

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.

Identifieringsbeslut

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)*.

54 Registrering, Avsnitt 3

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 anmälningskyldigheten 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 ovan nämnda 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 anmälningssplikten 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.

Anmälningssplikt

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 avgifts-anmälan. 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 avgifts-anmälan. SKV kan dock fatta beslut om registrering även utan en anmälningshandling genom s.k. tvångs-registrering.

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 momsens 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 momsens 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.

Redovisningsperiod

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.

Redovisningsmetod

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 registrerings-tidpunkten. Skattskyldigheten kan alltså inträda före regist-reringsdatum. 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 fränkännas 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 momsens 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 (inkrånmet) 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-

**Den frivilliga
skattskyldighetens
början vid uthyrning
av verksamhetslokal**

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.

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 överlåtelse tillfället 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 frivilligt skattskyldighet först därefter lämnas till SKV. Likaså fall då frivilligt 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 (skattedeclaration 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 SE99999999901. 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 skattedeclaration 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 finnas 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 överläts,
- 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 medgivit 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.