, 304
Bevisbördan
– objektiv, 139
– skattetillägg, 146
– subjektiv, 139
Bevisfakta, 136
Bevismaterial, 449
Bevismedel, 137, 138
– EG-leverans, 138
– export, 138
Bevisning, 135
Bevisregel
– ML, 136
– RB, 136
Bevisupptagning, 360
Bevisvärdering, 142
– EG-leverans, 143, 145
– ekonomisk aktivitet, 142
– export, 142
– fakturans innehåll, 146
Bokföring, 459
– a conto, 461
– affärshändelse, 461
– arkivering, 464
– avrundningsdifferenser, 466, 467
– blandad verksamhet, 461
– bokslutsmetoden, 466
– faktura, 462
– faktureringsmetoden, 465
– förenklad faktura, 463
– förskott, 461
– förvaring i annat EU-land, 464
– gemenskapsinterna förvärv, 470
– god redovisningssed, 459
– jämkning, 476
– kontosystem, 460
– kreditnota, 464
– lagrade uppgifter, 461
– maskinläsbara medier, 464
– mottagen uppgift, 462
– normal VMB, 471
– plats för förvaring, 464
– tre momskonton, 461
– valuta, 467
– verifikation, 461
– verifikationsnummer, 461
– VMB, 471
– ändringar av inkomsttaxeringen, 474
Bokföringsbrott, 101
Bokföringsskyldig, 103
Bokföringsskyldighet, 101
Bokslutsmetoden, 466
Brev i retur, 159
Brottsanmälan, 391
Brutet räkenskapsår, 36

C

Central Liaison Office, 450
Centralt kontaktkontor, 439
CLO, 450

D

Debiteringsåtgärder, 156
Deklaration, 67
– i rätt tid, 152
– utebliven, försenad eller bristfällig, 152
Deklarationsanstånd, 81
Deklarationsblankett, 81
Deklarationsvaluta, 44
Deldom, 368
Delgivning, 98, 129, 159, 442
Direkt effekt, 27
Direkt tillämplighet, 27
Dispens, 289
Distansförsäljning, 456
Dokumentation, 119
Dödsbo, 453

E

EEIG, 34, 452
Efterbeskattning, 331
– annat uppenbart förbiseende, 336
– belopp av någon betydelse, 338
– beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats, 332
– bevisning, 141
– felräkning, 336
– följdändring, 337
– förseningsavgift, 341
– oriktig uppgift, 333
– res judicata, 340
– skattetillägg, 193, 341
– skönsmässiga grunder, 335
– tidsfrist, 341
– till ledning för beskattningen, 332
– under förfarandet, 332
– uppenbart oskäligt, 339
Eftergift, 281, 299
EG, 42
EG-domstolen, 28
EG-handel, 456
EG-konform tolkning, 28
EG-land, 42
EG-rätt, 26
E-handel
– registrering, 53
E-handelsdeklaration, 41, 68, 92, 423
E-legitimation, 82, 220
Elektronisk faktura, 258
Elektroniska tjänster, 41, 417
– återbetalning, 425
– ansökan, 419
– arkivering, 430
– beskattningsordning, 417
– betalning, 425
– definitioner, 41
– hanteringsordning, 418
– identifieringsbeslut, 419, 422
– identifieringsnummer, 421
– information, 423, 426
– omprövning, 427
– redovisning, 423
– redovisningstidpunkt, 425
– riktlinjer, 417
– skattesats, 418
– valuta, 424
– ändringsanmälan, 422
– överklagande, 428
Elektroniskt dokument, 82, 158, 348
– beslut, 150, 158
– verifieras, 84
Enkelt bolag, 75, 415, 452
– ansvar, 286
– registrering, 55
– representant, 415
– skattedeklaration, 73
– skattekonto, 214
Ersättning för moms, 261
– kommuner, 262
– landsting, 262
– statliga myndigheter, 261
EU, 42
EU-avgift, 435
Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, 34, 69, 452
Expediering, 346, 377
Extra avstämning, 240

F

Facta superveniens, 312, 314
Faktura
– arkivering, 102
– bokföringsskyldiga, 103
– ej bokföringsskyldiga, 103
– euro, 468
– lagring i elektronisk form, 103
– självfakturering, 103
Faktureringsdirektivet, 102
Faktureringsmetoden, 465
Fast etablering, 409
Fast etableringsställe, 408
Felaktig restföring, 300
Felaktig återbetalning, 253
Felinbetalning, 252
Felräkning, 336
– skattetillägg, 174

Felskrivning, 336
– skattetillägg, 174
Felsända skrivelser, 323
Firmatecknare
– begära omprövning, 316
– skatte- och avgiftsanmälan, 56
Frivillig rättelse, 175, 345
Fullmakt, 86, 325
– ombud, 408
Fusion, 64, 320
Följdändring, 329, 337, 341
För sent inkommen handling, 323
Fördelning av skatteskuld, 230
Förelägga, 128
– anmäla sig för registrering, 57
– delgivning, 110
– fullmakt, 325
– icke undertecknad begäran om omprövning, 324
– identitetskontroll, 112
– komplettera sin begäran, 327
– kontrolluppgift, 113
– lämna uppgift, 112
– preliminär självdeklaration, 111
– skattedeklaration, 72, 83, 111
– särskilda skäl, 114
– undantag genom domstolsbeslut, 114
– utformat, 110
– vite, 126
Förenklad skattedeklaration, 69
Företagsrekonstruktion, 296, 380
Företagsöverlåtelse, 60
Företrädaransvar, 386
Företrädare för det allmänna, 367
Företrädare för en juridisk person, 282
Företrädare för staten, 283
Förfallodag, 221, 297
Förfrågan, 108
– formlös förfrågan, 108
– föreläggande, 108
– omfattning, 108
– syftet, 108
– utdrag ur huvudbok, 108
– uteblivet eller ofullständigt svar, 109
Förhandsbesked, 397
– AO:s ansökan, 398
– sekretess, 397
– skattskyldigs ansökan, 397
– tidsfrist, 398
Förmedling, 454
Förseningsavgift, 87, 193
– befrielse, 194, 289
– efterbeskattning, 341
– om den skattskyldige avlidit, 193
– påförande av, 193
– skyldigheten att iaktta befrielsegrunderna, 195
– överklagande, 366
Förskott, 461
Förtidsåterbetalning, 245
Förvärv
– tjänster, 457
– varor, 456
Förvärvströskel, 456

G

Gemenskapsinternt förvärv (GIF), 35, 42, 76, 455, 470
Gemenskapsrätt, 28
Generalfullmakt, 86
GIF, 35, 42, 76, 173
God redovisningssed, 459
God tro, 143, 145
Grovt skattebrott, 395
Grupphuvudman, 38, 55, 70, 121, 214, 249, 285, 412
Gruppregistrering, 411

H

Handelsbolag, 69, 75, 284, 451
Handläggningsfel, 336
Handläggningstid, 242, 355
Handräckningsdirektivet, 437
Helt beskattningsår, 80
Helårsredovisning, 75
Hjälporganisation, 260
Huvudbok, 108

I

Identifieringsbeslut, 42, 419
Identifieringsland, 41
Identifieringsnummer, 421
Identitetskontroll, 99
Import, 477
– beskattningsmyndighet, 477
– betalningsskyldighet, 484
– kontroll, 486
– omprövning, 485
– temporär import, 482
– transitering, 483
– tullager, 481
– tulldeklaration, 478
– tullfrihet, 481
– tullförfarande, 478
– tullrevision, 486
– tullräkning, 485
– överklagande, 485
Importombud, 54, 408, 457
Inbetalning, 221
– annan förfallodag, 227
– anstånd, 264, 267
– av företrädare, 245
– av misstag betalat in, 252
– avräkning, 229
– bokfört, 223
– debiteringsåtgärd, 226
– enkelt bolag, 415
– felaktigt inbetalda belopp, 378
– företrädare, 217
– förfallodagar, 226
– gottskrivs, 252
– helårsredovisning, 224
– inbetalningskort, 222
– inte kan identifieras, 231
– kommit in till SKV, 223
– kommuner och landsting, 228
– kommunkonto, 431
– månadsredovisning, 223
– när skatten ska vara betald, 223
– omprövningsbeslut, 226
– postgirokonto som saknar täckning, 222
– referensnummer, 222
– representant, 415
– restföring, 302
– självdeklaration, 225
– skattekonto, 216
– slutlig skatt, 226, 234
– särskild skattedeklaration, 224
– särskilt konto, 222
– överskjutande ingående moms, 227
Inbetalningskort, 222
Indrivning, 231, 278, 291
– ackord, 296
– anstånd, 298
– avbetalningsplan, 295
– avvakta med att begära, 298
– befrielse, 299
– begäran om, 291
– beloppsgränser, 292
– bestämma en annan förfallodag, 298
– betalningarna ställts in, 296
– betalningssäkring, 296
– betalningsuppmaning, 293
– eftergift, 299
– felaktig restföring, 302
– företagsrekonstruktion, 296
– gäldenärsutredning, 295
– KFM:s indrivning, 305
– konkurs, 294, 306
– kostnadränta, 204
– kostnadsränta, 299
– nedsättning, 300
– preskription, 305
– rättelse, 300
– skattekonto, 217
– skuldsanering, 296
– snabbrestföring, 293
– utmätning, 297, 304
Informationsutbyte, 437
– begränsning, 447
– begäran om delgivning, 442
– behörig myndighet, 438
– CLO, 439
– former av, 439
– hur informationen får användas, 447

– kommunikationsskyldighet, 449
– medverkan, 442
– originalhandlingar, 440
– på begäran, 440
– simultan kontroll, 442
– skattebrottsärenden, 448
– skatter/avgifter som omfattas, 448
– standardblankett, 440
– tidsfrister, 441
– tredje land, 446
– utan föregående begäran, 443
– vägra bistånd, 447
– översättning, 446
Ingående moms, 43
Inkommen handling, 322
Inkomstår, 37
Innehållandebeslut, 239
Internationella organisationer, 261
Internationellt samarbete, 437
Intyg, 108
Intäktsränta, 209
– belopp som betalas före förfallodagen, 223
– beräknas, 210
– huvudregel, 209
– räntesats, 211
– undantag från huvudregel, 210
– överskjutande ingående moms, 210

K

Kommanditbolag, 69, 284, 451
Kommun, 39, 81, 123, 228, 431
Kommunalförbund, 262, 431
Kommuner, 262
Kommunicera, 119
Kommunikation, 99
Kommunikationsskyldighet, 97, 125, 449
Kommunkontosystem, 431
– besök, 124
– föreläggande att lämna uppgift, 123
– revision, 124
Konkurs, 159, 294, 371
– avslutas utan överskott, 374
– behörighet att föra talan i skatteprocess, 375
– beneficium, 373
– beslut om konkurs, 373
– deklarationsskyldighet, 376
– expediering av beslut, 377
– felaktig inbetalning, 378
– förbud mot att driva näringsverksamhet, 374
– förmånsrätt, 373
– försäljning av fordran, 378
– förvaltning av konkursboet, 373
– inträder redovisningsskyldighet, 375
– jämkning, 374
– konkursförvaltaren få del av beslut, 159
– kontroll, 104
– led i skatteindrivningen, 373
– omprövning, 316
– redovisningstidpunkt, 376
– resterande fordringar, 374
– skattefordringars uppkomst, 374
– SKV:s åtgärder, 306, 375
– återbetalning av moms, 377
– äganderätt till egendom, 374
Konkursbeslut, 375
Konkursbo, 75, 376, 453
Konkursförvaltare, 316, 376
– tillsynsmyndighet, 373
Konkursgäldenär, 375, 376
Konsekvensändringar, 331
Konstnär, 455
Konstverk, 455
Kontaktorgan, 439
Kontoplan, 460
Kontoutdrag, 114, 213, 219, 232
Kontroll, 97, 123
– av uppgiftsskyldigheten, 101
– genom VIES, 122
– kommunkonto, 433
– kommunkontosystemet, 123
– konkurs, 104
– obestånd, 104
– originalhandling, 112
– skatte- och avgiftsanmälan, 104

– återbetalning, 237
Kontrollavgift, 195
Kontrollformer, 105
Kontrolluppgift, 112
– rättshandling, 112
Kostnadsränta, 202, 299
– anstånd, 204
– befrielse, 205
– indrivning, 204
– omprövning, 204
– påförande, 202
– sen betalning, 203
– överklagande, 204
Kvartalsredovisning, 43, 93
Kvittning, 172, 227, 254
KVR, 43, 93, 122

L

Laga förfall, 264
Lagringsverksamhet, 455
Lagstadgad tid, 77, 226, 323, 347
Landsting, 81, 228, 262, 431
Legal ställföreträdare, 316
Likafördelningsmetoden, 230
Likvidation, 319, 382
Litis pendens, 315, 356, 360

M

Mellandom, 369
Mervärdesskattegrupp, 38, 70, 214, 249, 285, 364, 411
– företag inom den finansiella sektorn, 411
– företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden, 411
– registreringsnummer, 412
– skattedeklaration, 413
– skattekonto, 412
– överklagande, 412
Mindre belopp, 310
Misstagsinbetalning, 252
Moratorieackord, 378
Mottagningsställe, 77
Muntlig förhandling, 360
Månatlig avstämning, 218

N

Nackdelsbeslut, 329
Nedläggning, 64
Nedsättning av fordran, 300
Nollbeslut, 154, 155
Nordiska handräckningsavtalet, 438
Nystartade verksamheter, 456
Nytt transportmedel, 68, 92, 405, 457
Näringsidkare, 40
Näringsverksamhet, 38

O

Obestånd, 104
Obligatorisk omprövning, 354, 359
– helt eller delvis bifall, 358
– hinder mot, 356
– återkallar sin talan, 358
Offentliga uppgifter, 388
Offentligt ackord, 378
Ombud, 121, 287, 316, 407
Omprövning, 153, 309
– anstånd, 278
– behörighet, 316
– beslut enligt ML, 309
– beslut som kan omprövas, 310
– betalningsskyldighet, 231
– efterbeskattning, 331
– egenhändigt undertecknad, 323
– frågor avseende småbelopp, 310
– fullmakt, 325
– följdändring, 337
– förlängd sexårsfrist, 321, 328
– hinder mot omprövning, 311
– konsekvensändring, 331
– lagakraftvunnet beslut, 312
– litis pendens, 315
– oklara yrkanden och grunder, 327
– på initiativ av den skattskyldige, 315
– på initiativ av SKV, 327
– pågår en domstolsprocess, 315
– res judicata, 312
– sexårsfrist, 321, 327

– skattetillägg, 326
– skriftlig begäran, 320
– tidsfrist, 321
– till den skattskyldiges fördel, 327
– till den skattskyldiges nackdel, 329
– tulltaxeringsbeslut, 485
– tvåmånadersfrist, 322
– tvåårsfrist, 329
– undantag från tvåårsfristen, 330
– överklagat beslut, 354
Omprövningsbeslut, 47
– beskattningsbeslut, 148
– beslutsbehörighet, 47
– betalas, 226
– utformning, 157
– återbetalning, 243
Omprövningsföremålet, 312
Omräkning av utländsk valuta, 469
Omsättning utomlands, 256
Omvänd skattskyldighet, 256
Originalhandling, 112
Oriktig uppgift, 163, 167, 192, 300, 333
– brottsanmälan, 394
– efterbeskattning, 333
– rättelse av, 171
– straffansvar, 394
– tidpunkt för avlämnande, 334
– till annan än myndighet, 394
– till myndighet vid utredning, 394
– tulldeklaration, 486
– öppet yrkande, 334
Orsakssamband, 332

P

Pantsatt egendom, 371
Partrederi, 415, 452
Partsbehörighet, 316, 350
Partshabilitet, 317
Periodiseringsfel, 169
Periodisk sammanställning
– blankett, 94
– förseningsavgift, 193
– inlämnande av, 95
– redovisningsperiod, 94
– uppgiftsskyldighet, 93
Postgirokonto, 221
Prekluderas, 312
Preliminär självdeklaration, 111, 118
Preskription, 133, 267, 305, 385
Processbehörighet, 316, 350
Prövningstillstånd, 370
Punktskattepliktiga varor, 68, 92, 405, 457

R

Redovisning
– enkelt bolag, 415
– före sista datum, 80
– kommuner, 81
– landsting, 81
– partrederi, 415
– representant, 415
– särskild begäran, 78
– verksamhet, 83
– överstiger 40 miljoner kronor, 79
Redovisningsmetod, 59, 459
Redovisningsperiod, 59
– beskattningsbeslut, 149
– beskattningsår, 90
– helår, 75
– kalenderkvartal, 95
– mer än en, 150
– månad, 74
– skattedeklaration, 74
Redovisningsperiodens slutenhet, 312
Redovisningssätt
– självdeklaration, 58
– skattedeklaration, 58
Redovisningstidpunkt, 58, 77
Redovisningsvaluta, 44
Referensnummer, 222
Regionförbund, 431
Registrering, 53
– anmälan, 55
– behörig att fatta beslut, 54
– beslut i samband med, 57
– ej retroaktiv, 59
– enkelt bolag, 415

– fysisk person, 54
– föreläggande, 57
– gruppregistrering, 55
– juridisk person, 54
– ombud, 54
– representant, 415
– representant för enkelt bolag/partrederi, 55
– skatte- och avgiftsanmälan, 56
– tvångsregistrering, 57, 59
– undantag från registreringsskyldigheten, 54
– uthyrning av verksamhetslokal, 53, 55
– utländsk företagare, 54
– ändringsanmälan, 56
Registreringsanmälan, 111
Registreringsbevis, 61, 408
Registreringskontroll, 104
Registreringsnummer, 62, 412
– enkelt bolag, 416
– representant, 416
Regress, 288
Representant, 50, 55, 214, 286, 415, 453
Res judicata, 312, 356, 360
Resning, 340
Restföring, 291
– felaktig, 302
– hinder mot snabbrestföring, 297
– snabbrestföring, 293
Revision, 119
– beslut om revision, 121
– får äga rum hos, 121
– grupphuvudman, 121
– ombud, 121
Revisionsberättelse, 222
Rulla underskott, 232
Rådsförordning, 43
Räkenskapsår, 36
Ränta, 199
– basränta, 201, 202
– befrielse, 289
– hög kostnadsränta, 202
– intäktsränta, 210
– kommunkonto, 433
– kostnadsränta, 202
– låg kostnadsränta, 202
– mellanränta, 202
– Ränteberäkning, 199
– räntesats, 202
– underskott, 200, 202
– överskott, 200
Rätt att ta del av akten, 99
Rätt att yttra sig, 97
Rätt till återbetalning, 255
– ansökan, 256
– hjälporganisationer, 260
– internationella organisationer, 260
– omprövning, 258
– utländsk företagare, 256
– utländska beskickningar, 260
Rättelse av uppgift i utsöknings- och indrivningsdatabasen, 300
Rättidsprövning, 354
Rättsfakta, 142
Rättsföljd, 142, 363
Rättshandling, 113
Rättskraft, 312, 363
Rättssatser, 135

S

Saklegitimation, 316, 350
Saklighet och opartiskhet, 105
Sakprocess, 172, 312, 360
Sannolikhetsstegen, 140
Sekretess, 83, 120, 125, 158, 301, 387, 447
– andra myndigheter, 389
– frivillig skattskyldighet, 387
– godkännande av ombud, 387
– grupphuvudman, 387
– information från andra myndigheter, 389
– redovisningsmetod, 387
– redovisningsperiod, 387
– redovisningsskyldighet, 387
– skattedeklaration, 387
– särskilda skäl, 387
– tullverket, 389
– VAT-nummer, 389

Sekretessbrytande, 389
Serviceskyldigheten, 315
Sexårsfrist, 341
Sidoansvar, 304
Sidobetalningsansvar, 229
Simultan kontroll, 442
Självdeklaration, 68, 88
– beloppsgräns, 88
– förfarandebestämmelserna i LSK och TL, 90
– preliminär skatt, 91
– redovisningsperiod, 90
– uppgifter som ska lämnas, 90
– ändring till skattedeklaration, 88
Sjätte direktivet, 43
Skadestånd, 29
Skatt, 34
Skatte- och avgiftsanmälan, 56, 192, 392, 408
Skattebrott, 341, 344, 391, 395
– frivilligt tillbakaträdande, 345
– juridiska personer, 346
– tidsfrist, 344
– undanröjande av beslut om efterbeskattning, 345
– vid dödsfall, 345
Skattedeklaration, 69, 111, 118
– anses föreligga, 87
– anstånd, 81
– ansökan om återbetalning, 70
– begäran, 72
– beloppsgräns, 70
– beslut, 70
– blankett, 81
– EEIG, 69
– elektroniskt dokument, 82
– euro som redovisningsvaluta, 468
– export, 71
– frivillig skattskyldighet, 404
– för varje redovisningsperiod, 74
– föreläggande att lämna, 72, 83
– förseningsavgift, 87, 193
– förvaring, 83
– gallring, 83
– GIF, 76
– handelsbolag, 69
– hur en ska lämnas, 81
– kommanditbolag, 69
– kvalificerade undantag, 71
– lämnar inte självdeklaration, 70
– mervärdesskattegrupp, 413
– när en ska lämnas, 77
– ofullständig deklaration, 87
– representantredovisning, 416
– representantregistrering, 73
– sekretess, 83
– skattekonto, 215
– skyldighet attt lämna, 69
– särskild skrivelse, 83
– särskilda skäl, 73
– ta upp, 75
– underskrift, 84
– uppbyggnadsskede, 71
– utgående och ingående moms, 76
– åtal, 393
– ändring till självdeklaration, 89
– öretal, 76
Skatteförseelse, 395
Skattekonto, 213, 416, 460
– anställningsstöd, 216
– avräkningskonto, 460
– avstämning, 218
– beskattningsbeslut, 215
– enkelt bolag, 416
– flera, 214
– fysiska personer, 460
– grupphuvudman, 214, 412
– juridiska personer, 460
– registrering på, 214
– representant, 214, 416
– sjöfartsstöd, 216
– skattedeklaration, 215
– sysselsättningsstöd, 216
– underlag för registrering, 215
– upprättande av, 213
Skattekontoskuld, 305
Skatteredovisningsbrott, 395
Skatterevision, 119
Skatterättsnämnden, 397

Skattesubjekt, 451
Skattetillägg, 162
– befrielse, 177, 289
– beviskrav, 166
– bevisning, 141
– brister i faktura, 165
– dödsfall, 192
– efterbeskattning, 341
– efterbeskattningsbeslut, 193
– europakonventionen, 162
– faktura, 165
– felräkning eller felskrivning, 174
– frivillig rättelse, 175
– förutsättningar för att påföra, 162
– kontrollmaterinal som normalt är tillgängligt, 169
– kvittning, 172
– omprövning, 326
– oriktig uppgift, 163, 167
– oskälighetskriteriet, 183
– prövning av befrielsegrund utan yrkande, 190
– rättelse av oriktig uppgift, 171
– skriftligt yrkande, 174
– SKV:s utredningsskyldighet, 167
– skönsbeskattning, 171
– särskilda tidsfrister, 190
– tas ej ut, 174
– tidsfrister, 190
– undanröjande, 176
– ursäklighetskriteriet, 179
– uttagsprocent, 168
– ändring av beslut, 191
– öppet yrkande, 163
– överklagande, 353, 366
Skattskyldig, 33
Skriftligt, 320, 351
Skriftväxling, 107
Skrivbordsgranskning, 106
Skuldsanering, 296, 379, 381
Skyndsam återbetalning, 237
Skyndsamhetskrav, 355
Skönsbeskattning, 154, 171, 173, 363
– efterbeskattning, 335
– schablon, 155
Slutskattebesked, 236
Snabbrestföring, 293
Solidariskt ansvar, 284
Solidariskt betalningsansvar, 285
Solidaritetsprincipen, 28
Spontant kontrolluppgiftslämnande, 443
– automatiskt, 443
– korrigering av KVR och SKD, 445
– standardblankett, 443
– strukturerat automatiskt, 443
– utgående spontan KU, 445
– övrigt spontant, 445
Statliga myndigheter, 261
Stoppbeslut, 239
Ställföreträdare, 84
Synnerliga skäl, 289
Säkerhet, 272, 278
– begära in, 273
– ianspråktagande, 274
– obetydligt belopp, särskilda skäl, 273
– utformning, 273
Särskild skattedeklaration, 68, 91, 111, 224
Särskilda avgifter, 161
Särskilda skäl
– annan förfallodag, 298
– anstånd, 263
– ansökan om återbetalning, 71
– avvakta indrivning, 298
– elektroniskt dokument, 82
– extra avstämning, 219
– föreläggande, 114
– indrivning, 293
– jämkning, 132
– redovisning i skattedeklaration, 73, 75, 89
– revisionsbeslut, 120
– revisionsförordnandet, 120
– snabbrestföring, 295
– uppbyggnadsskede, 57, 71
– återbetalning, 247
Säte, 49
Söndagsregel, 328, 330

T

Talerätt, 350
Talerätten, 316
Taleändring, 312, 367
Taxeringsrevision, 121
Taxeringsår, 36
Telefax, 320, 323, 351, 354
Telegram, 320, 323, 351
Temporär import, 482
Tidigareläggning av förfallodag, 297
Tidpunkt för skattskyldighet
– aktiebolag, 60
– uthyrning av verksamhetslokal, 61
Tidsfrist
– normalfrist, 341
– oriktig uppgift i omprövningsärende, 342
– undantag, 341
– vid dödsfall, 343
– vid följdändringsbeslut, 341
Tidsfrister
– misstanke om brott, 344
Tillgängligt material, 168
Tjänsteanteckning, 106
Tjänsteanteckningar, 119
Transitering, 483
Tredje land, 44
Tredjemansföreläggande, 113, 126
Tredjemansrevision, 120
Tulldatasystemet, 478
Tulldeklaration, 478
Tullfrihet, 481
Tullförfarande, 478
Tullkontroll, 486
Tullrevision, 486
Tullräkning, 485
Tulltaxeringsbeslutet, 485
Tulltillägg, 486
Tvångsmedel, 126
Tvångsåtgärder, 97

U

Underhandsackord, 378
Underlaget ska bevaras, 102
Underrättelse
– beskattningsbeslut, 158
– beslut, 158
– rutinmässiga beslut, 158
– undantagsregel, 158
Underskott, 231
Underskrift
– aktiebolag, 85
– annan juridisk person än dödsbo, 85
– dödsbo, 85
– ekonomisk förening, 85
– elektroniskt instrument, 84
– fullmakt, 86
– fysisk person, 84
– grupphuvudman, 86
– handelsbolag, 85
– ideell förening, 85
– inte fysisk person, 84
– kommanditbolag, 85
– kommun, 84
– konkursbo, 86
– landsting, 84
– likvidation, 86
– omyndig, 85
– representant, 86
– staten, 84
– stiftelse, 85
– utländsk företagare, 86
Underteckna
– begäran om omprövning, 323
– överklagande, 351
Uppenbart förbiseende, 336
Uppenbart oskäligt, 339
Uppförandeskede, 401
Uppgifter
– från andra myndigheter, 125
– lämnade för juridisk person, 86
– mellan SKV och annan MS, 125
– till myndigheter i andra länder, 125
Uppgiftsskyldighet, 112
Upphovsman, 455
Utbetalning, 217
Utgående moms, 44
Uthyrning av verksamhetslokal, 401
– anmälan om överlåtelse, 402

– anmälan pga. ändrad användning, 403
– ansökan, 401
– ansökan om upphörande, 403
– enkelt bolag, 416
– representant, 416
– transportköp, 403
– uppförandeskede, 401
Utlandssekretess, 389
Utlämnande av uppgifter, 125
Utländsk företagare, 40, 54, 76, 287, 407, 457
– deklaration, 76
– fast etablering, 409
– filial, 409
– ombud, 407
– ombud, 457
– återbetalning, 255
Utländsk valuta, 467
– ej SKR eller EUR som redovisningsvaluta, 467
– EUR som redovisningsvaluta, 467
– euro, 467
– faktura i EUR, 468
– GIF, 469
– omräkningskurs, 467
– redovisning i deklaration, 468
– senaste registrerade säljkurs, 468
– SKR eller EUR som redovisningsvaluta, 467
– utländska företag, 467
Utländska beskickningar, 261
Utmätning, 250, 297, 304
Utredning, 97, 167, 195
– ansökan om F-skatt, 104
– ansökan om momsregistrering, 104
– närvaro från annan MS, 442
– objektiv, 105
– preliminärskattedebitering, 105
– rätt utredningsform, 105
Utredningsmedel, 105
Utredningsskyldighet, 105

V

Valuta, 44, 424, 467
VAT Information Exchange System, 123, 449
VAT-nummer, 44, 62, 94, 122, 389
Verksamhet, 39, 83, 460
Verkställighet, 347
VIES, 123, 449
Vite, 125
– ansökan om utdömande, 132
– belopp, 130
– brottsmisstanke/skattetillägg, 126
– delgivning, 129
– efter dom, 133
– får inte användas, 129
– föreläggandes innehåll, 128
– löpande, 131
– nytt, 130
– preskription, 133
– riktat till, 127
– tidpunkt, 128
– utdömande, 131
– ändamålet har förfallit, 133
Vitesbeloppet, 130
VMB, 471
Vårdslös skatteredovisning, 395
Vårdslös skatteuppgift, 344, 395

Y

Yrkanden, 327

Å

Årlig avstämning, 219, 236, 245
Årsuppgift, 433
Åtal, 392
Återbetalning, 235, 255
– adress inte är känd, 251
– ansökningshandling, 257
– ansökningstid, 258
– automatisk återbetalning, 240, 243
– belopp, 257
– belopp som understiger 100 kronor, 247
– beslutade men ej förfallna fordringar, 247
– efter begäran, 244

– extra avstämning, 240
– felaktig återbetalning, 253
– före ordinarie förfallodag, 244
– förtidsåterbetalning, 245
– grupphuvudman, 249
– hinder mot återbetalning, 246
– hjälporganisationer, 260
– internationella organisationer, 260
– kommuner, 261
– konkurs, 377
– landsting, 261
– med fog kan antas komma att beslutas, 248
– misstagsinbetalning, 252
– perioden ska ha gått till ända, 242
– på grund av omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, 243
– skjutas upp, 239
– statliga myndigheter, 261
– så snart som möjligt, 237
– uppskattade belopp, 242
– utländsk företagare, 256, 410
– utländska beskickningar, 260
– utmätning, 250
– årlig avstämning, 236
– överskjutande belopp vid slutlig skatt, 236
Återexport, 484
Återkalla överklagandet, 358

Ä

Ändringsanmälan, 56, 422

Ö

Öppet yrkande, 165, 174, 334
Öretal, 76
Överenskommelse, 283
Överklagande, 115, 347
– anslutningsöverklagande, 367
– anstånd, 268, 278
– AO:s överklagande, 364
– befrielseärende, 348
– behörighet att föra talan, 367
– beslut som inte får överklagas, 349
– deldom, 368
– enligt ML, 348
– formkrav, 351
– forum, 351
– föra talan i domstol, 350
– förfarande, 353
– förhandsbesked, 397
– förseningsavgift, 366
– gruppregistrering, 412
– handläggningen vid domstol, 360
– kommit in i rätt tid, 354
– LR:s och KR:s beslut, 367
– mellandom, 369
– mervärdesskattegrupp, 365
– myndigheten att betala, 347
– nackdels- och fördelsbeslut, 352
– obligatorisk omprövning, 354
– partsbehörighet, 350
– processbehörighet, 350
– prövningstillstånd, 370
– rättskraft, 363
– saklegitimation, 350
– sakprocess, 360
– sakprövningsförutsättningar, 359
– skattetillägg, 353, 366
– skattskyldiges överklagande, 350
– SKV:s beslut, 348
– skyldigheten att betala, 231
– skyndsamhetskrav, 355
– skönsbeskattning, 363
– sänts till fel myndighet, 354
– tidsfrist, 367
– tidsfrist - 2 månader, 352
– tidsfrist - 6 år, 351
– tidsfrister, 365
– tulltaxeringsbeslut, 485
– återkallelse av talan, 358
– ändring av talan, 367
– överlämnande till LR, 360
Överklagandefrist
– sex år, 351
– skattetillägg, 353
– två månader, 352
Överklagandehänvisning, 57, 358

Överklagandeinstans, 347
Överlåta en fordran, 250
Överskjutande ingående moms, 39, 238, 240, 244, 246
Översättning, 446
– kvitta, 227
Överskott, 236, 237
Överskott på skattekontot, 300