

## **10 Skyldighet att lämna deklARATION**

---

10 kap. SBL  
23 kap. 1, 3, 3 a, 4, 5 och 6 §§ SBL  
26, 64–65 §§ SBF  
19 kap. 13 § ML  
10 kap. 31, 33 a §§ ABL  
30, 32 a §§ revisionslagen (1999:1079)  
Prop. 1996/97:100, s. 567–578 (Nytt system för skattebetalning, skyldighet att lämna SKD m.m.)  
Prop. 2001/02:127 (Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)  
RSFS 1999:12  
RSV S 1998:12

---

### **10.1 Inledning**

I 10 kap. SBL behandlas skyldighet att lämna deklARATION. Reglerna omfattar i huvudsak följande.

- Preliminär självdeklARATION, 1–8 §§
- SkalbolagsdeklARATION, 8 a–c §§
- SkattedeklARATION, 9–24 §§
- Hur en deklARATION ska lämnas, 25–28 §§
- Särskilda bestämmelser om redovisning av moms och punktskatt, 29–36 a §§
- Redovisningsskyldighet vid avveckling, 37 §.

Detta kapitel behandlar framförallt bestämmelserna om skattedeklARATION (SKD), dvs. 9–37 §§. När det gäller skyldighet att lämna preliminär självdeklARATION hänvisas till avsnitt 5.4. Reglerna om skalbolagsdeklARATIONER behandlas i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 3, avsnitt 17.7.9

I 10 kap. 9–37 §§ SBL återfinns bestämmelserna om SKD. Denna deklARATION ersätter från och med 1998 den tidigare redovisningshandlingen för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter (uppbördsdeklARATION) samt redovisningshandlingen för moms (momsdeklARATION).

Enligt huvudregeln i 9 § ska SKD lämnas av den som

- varit skyldig att göra skatteavdrag eller frivilligt gjort sådant avdrag,
- varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
- varit skyldig att göra skatteavdrag enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatt,
- är handelsbolag som är skattskyldigt till moms,
- i annat fall är skattskyldig till moms med undantag för momsgrupp om inte annat följer av 31 eller 32 §§,
- är grupphuvudman för moms,
- omfattas av beslut om redovisning i SKD enligt 11 § och
- ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 st. SBL, om inte annat följer av 31 §.

Av bestämmelserna i 23 kap. 3 § framgår att representant för enkelt bolag och partrederi ska svara för redovisningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms som hänför sig till bolagets verksamhet. I 1 kap. 4 § 3 st. 4 p. anges att sådan representant likställs med skattskyldig. Den redovisning som representanten för enkelt bolag eller partrederi ska lämna görs i en SKD. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 30.

En SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod, om inte något annat förskrivs. Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad enligt 14 §. För dem som ska redovisa moms i självdeklARATION utgörs redovisningsperioden av beskattningsåret. All verksamhet som den skattskyldige bedriver ska, om inte Skatteverket beslutat annat, redovisas i en och samma SKD.

I 17 § anges vilka uppgifter som SKD ska ta upp. Där stadgas också att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vad SKD ska ta upp

Huvudprincipen för när SKD ska lämnas är att avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska redovisas senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden medan moms ska redovisas den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Detta innebär att redovisningen i en SKD av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

å ena sidan och moms å den andra inte kommer att avse samma redovisningsperiod.

Om den som är skattskyldig till moms har ett beskattningsunderlag, som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret ska SKD lämnas senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden för såväl skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som för moms.

SKD ska lämnas på av Skatteverket fastställt formulär till det särskilda inlämningsställe som verket anvisar.

SBL ger också möjligheten att, efter medgivande, lämna SKD som elektroniskt dokument. Från våren 2003 finns en generell certifikatlösning som innebär att elektronisk SKD ska kunna lämnas av så gott som alla skattskyldiga, som har e-legitimation.

Från och med 2002 kan också en privatperson eller ett dödsbo som utbetalar ersättning för utfört arbete lämna en speciell förenklad SKD. Bestämmelserna om förenklad SKD har tagits in i 13 a och 17 a §§.

Från och med 2003 har punktskatterna infogats i skattekontosystemet. Detta innebär att de flesta punktskatterna ska redovisas i speciella punktskattedeklarationer. Redovisningsperioder och tidpunkter för att lämna punktskattedeklarationer följer i stort de principer som gäller för skattedeklarationer. Väsentliga regler för punktskatter framgår av 9 a, 16 a, 17 b, 22 a, 30 a och 32 a–c §§.

I det följande i detta kapitel avses med SKD den vanliga SKD enligt 13 och 17 §§. Bestämmelserna om förenklad SKD, som avviker från bestämmelserna om SKD på ett flertal väsentliga punkter, behandlas i ett sammanhang i avsnitt 10.7 nedan. Även reglerna för punktskattdeklaration skiljer sig i vissa avseenden från de regler som gäller för SKD och behandlas därför i ett sammanhang i avsnitt 10.11.

I 29–36 §§ ges särskilda bestämmelser om redovisning av moms. Dessa bestämmelser avser bl.a.

- redovisning av moms i självdeklaration,
- redovisning i särskild SKD av vissa i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. och 2 p. ML angivna förvärv och
- skyldigheten att lämna periodisk sammanställning avseende omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EG-länder.

## **10.2 Skyldighet att lämna SKD**

### **10.2.1 Allmänt**

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

#### **Skyldighet att lämna SKD**

Skyldigheten att lämna SKD knyts helt till de i 9 § angivna förutsättningarna. De, som enligt stadgandet är skyldiga att lämna SKD, är sådana skattskyldiga som Skatteverket enligt 3 kap. 1 § SBL ska registrera och som också i flertalet fall är skyldiga att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 §. Något stadgande, motsvarande det som tidigare återfanns i 14 kap. 5 § ML, av innebörd att den som är registrerad ska lämna SKD har inte tagits in i SBL. Av uttalande i författningskommentaren till 10 kap. 13 § (prop. 1996/97:100 s. 568) och av utformningen av andra stycket av detta lagrum framgår att avsikten varit att den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § också ska lämna SKD för varje redovisningsperiod oavsett om de i 10 kap. 9 § stadgade förutsättningarna är uppfyllda för den ifrågavarande redovisningsperioden eller ej. Se nedan under avsnitt 10.3, Redovisningsperioder.

#### **Revisors anmärkningsskyldighet**

Enligt 10 kap. 31 § ABL och 30 § revisionslagen (1999:1079) ska en revisor anmärka om ett bolag eller företag inte lämnar SKD. I ett sådant fall ska kopia av revisionsberättelsen också sändas till Skatteverket (33 a § ABL och 32 a § revisionslagen).

### **10.2.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter**

#### **Den som varit skyldig att göra skatteavdrag enligt SBL**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. SBL vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skyldigheten att göra skatteavdrag behandlas i kapitel 6.

Den som varit skyldig att göra skatteavdrag ska lämna SKD oavsett om skatteavdrag gjorts eller ej. Detta innebär en förändring i förhållande till uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om uppbördsdeklaration i 54 § 1 mom. Där stadgades att den som gjort skatteavdrag var skyldig att lämna uppbördsdeklaration.

Att även den som utbetalat förskott på ersättning för utfört arbete är skyldig att göra skatteavdrag och i följd härav lämna SKD följer av bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 8 kap. 26 §.

#### **Den som gjort frivilligt skatteavdrag**

Även den som gjort skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna en SKD där skatteavdraget redovisas. Det kan i dessa fall t.ex. röra sig om en privatperson som inte bedriver

näringsverksamhet och som betalat ut ersättning för arbete som inte uppgår till 10 000 kr.

**Den som varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter**

Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter regleras huvudsakligen i 2 kap. SAL. Med arbetsgivaravgifter likställs i detta sammanhang också särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och den allmänna löneavgiften enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Översiktligt kan sägas att arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare på löner till anställda. Arbetsgivaravgifter och skyldigheten att betala sådana avgifter behandlas i kapitel 8.

Den som sålunda varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter ska lämna SKD.

**Den som varit skyldig att göra avdrag för SINK**

I lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ges bestämmelser om skyldigheten att göra skatteavdrag för den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag till personer som är bosatta utomlands för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt (SINK). Skyldigheten att göra avdrag för SINK behandlas i kapitel 6.

Enligt 10 kap. 9 § 2 p. ska den som betalat ut sådan ersättning som grundar skyldighet att göra skatteavdrag för SINK lämna SKD.

**10.2.3 Moms**

Alla som är skattskyldiga till moms ska redovisa den i en deklARATION (10 kap. 9, 31 och 32 §§ SBL).

Redovisning av moms kan ske antingen

- i SKD,
- i självdeklARATION, eller
- i särskild SKD.

**E-handelsdeklARATION**

Därutöver finns i 10 a kap. SBL särskilda bestämmelser om redovisning i e-handelsdeklARATION avseende elektroniska tjänster när Skatteverket har fattat s.k. identifieringsbeslut. E-handelsdeklARATION kan om vissa förutsättningar är uppfyllda få lämnas av en näringsidkare från ett land utanför EG. Möjligheten att få lämna e-handelsdeklARATION infördes den 1 juli 2003. Ärenden avseende s.k. tredjelandsföretags beskattning i Sverige av tjänster som tillhandahålls på elektroniskt väg, ska enligt arbetsordningen för Skatteverket handläggas av SKV, Stockholm. I Handledning för mervärdeskatteförfarandet 2004, kapitel 31, redovisas mer utförligt de särskilda bestämmelserna som gäller för elektroniska tjänster.

<b>Särskild skatte- deklaration</b>	De som är skattskyldiga endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska redovisa moms i en särskild SKD. Detta framgår av 9 § 4 p. jämfört med 32 §.
<b>Självdeklaration</b>	Övriga skattskyldiga enligt ML ska redovisa moms antingen i SKD eller i självdeklaration enligt 9 § 3–7 p. jämfört med 31 §. För att få redovisa moms i självdeklaration måste den skattskyldige dels vara skyldig att lämna sådan deklARATION och inte vara handelsbolag eller grupp-huvudman, dels ha ett beskattningsunderlag för beskattningsår, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, som beräknas uppgå till högst en miljon kronor för ett beskattningsår.
<b>Skattedeklaration</b>	Övriga ska redovisa i SKD. Detta innebär att redovisning alltid ska ske i SKD om: <ul style="list-style-type: none"><li>- beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas överstiga en miljon kronor,</li><li>- om det gäller konkursbo,</li><li>- om företaget drivs som handelsbolag eller</li><li>- om mervärdesskattegrupp registrerats.</li></ul>
<b>Handelsbolag</b>	Handelsbolag, vilket inkluderar också kommanditbolag, som är skattskyldiga till moms ska alltid redovisa moms i SKD. Av 1 kap. 5 § SBL framgår att vad som sägs i SBL om handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om inte annat föreskrivs. Dessa ska således också alltid redovisa moms i SKD.
<b>Beloppsgräns</b>	Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, överstiger en miljon kronor ska redovisning alltid göras i SKD. Beloppsgränsen beräknas alltid för beskattningsår, oavsett om detta omfattar 12 månader eller är förlängt eller förkortat.
<b>Inte skyldig att lämna själv- deklaration</b>	De skattskyldiga som inte ska lämna självdeklaration ska alltid redovisa moms i SKD.
<b>Grupp-huvudman</b>	Det är inte mervärdesskattegruppen utan grupp-huvudmannen som ska lämna deklARATION. Momsredovisningen ska alltid ske i SKD.  Om Skatteverket beslutat att två eller flera näringsidkare ska anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) ska det av verkets beslut framgå vem som utsetts till huvudman för gruppen.

Även i 23 kap. 3 a § SBL anges att det är gruppchefen som svarar för redovisningen. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 29.

**Beslut av skattemyndigheten**

Har beslut fattats enligt 10 kap. 11 § SBL ska SKD lämnas, se nedan avsnitt 10.2.5.

**GIF som är undantaget från skatteplikt**

Enligt sjätte direktivet ska samtliga EG-omsättningar och förvärv, även de som är skattefria med stöd av särskilda bestämmelser, deklarerar. I 10 kap. 9 § 7 p. SBL har införts en bestämmelse som medför att deklARATION ska lämnas även i de fall någon skyldighet att betala skatt inte föreligger för den som förvärvar eller omsätter en vara från eller till ett annat EG-land. Detta innebär att t.ex. en utländsk företagare som lägger upp lager i Sverige genom överföring från annat EG-land ska deklarerar överföringen trots att omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska användas vid omsättningen inom Sverige och överföringen är undantagen enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML. Bestämmelsen tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2002 enligt övergångsbestämmelserna i SFS 2001:970. Normalt kommer det att bli SKD som ska lämnas men om förutsättningarna för att lämna självdeklARATION är uppfyllda är det i stället en sådan deklARATION som ska lämnas.

**10.2.4 Föreläggande**

I 10 kap. 10 § ges Skatteverket rätt att förelägga även den som inte är deklARATIONsskyldig enligt 9 § att lämna SKD. Genom denna bestämmelse ges SKV möjlighet att förelägga en person att lämna deklARATION även i de fall då det inte är känt huruvida han är skattskyldig eller ej.

Av författningskommentaren till ifrågavarande lagrum (prop. 1996/97:100 s. 568) framgår att syftet med paragrafen just varit att ge Skatteverket en möjlighet att kontrollera om en viss person varit skyldig att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms.

Liksom övriga förelägganden enligt SBL får detta förenas med vite.

**10.2.5 Begäran eller andra särskilda skäl**

**Begäran**

Den som har ett beskattningsunderlag som beräknas uppgå till högst en miljon kronor ska redovisa momsen i självdeklARATION. Om en skattskyldig i stället vill redovisa momsen i SKD ska Skatteverket enligt 10 kap. 11 § SBL besluta att så ska ske. Den skattskyldige behöver inte ange något skäl för sin begäran om att

få redovisa i SKD. Skatteverket ska bifalla en sådan begäran. Beslutet om att redovisning ska ske i SKD i stället för i självdeklaration ska avse hela beskattningsår och gäller minst två på varandra följande beskattningsår.

**Särskilda skäl**

Även om den skattskyldige inte begär det kan det föreligga särskilda skäl för redovisning i SKD trots att beloppsgränsen en miljon kronor inte uppnås. I prop. 1996/97:100 s. 568 anges att särskilda skäl kan vara till exempel att skattemyndigheten fattat beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. Även kontrollskäl kan ligga till grund för att en skattskyldig ska redovisa moms i SKD. Beslutet om särskilda skäl ska gälla hela beskattningsår.

**Antingen självdeklaration eller SKD**

Bestämmelserna innebär att moms för ett och samma beskattningsår ska redovisas antingen i SKD eller i självdeklaration. En skattskyldig kan således inte redovisa moms för t.ex. januari–april i självdeklaration och maj–december i SKD. En skattskyldig med flera verksamheter måste också redovisa alla dessa på samma sätt, t.ex. i självdeklarationen.

**10.2.6 Utländsk arbetsgivare**

I 10 kap. 12 § finns en bestämmelse som gör det möjligt för Skatteverket att, om det finns särskilda skäl, medge att en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person utan fast driftsställe här i landet får redovisa arbetsgivaravgifter på annat sätt eller vid annan tidpunkt än som i övrigt stadgas i 10 kap. SBL. En sådan SKD ska lämnas senast den 17 januari året efter beskattningsåret (RSV S 1998:12, avsnitt 6.1).

En dispens innebär att redovisningen av arbetsgivaravgifterna får ske vid en senare tidpunkt men inte att avgifterna ska beräknas på något annat underlag än vad som följer av de vanliga reglerna. Även i dispensfallen bör alltså arbetsgivaravgifterna beräknas på summan av den avgiftspliktiga ersättning som har utgetts under respektive kalendermånad (prop. 2000/01:8 s. 78f). Det torde dock inte krävas att den arbetsgivare som har sådan dispens ska lämna en SKD för varje redovisningsmånad utan arbetsgivaren kan i en skrivelse till Skatteverket göra den nödvändiga fördelningen av utgiven ersättning per redovisningsmånad.

Detta innebär vidare att det avdrag som får göras från arbetsgivaravgifterna med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr/ mån, det s.k. företagsstödet, ska beräknas på det avgiftsunderlag som gäller för respektive kalendermånad även i de fall då redovisningen till följd av ett dispensbeslut får avse flera månader åt gången. Avdraget kan alltså inte beräknas på ett



under året ackumulerat avgiftsunderlag utan ska beräknas för varje kalendermånad för sig.

Att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som ska göras enligt skattebetalningslagen beror på att här aktuella arbetsgivare normalt inte är skyldiga att göra skatteavdrag (se även avsnitt 6.1.1.2).

Ett sådant särskilt skäl som avses i paragrafen kan vara att det skulle vålla arbetsgivaren betydande praktiska problem att varje månad lämna SKD och betala arbetsgivaravgifter.

### **10.2.7 Övriga som ska redovisa i skattedeclaration**

#### **Representantregistrering**

Skatteverket kan, i enlighet med 23 kap. 3 § SBL, besluta att en av delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi tills vidare ska svara för redovisningen, s.k. representantregistrering. Syftet med bestämmelsen är att underlätta redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms som kan hänföras till sådan verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi. Representanten erhåller då ett unikt registreringsnummer. Under det tilldelade representantnumret lämnas SKD för det enkla bolaget eller partrederiet. Övriga delägare lämnar inte någon SKD avseende vare sig arbetsgivar- eller momsredovisningen så länge representanten fullgör sina skyldigheter.

### **10.2.8 Ansökan om återbetalning**

19 kap. 11 § ML innehåller bestämmelser om att den som vill få ingående moms återbetald enligt 10 kap. 9–13 §§ ML ska ansöka om detta. Enligt 19 kap. 12 § ML ska ansökan göras i deklARATION. Se vidare om återbetalning i kapitel 19.

#### **Kvalificerade undantag Export**

Ingående moms som hänför sig till omsättning som inte medför skattskyldighet kan normalt inte dras av. Den ingående momsen blir i dessa fall en del av företagets kostnad. Enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML föreligger rätt till återbetalning av den ingående momsen om omsättningen är undantagen på grund av s.k. kvalificerade undantag och export. Se Handledning för mervärdesskatt 2004, avsnitt 16.5 och 16.7

#### **Uppbyggnadsskede**

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

### 10.3 Redovisningsperioder

#### **SKD lämnas för varje redovisningsperiod**

I 10 kap. 13 § 1 st. SBL har tagits in en bestämmelse om att en SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod. Bestämmelsen motsvarar det stadgande som tidigare fanns i 14 kap. 5 § första meningen ML. Den har utvidgats till att gälla även skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

#### **Undantag**

I 13 § 2 st. finns ett undantag från kravet på en SKD för varje redovisningsperiod. Det gäller den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § men som för någon period inte ska redovisa skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i SKD för en viss redovisningsperiod. Denne behöver inte lämna någon SKD för den aktuella perioden om han skriftligen har upplyst Skatteverket om att han inte har något att redovisa. Genom ett tillägg i andra stycket stadgas numera att detta gäller även om en förenklad SKD lämnas för redovisningsperioden.

Av tredje stycket framgår att bestämmelsen i andra stycket inte gäller den som är skyldig att redovisa moms utom i de fall denna ska redovisas i självdeklarationen.

Med anledning av de ändringar som gjorts i paragrafen i förhållande till Skattebetalningsutredningens förslag sägs i författningssamlingen (prop. 1996/97:100 s 569) följande: ”Enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT nr L 376, 31.12.1991, s. 1) ska varje till mervärdesskatt skattskyldig person inge en deklARATION för varje fastställd redovisningsperiod. Detta innebär att en SKD avseende mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under perioden eller inte, dvs. även om skatten att redovisa är noll kronor.”

Trots det sagda synes det vad gäller skatteavdrag och arbetsgivaravgifter inte vara höjt över allt tvivel att bestämmelserna i 9 och 13 §§ medför skyldighet för arbetsgivare att lämna SKD även för de redovisningsperioder då det för dem inte förelegat någon skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter.

#### **Kalendermånad**

I 14 § anges att redovisningsperioden omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs.

Den möjlighet att, vad gäller redovisning av moms, avvika från kalendermånaden med ett mindre antal dagar som fanns för perioder före 1998 finns inte längre. Redovisningen ska avse affärshändelser från första till sista dagen i kalendermånaden.

Bestämmelserna i 15 och 16 §§ innebär avsteg från stadgandet om redovisningsperiodens längd i 14 §.

### **Helårsredovisning**

Möjlighet till helårsredovisning ges i 15 § för de företag som måste redovisa moms i SKD pga. att de inte lämnar självdeklARATION, t.ex. konkursbo. Handelsbolag som alltid ska redovisa moms i SKD kan också ha helårsredovisning. För att helårsredovisning ska kunna medges får beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. Regeln kan inte tillämpas av den som lämnar självdeklARATION men som, trots att momsen kan redovisas i självdeklARATIONEN, har valt att i stället redovisa momsen i SKD. Regeln kan inte heller tillämpas av den som Skatteverket på grund av särskilda skäl beslutat ska redovisa skatten i SKD.

I 16 § stadgas att redovisningsperioden för moms som ska redovisas i självdeklARATION utgörs av det beskattningsår som självdeklARATIONEN avser när det gäller inkomstbeskattningen.

Som redan sagts kan en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här i landet med stöd av 12 § medges att redovisa på årsbasis (kalenderår).

## **10.4 Vad en SKD ska ta upp**

I 10 kap. 17 § har tagits in en katalog över de uppgifter som en SKD ska ta upp. I paragrafen har också tagits in en hänvisning till bestämmelserna om förenklad SKD i 17 a §. I en sista punkt anges att SKD, förutom de angivna uppgifterna, också ska ta upp de uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms. I ett tredje stycke anges också att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får lämna närmare föreskrifter om vad en SKD ska innehålla. Enligt 66 § SBF får Skatteverket meddela ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

### **Fastställt formulär**

På grund av det bemyndigande som lämnats i 64 § SBF har Skatteverket fastställt formulär för SKD, förenklad SKD, särskild SKD och periodisk sammanställning. För att minska den uppgiftsmängd som den vanliga SKD ska uppta, finns ett fastställt ett formulär för specifikation till SKD. Denna specifikation ska bara lämnas av vissa av dem som har att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. De sålunda fastställda formulären utgör föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Angående underskrift av SKD se avsnitt 10.8.

### **Helt krontal**

I 23 kap. 1 § SBL stadgas att belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt ska anges i hela krontal så att öretal faller bort.

**Nödvändiga  
identifikations-  
uppgifter m.m.**

Enligt 10 kap. 17 § 1 p. ska SKD ta upp nödvändiga identifikationsuppgifter. Vilka dessa uppgifter är har inte angivits i lagen. På det fastställda formuläret förtrycks uppgift om den skattskyldiges person- eller organisationsnummer och momsregistreringsnummer/ VAT-nummer.

Enligt 17 § 2 p. ska SKD innehålla uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas. Av bestämmelserna i 18 § följer att en och samma SKD ofta kommer att uppta en redovisningsperiod för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och en annan för moms.

**Uppgifter från  
arbetsgivare m.fl.**

I 17 § 3 p. anges vilka uppgifter om skatteavdrag som ska lämnas. Att dessa uppgifter även innefattar skatteavdrag för SINK framgår av 9 § och har tidigare kommenterats. På det formulär för SKD som fastställts görs ingen åtskillnad mellan skatteavdrag enligt SBL och för SINK.

**Underlag för  
skatteavdrag**

En ändring i förhållande till bestämmelserna i UBL är att uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren varit skyldig att göra skatteavdrag ska lämnas på SKD.

Vad som avses med ”den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag” har inte kommenterats i förarbetena. Ordvalet leder närmast tanken till summan av de ersättningar som grundat skyldighet att göra skatteavdrag. Frågeställningen blir aktuell t.ex. i de fall då inkomsttagaren visat upp ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt vilket skatteavdrag skall göras från bruttolönen minskad med visst i kronor angivet belopp. I dessa fall är det bruttolönen som grundat skyldigheten att göra skatteavdrag medan det är från bruttolönen *efter* det i beslutet angivna avdraget som arbetsgivaren skall göra det faktiska skatteavdraget. Det torde vara svårt att med bestämdhet säga att det ena eller det andra beräkningssättet (brutto eller netto) är det enda korrekta. Vilken metod arbetsgivaren än använder kan det i undantagsfall ge upphov till förfrågningar genererade av det maskinella kontrollsystemet. Om han anger bruttolönerna och har många anställda med ifrågavarande typ av beslut kan han få förfrågan om varför skatteavdragsbeloppet är så lågt i förhållande till underlagsbeloppet. Om han i stället anger nettolönerna efter beslutade avdrag kan han bli ombedd att förklara skillnaden mellan underlaget för arbetsgivaravgifter och underlaget för skatteavdrag.

Den utvidgade skyldigheten att lämna uppgift om underlag för skatteavdrag sammanhänger i sin tur med en annan nyhet i SBL, nämligen den att även oriktig uppgift om underlaget för skatteavdrag enligt 15 kap. ska medföra skattetillägg.

	<p>Medan uppgiften om underlaget för skatteavdrag ska avse den ersättning från vilket utbetalaren rätteligen varit skyldig att göra skatteavdrag avser uppgiften om sammanlagt avdraget belopp de skatteavdrag som verkligen gjorts oavsett om detta varit riktigt eller ej.</p>
<b>Underlag för arbetsgivaravgifter</b>	<p>Av 10 kap. 17 § 4 p. framgår vilka uppgifter om arbetsgivaravgifter som ska lämnas på SKD.</p> <p>Med uppgift om den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter förstås avgiftspliktig bruttolön, inklusive avgiftspliktiga förmåner. Se kapitel 8.</p>
<b>Kostnadsavdrag</b>	<p>Vid kostnadsavdrag redovisas det sammanlagda kostnadsavdraget enligt 9 kap. 3 § SBL. Bestämmelsen om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 4 § 1 st. SAL. Dessa bestämmelser kommenteras i avsnitten 6.9 och 8.2.6.2.</p>
<b>Sammanlagda arbetsgivaravgifter</b>	<p>Eftersom arbetsgivaravgifterna, varmed i detta sammanhang även förstås den särskilda löneskatten, utgår med olika procentsatser för olika ersättningar och det dessutom kan förekomma avdrag och nedsättningar uppkommer det vid beräkningen av avgifterna delbelopp, se nedan. Det är summan av dessa poster som avses med periodens sammanlagda avgifter.</p>
<b>Ytterligare uppgifter i SKD</b>	<p>Förutom de i 17 § angivna uppgifterna om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter har Skatteverket i det fastställda formuläret för SKD föreskrivit att ytterligare uppgifter om arbetsgivaravgifter ska lämnas. Dessa är</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- avgiftspliktig bruttolön utom förmåner,</li><li>- avgiftspliktiga förmåner,</li><li>- underlag för fulla arbetsgivaravgifter och den uträknade avgiften,</li><li>- underlag för arbetsgivaravgifter för utsänd personal med flera och den uträknade avgiften, se avsnitt 8.8,</li><li>- underlag för företagsstöd och Skattedeklaration: utökat stöd inom stödområde samt det uträknade avdraget för dessa stöd, se avsnitt 8.4.</li><li>- underlag för endast särskild löneskatt och den uträknade skatten för den som är född 1937 eller tidigare, se kapitel 9 samt slutligen</li><li>- underlag för särskild löneskatt och den uträknade skatten (lägre procentsats) samt ålderspensionsavgift för den som är 65 år eller äldre och är född 1938 eller senare, se kapitel 9.</li></ul>

**Specifikation till SKD**

Förutom de uppgifter som ska lämnas i SKD har RSV för vissa arbetsgivare fastställt ett formulär till specifikation till SKD. Denna specifikation ska främst lämnas av arbetsgivare som

- har till utlandet utsänd personal,
- betalat ut ersättning till sjömän och
- utländska arbetsgivare utan fast driftställe och ambassader som inte har att betala allmän löneavgift.

Vidare ska försäkringsföretag och kreditinstitut som varit skyldiga att göra skatteavdrag från ränta eller utdelning lämna specifikation.

De på specifikationen framräknade summorna överförs till SKD.

**Uppgifter om moms**

I 17 § 5 p. anges de uppgifter om moms som SKD ska ta upp, alltså uppgift om

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

I 10 kap. 29 § är intaget en hänvisning till bestämmelserna i 13 kap. 6–28 a §§ ML. Av dessa bestämmelser framgår hur utgående respektive ingående moms ska beräknas. Se vidare Handledning för mervärdesskatt 2004, kapitel 18.

I 10 kap. 30 § SBL anges att skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom ska redovisas särskilt i SKD, (förvärvet redovisas på rad 25 och utgående moms på rad 35).

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

### **10.5 När en SKD ska lämnas**

Bestämmelserna om deklARATIONSTIDPUNKTEN finns intagna i 10 kap. 18–24 §§ SBL. Huvudbestämmelserna återfinns i 18, 19 och 22 §§. Av dessa bestämmelser framgår även när punktskatte-deklARATION senast ska lämnas.

För den som ska redovisa moms varje månad finns det två olika datum, den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden (18 § 1 st.) och den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden (19 §). Om han även ska redovisa skatte-

avdrag och arbetsgivaravgifter ska dessa redovisas den 12 respektive den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Datumet som anges i lagtexten är det datum då deklARATIONEN senast ska ha kommit in till Skatteverket eller mottagningsstället. DeklARATIONEN måste således skickas av den skattskyldige i sådan tid så att den kommer in till SKV eller mottagningsstället senast på angivet datum.

I 18 § stadgas att den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor, ska lämna SKD och i förekommande fall även punktskattedeklARATION enligt följande uppställning.

**Beskattningsunderlag högst 40 milj kr**

DeklARATION som ska ha kommit in till SKV senast	ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden	samt mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden
12 februari	januari	december
12 mars	februari	januari
12 april	mars	februari
12 maj	april	mars
12 juni	maj	april
12 juli	juni	maj
17 augusti	juli	juni
12 september	augusti	juli
12 oktober	september	augusti
12 november	oktober	september
12 december	november	oktober
17 januari	december	november

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

*Exempel*

En SKD med sista redovisningsdag den 12 mars avser moms för redovisningsperioden januari samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioden februari.

**Särskild begäran**

Den som ska redovisa momsen den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden får välja att redovisa redan den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Enligt 10 kap. 18 § 2 st. SBL ska Skatteverket besluta om detta efter begäran från den skattskyldige. En sådan ordning är till fördel för de skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående moms och vill lämna deklarationen i förtid. Den skattskyldige kan då redovisa både momsen, arbetsgivaravgifterna och avdragen skatt i samma deklaration och behöver inte lämna en extra SKD för att få återbetalning.

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

**Beskattningsunderlag över 40 milj kr**

I 19 § stadgas att den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor, ska lämna SKD och i förekommande fall även punktskattedeklaration enligt följande uppställning, om inte Skatteverket har beslutat något annat enligt 21 §.

Deklaration som ska ha kommit in till SKV senast	ska avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden
26 februari	januari
26 mars	februari
26 april	mars
26 maj	april
26 juni	maj
26 juli	juni
26 augusti	juli
26 september	augusti
26 oktober	september
26 november	oktober
27 december	november
26 januari	december



För denna kategori skattskyldiga avser således redovisningen samma redovisningsperiod för såväl moms som skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

*Exempel*

En SKD med sista redovisningsdag den 26 februari avser moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioden januari.

I paragrafen anges ett förbehåll för det fall Skatteverket har fattat beslut enligt 21 §. Genom stadgandet i 21 § får SKV möjlighet att besluta att den som omfattas av bestämmelserna i 19 § ändå ska redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för sig i en SKD som ska lämnas senast en 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17. Ett sådant beslut får meddelas om det finns särskilda skäl. I författningskommentaren till 21 § sägs att ett sådant beslut avses gälla tills vidare och ska användas beträffande arbetsgivare som är försumliga när det gäller inbetalning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Det förtjänar i detta sammanhang att påpekas att bestämmelsen i 16 kap. 4 § 2 st. SBL innebär att en arbetsgivare, som ska redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i SKD den 26 i månaden efter redovisningsperioden, ändå ska ha betalat dessa senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Han ska alltså den 12 i månaden betala de belopp som han ska lämna redovisning för först senare under månaden. Se kapitel 17.

I samband med att olika redovisningsdagar, beroende på omsättningen, infördes i ML angavs i prop. 1995/96:19 s. 16 att om beskattningsunderlagen inte beräknats överstiga 40 miljoner kronor, men t.ex. en oförutsedd försäljningsuppgång gör att beskattningsunderlagen faktiskt överstiger 40 miljoner kronor bör den nya redovisningstidpunkten gälla från och med den period då gränsen överskrids. Den skattskyldige ska underrätta Skatteverket om ändringen (3 kap. 3 § SBL).

**Redovisning före  
sista datum**

De datum som anges i lagtexten, 10 kap. 18 och 19 §§ SBL, är de tidpunkter då deklARATIONEN senast ska komma in till Skatteverket. Det är vanligt att skattskyldige som redovisar överskjutande ingående moms skickar in deklARATIONEN före detta senaste datum för att snabbare få återbetalning av den överskjutande momsen. I 10 kap. 20 § SBL anges att den som redovisar överskjutande ingående moms före senaste datum också ska redovisa dels moms avseende tidigare perioder, dels avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. den redovisning som ska lämnas senast den månad då den för tidigt inlämnade deklARATIONEN kom in.

*Exempel*

Om en skattskyldig, som ska redovisa moms avseende redovisningsperioden mars senast den 12 maj, kommer in med redovisning av överskjutande ingående moms redan under april så ska han också senast då komma in med

- samtliga momsredovisningarna t.o.m. redovisningsperioden februari samt,
- samtliga redovisningar av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. redovisningsperioden mars (om han varit skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter).

**Ingen moms i SKD**

Deklaration som ska ha kommit in till SKV senast	Ska avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt för redovisningsperioden
--	--

12 februari	januari
12 mars	februari
12 april	mars
12 maj	april
12 juni	maj
12 juli	juni
17 augusti	juli
12 september	augusti
12 oktober	september
12 november	oktober
12 december	november
17 januari	december

**Helårsredovisning av moms**

I 22 a § anges hur de skattskyldiga som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska redovisa skatten. De ska lämna en SKD som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I månaderna januari och augusti ska deklARATIONEN ha kommit in senast den 17.

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

## **Kommuner och landsting**

23 § reglerar när kommuner och landsting ska lämna SKD. De ska redovisa enligt uppställningen i 18 § men alltid senast den 12 i månaden. Något undantag för januari och augusti gäller således inte för dessa. Kommuner och landsting är också undantagna från tillämpningen av 20 §.

### **10.6 Anstånd med att lämna SKD**

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket enligt 10 kap. 24 § bevilja anstånd med att lämna SKD. Ansökan om anstånd ska ha kommit in till SKV senast den dag då deklARATIONEN skulle ha kommit in.

Har Skatteverket beviljat anstånd med att lämna SKD får myndigheten också bevilja anstånd med betalning av det belopp som ska redovisas i deklARATIONEN (17 kap. 1 § SBL). Se även kapitel 18 om anstånd.

Riksskatteverket har meddelat rekommendationer (RSV S 1998:12) om anstånd med att lämna SKD m.m. I dessa sägs att

”Ansökan om anstånd med att lämna SKD bör lämnas skriftligen. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon i rätt tid kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

En förutsättning för anstånd bör vara att sökanden kan visa att det på grund av särskilda omständigheter föreligger hinder att lämna deklARATIONEN i tid. Skattemyndighetens bedömning bör vara restriktiv. Anstånd med att lämna SKD bör beviljas endast för en redovisningsperiod i sänder och inte omfatta längre tidsperiod än två veckor.

När ett beslut om anstånd med att lämna SKD har förenats med villkor om betalning bör deklARATIONSANSTÅNDET kunna omfatta något längre tidsperiod än annars, dock normalt ej längre tid än en månad.”

Särskilda skäl att bevilja anstånd med att lämna SKD kan föreligga om

- ansvarig tjänsteman hos företaget drabbas av sjukdom eller olyckshändelse,
- datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag uppkommer i nära anslutning till att deklARATIONEN lämnas eller
- det i övrigt förekommer särskilda omständigheter.

I den ovan nämnda rekommendationen nämns att strejk samt brand eller inbrott där handlingar förstörts eller kommit bort, kan

anses som exempel på övriga omständigheter som kan medföra anstånd med att lämna SKD. I dessa situationer kan det även bli aktuellt med att medge anstånd med betalningen.

I rekommendationen sägs också att

”Semester bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna SKD eller med betalning. Det bör kunna anses ingå i ett företags planering att ta hänsyn till detta så att redovisning i deklaration och betalning kan ske i rätt tid.”

## 10.7 Förenklad SKD

### Privatpersoner

För att underlätta och förenkla redovisningen för privatpersoner som anlitar någon för att utföra arbete har från och med 2002 införts bestämmelser i 10 kap. 13 a och 17 a §§ SBL om ett förenklat förfarande för lämnade av SKD och kontrolluppgift till Skatteverket. Bestämmelserna innebär att en fysisk person eller ett dödsbo som betalat ut ersättning för arbete får fullgöra skyldigheten att lämna SKD för ersättningen genom att lämna en förenklad SKD om

### Ersättning till fysisk person Ej utgift i näringsverksamhet

- ersättningen betalats ut till en fysisk person och
- ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet.

Den förenklade SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod under vilken ersättning för arbete betalat ut.

### Ingen KU-skyldighet

Eftersom deklarationen ska ersätta den KU som utbetalaren eljest skulle lämna till Skatteverket ska en förenklad SKD lämnas för varje betalningsmottagare. I 6 kap. 5 § 4 p. LSK har också intagits ett undantag från KU-skyldigheten för ersättning och förmån som redovisas i förenklad SKD.

### 5 % avdrag vid avgiftsberäkningen

I 2 kap. 30 § SAL stadgas att avdrag för s.k. företagsstöd ska medges med 5 % av avgiftsunderlaget för ersättning som redovisar i en förenklad SKD och att hänsyn till detta avdrag inte ska tas vid beräkning av avdrag enligt 28–29 §§.

För att förenkla uppgiftslämnandet har detta avdrag beaktats vid angivandet av avgiftsprocentsatsen på deklarationsblanketten.

### Särskilda värden för kost och logi

Värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i den senares hushåll ska beräknas till

- 600 kronor för hel kalendermånad eller 20 kronor per dag för del av kalendermånad och

- 50 kronor för två eller flera måltider per dag.

Något värde för en fri måltid per dag ska inte tas upp.

**Förenklade SKD:s innehåll**

I en ny 17 a § har tagits in bestämmelser om vad en förenklad deklaration ska ta upp, nämligen

- nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren,
- nödvändiga identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren,
- uppgift om redovisningsperiod,
- uppgift om den ersättning för vilken arbetsgivaravgifter ska betalas och skatteavdrag göras,
- uppgift om verkställt skatteavdrag,
- uppgift om periodens arbetsgivaravgifter och
- de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll.

**Meddelande till betalningsmottagaren**

De ytterligare uppgifter som Skatteverket på grund av bemyndigande föreskrivit att en förenklad SKD ska innehålla är sådana uppgifter, motsvarande KU, som behövs för betalningsmottagarens inkomstbeskattning.

Skatteverket ombesörjer utifrån dessa uppgifter att betalningsmottagaren får ett sådant meddelande som utbetalaren eljest enligt 15 kap. 1 § LSK skulle lämna.

Bestämmelserna om förenklad SKD har även medfört ändring i 11 kap. SBL genom att en ny paragraf, 18 a, om beskattningsbeslut i vissa fall då förenklad SKD lämnats. Skatt som redovisats i en förenklad SKD är också undantagna från tillämpning av bestämmelserna om schablonmässig skönsbeskattning i 11 kap. 19 § 2 st. Se vidare kapitel 11.

## **10.8 Hur en SKD ska lämnas**

**Fastställt formulär**

I 10 kap. 25 § SBL stadgas att SKD ska lämnas till Skatteverket på fastställt formulär. Vidare sägs att om verket har anvisat ett särskilt mottagningsställe ska SKD lämnas dit.

**Särskilt mottagningsställe**

Skatteverket har med stöd av 64 § SBF fastställt formulär för SKD. Skatteverket anvisar särskilt mottagningsställe som förtrycks på de SKD som sänds ut till de registrerade skattskyldiga. De SKD som sänds ut innehåller också uppgift om namn, adress, person-/organisationsnummer, redovisningsnummer och aktuella redovisningsperioder.

**Underskrift**

I prop. 1996/97:100 sägs i författningskommentaren till 10 kap. 25 § bl.a.:

”I paragrafen finns inga bestämmelser om att deklARATIONERNA ska vara egenhändigt undertecknade av den skattskyldige. Att detta inte tagits upp i lagen beror bl.a. på att det är mera praktiskt att reglera frågor av detta slag i förordning. I de fall deklARATIONERNA lämnas i form av ett elektroniskt dokument ersätts undertecknandet av en s.k. elektronisk signatur eller motsvarande, se vidare kommentaren till 26 §. Skyldigheten att lämna uppgifter ’på heder och samvete’ har också slopats. Detta innebär emellertid inte att kraven på uppgifternas riktighet har förändrats i något avseende.”

I samband med den nya lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter infördes i 10 kap. 25 § 2 st. SBL med verkan fr.o.m. 1 januari 2002 ett uttryckligt krav på att SKD ska vara egenhändigt underskriven av den som är skattskyldig eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§ SBL.

Även av uttalande i förarbetena till denna lagstiftning (prop. 2001/02:25 s. 85) framgår att avsikten även med den äldre lagstiftningen var att SKD skulle vara egenhändigt undertecknad och att således någon reell ändring av rättsläget inte avsågs med ändringen i 25 §.

**Fysisk person**

Är den skattskyldige en fysisk person ska han själv underteckna SKD.

**Ställföreträdare**

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

19 kap. 1 § LSK lyder:

”Skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag ska fullgöras

1. för en omyndig, av en förmyndare eller sådan god man som har förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken beträffande rättshandling som omfattas av förmyndarens ansvar eller den gode mannens förordnande,

2. för en sådan person för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, av den gode mannen eller förvaltaren beträffande rätts-

handling som omfattas av förordnandet,

3. för en avliden person och hans dödsbo, av en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar, samt

4. för en annan juridisk person än ett dödsbo, av en ställföreträdare.”

**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.

**Utländsk  
företagare**

Deklarationen för en utländsk företagare som företräds av en befullmäktigat ombud undertecknas av ombudet, 23 kap. 4 § SBL. Se också Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 28.

**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.

**”General-  
fullmakt”**

Termen ”generalfullmakt” är inte något entydigt vedertaget juridiskt begrepp. Med begreppet ”generalfullmakt” menas oftast en generell fullmakt att företräda en juridisk person. Det har dock diskuterats om sådan fullmakt är tillåten för aktiebolag och, om så är fallet vilken rättsverkan den har. För att säkerställa att förekomsten av generalfullmakter inte urholkar styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning har fr.o.m. 1 januari 2002 införts en förtydligande regel i 8 kap. 3 § 4 st. ABL om att styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet inte kan överlåtas på någon annan.

I samband med frågan om underskrift av SKD bör också erinras om bestämmelsen i 23 kap. 6 § SBL. Där sägs: ”Uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.” Om Skatteverket när deklARATIONen kommer in uppmärksammar att fel person undertecknat deklARATIONen måste en korrekt undertecknad deklARATION begäras in eftersom det i detta fall var uppenbart för myndigheten att uppgiftslämnaren saknade behörighet. Den inlämnade deklARATIONsblanketten anses inte som en deklARATION.

**När en SKD ska  
anses föreligga**

För att deklARATION ska anses föreligga ska den inte bara vara undertecknad utan dessutom vara ifylld med någon uppgift till ledning för beskattningen. I RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/110, anges att när det gäller självdeklARATIONer är kraven

enligt praxis låga för att en självdeklaration ska anses föreligga. Har den skattskyldige på en fastställd blankett lämnat åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen och undertecknat blanketten torde en självdeklaration föreligga (se prop. 1991/92:43 s. 83 och Handledning för taxeringsförfarandet 1996 s. 366). Detsamma bör gälla för en SKD. En undertecknad deklarationshandling som innehåller åtminstone något enda belopp, t.ex. en nolla, bör anses utgöra en SKD.

Av ovanstående följer att deklaration inte anses lämnad om

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

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

Beslutet om formulär till blankett för SKD innefattar inte bara de uppgifter som ska lämnas utan också t.ex. färg, format och papperskvalitet på deklarationen. Dessa faktorer är av stor betydelse eftersom de i hög grad påverkar resultatet när deklarationsuppgifterna läses in maskinellt.

**Skrivelse med särskilda upplysningar**

Den fastställda SKD medger inte att andra än de föreskrivna uppgifterna lämnas på den. Det innebär att den skattskyldige som vill lämna ett förtydligande eller andra uppgifter måste göra detta i en särskild skrivelse. En sådan skrivelse lämnas direkt till SKV, inte till det särskilda mottagningsstället. Uppgifter lämnade i särskild skrivelse kan ha betydelse inte minst vid bedömningen av frågan om huruvida oriktig uppgift har lämnats.

**SKD som elektroniskt dokument**

Enligt 10 kap. 26 § SBL får SKD lämnas i form av elektroniskt dokument. I paragrafen anges också att med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av ADB och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. Om så har skett får kraven på underskrift enligt 25 § uppfyllas med elektroniska medel.

Regeringen eller den myndighet regeringen får föreskriva eller i enskilda fall medge att SKD lämnas som elektroniskt dokument. I 26 a § SBF föreskrivs att Skatteverket ska meddela föreskrifter om när deklaration får lämnas som elektroniskt dokument och i enskilt fall lämna sådant medgivande.



Sedan år 2001 har det pågått försöksverksamhet med elektronisk SKD. Från våren 2003 finns en generell certifikatlösning som innebär att elektronisk SKD ska kunna lämnas av så gott som alla skattskyldiga.

I Skatteverkets föreskrifter om skattedeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument (SKVFS 2004:4) anges att SKD får lämnas i form av ett elektroniskt dokument genom den elektroniska tjänst för skattedeklarationer som finns på Skatteverkets webbplats. Information om möjligheten att lämna SKD i form av elektroniskt dokument och blanketter för anmälan (SKV 4801) finns på webbplatsen. För att en skattskyldig ska kunna lämna sin SKD elektroniskt över Internet krävs att han innehar e-legitimation. Med hjälp av denna garanteras att uppgifterna lämnas av någon som är behörig. SKV har slutit avtal med olika leverantörer avseende leverans av e-legitimation. Uppgift om vilka dessa leverantörer är finns på Skatteverkets webbplats.

**Elektroniskt underskift**

När det gäller elektroniskt dokument verifieras innehåll och utställare genom visst tekniskt förfarande. När SKD är 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 SKD, dels att man kan kontrollera att den insända deklarationen inte har blivit manipulerad. Enbart behöriga firmatecknare kan anmälas och registreras. Detta innebär att inga ombud, t.ex. förmyndare eller gode män, kan komma i fråga. Elektronisk SKD kan bara verifieras av en person. Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening kan medgivande om att få lämna elektronisk SKD inte ges. I de fall Skatteverket avslår ansökan är detta ett förvaltningsbeslut som inom tre veckor kan överklagas till länsrätten.

**Föreläggande**

I 27 § stadgas att Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna SKD eller lämna en ofullständig deklaration att lämna deklaration eller att komplettera den.

Liksom övriga förelägganden enligt SBL får detta förenas med vite

**Särredovisning av verksamhet**

Av 28 § framgår att SKV får besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig om det finns särskilda skäl. Normalt ska endast en redovisning lämnas avseende samtliga verksamheter som bedrivs av den skattskyldige. I prop. 1996/97:100 s. 575 framhålls att det av kontrollskäl är viktigt att skattemyndigheten fortfarande har möjlighet att i vissa fall när särskilda omständigheter talar för det, kan kräva in en separat redovisning för viss verksamhet.

Paragrafen tillämpas till exempel när Skatteverket har fattat beslut enligt 23 kap. 3 § SBL om representantredovisning då det också beslutas att de skatter som hänför sig till det enkla bolagets verksamhet ska redovisas för sig.

## **10.9 Särskilda bestämmelser om redovisning av moms**

### **10.9.1 Redovisning i självdeklARATION**

#### **Högst en miljon kronor**

Bestämmelserna om redovisning av moms i självdeklARATION återfinns i 10 kap. 31 §. Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas uppgå högst till en miljon kronor ska redovisning göras i självdeklARATION. Denna huvudregel har flera undantag vilka innebär att redovisning, trots att omsättningen inte överstiger en miljon kronor, ändå kan ske i SKD.

Beloppsgränsen beräknas för ett beskattningsår, oavsett om beskattningsåret motsvarar 12 månader, är förlängt eller förkortat.

#### **Ändring till SKD**

Om den skattskyldige vid början av året beräknar att omsättningen inte kommer att överstiga en miljon kronor kan redovisning ske i självdeklARATION. Skulle det därefter under året visa sig att omsättningen kommer över beloppsgränsen bör redovisningen i stället ske i SKD. Den skattskyldige ska i sådant fall meddela Skatteverket så att registreringen ändras från redovisning i självdeklARATION till redovisning i SKD. Ändringen görs från ett beskattningsårs ingång eftersom momsen ska redovisas antingen i självdeklARATION eller i SKD för helt beskattningsår. Därefter sänds SKD ut till den skattskyldige. Ändring kan även behöva göras av beräkningen av den debiterade preliminära skatten när momsen inte längre ingår i den slutliga skatten.

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

### **Ändring till självdeklARATION**

Om den skattskyldige redovisar i SKD och vill ändra till redovisning i självdeklARATION på grund av att omsättningen inte beräknas överstiga en miljon kronor ska Skatteverket normalt ändra i enlighet med begäran om övriga förutsättningar för redovisning i självdeklARATION föreligger. Vid begäran om ändring måste Skatteverket kontrollera om den skattskyldiges redovisning i SKD beror på en tidigare begäran från honom om detta redovisningssätt trots att omsättningen inte beräknades överstiga en miljon kronor. Ett beslut om redovisning i SKD efter en sådan begäran gäller minst två på varandra följande beskattningsår. Ändring av redovisningssätt till redovisning i självdeklARATION får då inte ske förrän från och med denna tids utgång. Begär den skattskyldige ändring till redovisning i självdeklARATION först efter det att han hunnit lämna en eller flera SKD för innevarande år, med redovisad moms att betala eller återfå, borde Skatteverket under återopande av särskilda skäl (10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL) kunna besluta att redovisning ska ske i SKD beskattningsåret ut.

KR i Stockholm har i beslut 2002-04-19 (mål nr 2263-2002) uttalat sig beträffande fråga i samband med ansökan om betalningssäkring om ett bolag har rätt att redovisa moms i självdeklARATION eller om redovisning ska ske varje månad. Bolaget var registrerat för att redovisa moms i självdeklARATION. 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 självdeklARATION. Momsen skulle beräknas utifrån bestämmelserna vid redovisning en gång per månad i skattedeklARATION. Det förhållandet att SKM ännu inte beslutat om sådan redovisning föranledde inte annan bedömning. Den period vilken fordringen 450 000 kronor avsåg hade därför gått till ända och KR beslutade att 450 000 kronor av bolagets egendom fick tas i anspråk genom betalningssäkring.

### **Undantag**

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

Handelsbolag och gruppövudman ska, även i de fall de lämnar självdeklARATION, ändå alltid redovisa moms i SKD.

I avsnitt 10.2.3 om skyldighet att lämna SKD tas upp fler fall då redovisning av moms ska ske i SKD i stället för självdeklARATION.

**Förfarande enligt LSK och TL**

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

**Vilka uppgifter ska lämnas?**

I 3 kap. LSK anges vilka uppgifter som ska lämnas i självdeklarationen. I 3 kap. 1 § 1 p. LSK anges att självdeklarationen ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Enligt 3 kap. 1 § 6 p. LSK ska övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut lämnas. I 3 kap. 14 § LSK anges att de uppgifter ska lämnas som Skatteverket behöver för att besluta om momsen. Redovisningen i självdeklarationen ska innehålla samma uppgifter som gäller för redovisning av moms i SKD.

**Redovisningsperiod**

När momsen redovisas i självdeklaration utgör redovisningsperioden för moms ett helt beskattningsår och motsvarar samma beskattningsår som redovisningen för inkomstbeskattningen, 10 kap. 16 § SBL. Redovisning görs i självdeklaration som lämnas året efter det att beskattningsåret gick ut.

I de fall den skattskyldige redovisar moms i självdeklarationen och ska redovisa arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i SKD anger 10 kap. 22 § SBL när SKD senast ska komma in till myndigheten.

**10.9.2 Särskild SKD**

I 10 kap. 32 § finns bestämmelser om att redovisning i vissa fall ska ske i en särskild SKD. Beror skattskyldigheten till moms endast på förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska särskild SKD lämnas. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, kapitel 27.

**10.9.3 Periodisk sammanställning**

Bestämmelserna om periodisk sammanställning återfinns i 10 kap. 33–36 §§ och 15 kap. 6–7 §§ SBL.

I SKD/självdeklaration ska en skattskyldig lämna uppgift bl.a. om det sammanlagda värdet av varuleveranser som gjorts under perioden till momsregistrerade köpare i andra EG-länder. Den som har

<b>Uppgifts- skyldighet</b>	<p>haft sådana varuleveranser under någon av de redovisningsperioder som omfattas av en periodisk sammanställning är skyldig att lämna sammanställningen. Om det i SKD finns sådana uppgifter kommer en förtryckt blankett att sändas ut till den skattskyldige.</p> <p>Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är även, enligt 10 kap. 33 § SBL, skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning, lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder. Genom stadgande i 65 § SBF får Skatteverket meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen. RSV har den 13 september 1999 utfärdat sådana föreskrifter, RSFS 1999:12. Föreskrifterna har trätt i kraft den 1 november 1999.</p> <p>Som framgår av bestämmelsen i 10 kap. 33 § SBL kan uppgiftsskyldigheten omfatta såväl omsättning som förvärv och varuöverföringar. Genom de utfärdade föreskrifterna har RSV beslutat att i den periodiska sammanställningen ska lämnas uppgift endast om omsättning och varuöverföringar. Uppgifter om förvärv har inte heller för perioder före den 1 november 1999 krävts in. Uppgiftsskyldigheten omfattar</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- köparens VAT-nummer inkl. landkod,</li><li>- värdet av varuleveranser,</li><li>- värdet av varuöverföringar till egen registrerad verksamhet, och</li><li>- värdet av trepartshandel.</li></ul>
<b>Olika sätt för uppgiftslämnande</b>	<p>I broschyren Hur man fyller i kvartalsredovisningen (SKV 557) beskrivs vilka uppgifter som ska redovisas i den periodiska sammanställningen.</p> <p>Enligt 10 kap. 34 § 1 st. SBL ska den periodiska sammanställningen lämnas på en särskilt fastställd blankett. Enligt 10 kap. 34 § 2 st. SBL kan uppgifterna med Skatteverkets tillstånd lämnas med hjälp av ADB. Det system med elektronisk överföring av uppgifter, det s.k. ELDA, som används inom skatteförvaltningen, kan också användas för att lämna den periodiska sammanställningen. Således är det möjligt att lämna uppgifter till skatteförvaltningen på diskett eller via modem.</p>
<b>Redovisnings- period</b>	<p>Den periodiska sammanställningen ska enligt huvudregeln i 10 kap. 35 § SBL avse en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal. Om verksamheten är av mindre omfattning kan sammanställning lämnas för ett kalenderår. Skatteverket beslutar om detta</p>

och som förutsättning gäller att

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

### **Inlämnande av periodisk sammanställning**

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

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

I SBL saknas anståndsregler för den periodiska sammanställningen. Skatteverket har därför inga lagliga möjligheter att medge att sammanställningen får lämnas vid en annan tidpunkt än den som anges i lagen.

## **10.10 Redovisningsskyldighet vid avveckling**

I 10 kap. 37 § stadgas att redovisning ska lämnas till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen av verksamheten slutförs.

Är den skattskyldige registrerad för redovisning av moms i SKD och beskattningsunderlaget minskas så att redovisning i stället kan ske i självdeklaration så kan registreringen ändras till redovisning i självdeklarationen. Den skattskyldige ska då meddela Skatteverket. Detta påverkar naturligtvis inte skyldigheten att redovisa eventuella skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i SKD.

## **10.11 Punktskattedeklaration**

### **10.11.1 Allmänt**

#### **1 januari 2003**

Tidigare har förfarandet för punktskatter reglerats i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Från och med den 1 januari 2003 har förfarandereglererna för punktskatter införts i SBL och då upphör samtidigt LPP att gälla. Detta innebär att skattekontosystemet utvidgas till att omfatta de flesta punktskatterna. I praktiken innebär förändringen bl.a. att redovisning och betalning av punktskatter ska göras vid samma tidpunkt som gäller för övriga skatter enligt SBL. Punktskatterna ska redovisas i deklarationer, som benämns punktskattedeklarationer.

<b>Övergångsregler</b>	<p>De skattskyldiga som har en redovisningsperiod som sträcker sig över årsskiftet 2002/2003 ska redovisa och betala punktskatt enligt reglerna i LPP. De nya reglerna i SBL gäller om redovisningsperiodens första dag infaller under år 2003 eller senare.</p>
	<p><b>10.11.2 Skyldighet att lämna punktskattedeclaration</b></p>
	<p>Av 10 kap. 9 a § framgår att en punktskattedeclaration ska lämnas av den som är skattskyldig för punktskatter.</p>
<b>Punktskatter</b>	<p>Vilka punktskatter som ska redovisas på punktskattedeclaration framgår av 1 kap. 1 § andra stycket:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- skatt på annonser och reklam</li><li>- spelskatt</li><li>- gödselmedelsskatt</li><li>- bekämpningsmedelsskatt</li><li>- avkastningsskatt på pensionsmedel</li><li>- särskild premieskatt för grupplivförsäkring</li><li>- lotteriskatt</li><li>- skatt på vinstsparande</li><li>- tobaksskatt</li><li>- alkoholskatt</li><li>- energi, koloxid- och svavelskatt</li><li>- naturgrusskatt</li><li>- avfallsskatt</li><li>- kärnkraftsskatt</li></ul>
<b>Punktskatte- deklaration</b>	<p>Varje typ av punktskatt redovisas på separata punktskatte-deklarationer. Punktskattedeclarationerna ska skickas till Skatteverket, Särskilda skattekontoret i Ludvika.</p> <p>Ett syfte med att infoga förfaranderegler för punktskatter i SBL är att i princip samma regler som gäller för SKD även ska gälla för punktskattedeclarationer. I 10 kap. 13 § anges att en SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod. Denna skrivning innebär att det föreligger skyldighet att lämna punktskattedeclaration även för perioder för vilket det inte finns någon punktskatt att redovisa.</p>
<b>Ansökan om återbetalning</b>	<p>Skyldighet att lämna punktskattedeclaration gäller dock inte sådana som jämställs med skattskyldiga enligt 1 kap. 4 § tredje st. 8 eller 9 p. och som enbart är berättigad till återbetalningar på punktskatteområdet. I dessa situationer får i stället en särskild ansökan om återbetalning göras till Skatteverket, se avsnitt 19.5. Det allra flesta ansökningar om återbetalningar avser energiskatter.</p>

### **10.11.3 Redovisningsperioder**

#### **Kalendermånad**

Redovisning i punktskattedeklaration ska som regel gälla bestämda tidsperioder. Av 10 kap. 14 § framgår att en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs. Redovisningsperioden för de flesta punktskatter omfattar en kalendermånad.

#### **Mer än en månad**

Föreskrifter om en annan redovisningsperiod än kalendermånad finns för:

- Skattskyldiga för skatt på annonser och reklam – två månader.
- Skattskyldiga för avkastningsskatt på pensionsmedel – helt beskattningsår.
- Skattskyldiga för avfallsskatt – kvartal.

Särskilda regler gäller för s.k. händelseskattskyldiga. Dessa ska lämna särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse, se avsnitt 10.11.7.

#### **Beslut av SKV**

Vidare framgår av 10 kap. 16 a § att en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret, får SKV besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Om någon är skattskyldig för flera punktskatter ska varje punktskatt bedömas för sig vid beräkningen av nettobeloppet.

Ett beslut av SKV om redovisning för helt beskattningsår upphör att gälla om den skattskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av kalendermånad under vilken konkursbeslutet meddelats.

### **10.11.4 Vad en punktskattedeklaration ska innehålla**

Av 10 kap. 17 b § framgår att en punktskattedeklaration ska ta upp:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
3. skattens bruttobelopp
4. yrkade avdrag,
5. skattens nettobelopp, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av punktskatt.



Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en punktskattedeklaration ska innehålla.

#### **10.11.5 När en punktskattedeklaration ska lämnas**

Redovisning av punktskatter ska i princip göras vid samma deklARATIONSTIDPUNKT som gäller för övriga skatter och avgifter enligt SBL. Bestämmelser om när SKD och punktskattedeklaration senast ska ha kommit in till Skatteverket framgår av bestämmelserna i 10 kap. 18–19 §§ och 22 §. DeklARATIONSTIDPUNKTEN för punktskatter styrs av om den skattskyldige är skyldig att redovisa moms samt när redovisning av momsen ska göras. Detta innebär i praktiken att de skattskyldiga för punktskatt kan delas in i tre olika kategorier:

1. Skattskyldiga som redovisar moms i SKD och har ett beskattningsunderlag för moms som uppgår till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret (10 kap. 18 §).
2. Skattskyldiga som redovisar moms i SKD och har ett beskattningsunderlag för moms som överstiger 40 miljoner kronor för beskattningsåret (10 kap. 19 §).
3. Skattskyldig som redovisar moms i självdeklARATION eller inte ska redovisa moms överhuvudtaget (10 kap. 22 §).

#### **Momsomsättning högst 40 milj kr**

Skattskyldiga vars beskattningsunderlag för moms understiger 40 miljoner kronor för beskattningsåret, ska som regel lämna punktskattedeklaration senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. I månaderna januari och augusti ska dock punktskattedeklaration ha kommit in senast den 17. Komplet redovisning av samtliga redovisningsperioder och deklARATIONSTIDPUNKTER, se första tabellen under avsnitt 10.5.

#### **Kommuner och landsting**

Av 10 kap. 23 § framgår att kommuner och landsting också ska lämna punktskattedeklaration efter dessa principer, dock ska punktskattedeklaration även i januari och augusti ha kommit in till Skatteverket senast den 12.

#### *Exempel*

En punktskattedeklaration med sista redovisningsdag den 12 mars avser punktskatt för redovisningsperioden januari.

#### **Momsomsättning över 40 milj kr**

Skattskyldiga vars beskattningsunderlag för moms överstiger 40 mnkr för beskattningsåret och som lämnar SKD, ska lämna punktskattedeklaration senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden. I december ska punktskattedeklaration dock ha kommit in senast den 27. Komplet redovisning av redovisningsperioder

och deklarationstidpunkter, se andra tabellen under avsnitt 10.5.

*Exempel*

En punktskattedeklaration med sista redovisningsdag den 26 februari avser punktskatt för redovisningsperiod januari.

**Moms i inkomstdeklaration**

Skattskyldiga som ska redovisa moms i inkomstdeklaration eller de som inte ska redovisa moms över huvud taget, ska lämna punktskattedeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden. I månaderna januari och augusti ska dock punktskattedeklaration ha kommit in senast den 17. Kompletterad redovisning av redovisningsperioder och deklarationstidpunkter, se tredje tabellen under avsnitt 10.5.

*Exempel*

En punktskattedeklaration med sista redovisningsdag den 12 februari avser punktskatt för redovisningsperiod januari.

**Redovisningsperiod längre än en månad**

Inom punktskatteområdet finns det skattskyldiga som har redovisningsperiod som omfattar mer än en kalendermånad, se avsnitt 10.11.3. Av 10 kap. 22 a § framgår hur de skattskyldiga som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska redovisa skatten. De ska lämna en punktskattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I månaderna januari och augusti ska SKD i stället ha kommit in senast den 17.

När redovisningsperioden för punktskatt är längre än en kalendermånad är det samma deklarationstidpunkt som gäller för samtliga skattskyldiga som ska lämna punktskattedeklaration. I detta sammanhang har det alltså ingen som helst betydelse vilka regler som gäller för momsredovisningen.

*Exempel*

En punktskattedeklaration avseende reklamskatt för redovisningsperiod januari–februari ska lämnas senast den 12 april.

**10.11.6 När redovisningsskyldigheten inträder**

I 10 kap. 30 a § anges att till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldigheten har inträtt under perioden.

I de särskilda punktskatteförfattningarna finns bestämmelser om tidpunkter för skattskyldighetens inträde. För punktskatterna på varor gäller som huvudregel att inträdet sker när en skattepliktig vara levereras.

**Bokförings-  
skyldiga**

För dem som är bokföringsskyldiga inträder redovisnings-skyldigheten vid den tidpunkt då en affärshändelse, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Då de allra flesta som redovisar punktskatter är bokföringsskyldiga görs redovisning av punktskatter i de flesta fall enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att redovisningsskyldigheten kan komma att inträda i en senare period än skattskyldigheten.

**Ej bokförings-  
skyldiga**

För dem som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen inträder redovisningsskyldigheten alltid samtidigt med skattskyldigheten.

**Konkurs**

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisnings-skyldigheten genast för de affärshändelser för vilka skatt-skyldighet har inträtt före konkursbeslutet.

**10.11.7 Särskild skattedeklaration**

I vissa fall ska punktskatter redovisas i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse. Den särskilda skattedeklarationen ska, enligt 10 kap. 32 c §, lämnas till Skatteverket enligt fastställt formulär.

**Händelseskatt-  
skyldiga**

Av 10 kap. 32 a § framgår att den som är skattskyldig enligt lagarna om skatt på tobak, alkohol eller energi och som inte ska registreras enligt 3 kap. 1 § är skyldig att lämna särskild skattedeklaration. På denna särskilda skattedeklaration ska varje skattepliktig händelse redovisas. Några redovisningsperioder finns således inte i detta sammanhang. Den särskilda skattedeklarationen ska lämnas in till Skatteverket senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. I vissa fall speciella fall när den skattskyldige inte ställt säkerhet för skattens betalning, ska dock den särskilda skattedeklarationen lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen.

Även den som är skattskyldig enligt 16 § första stycket lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi och som inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket ska redovisa punktskatten i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse. Deklarationen ska lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen.

I 10 kap. 32 b § anges att den som är skattskyldig för skatt på vinstsparande och gödselmedel ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration senast 25 dagar efter den skattepliktiga händelsen.