# Handledning för skatte-betalning 2008

Fritzes
ett Wolters Kluwer-företag
106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32426-4
SKV 404 utgåva 5

STC, Avesta 2008

# Förord

Denna handledning för skattebetalning 2008 ska användas för beskattningsår 2008.

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

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

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

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

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skatte- och socialavgiftslagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatte- och socialavgiftsområdet som finns på Skatteverkets webbplats på Internet, www.skatteverket.se. På webbsidan publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna i september 2008

Vilhelm Andersson

# Innehåll

**Förord** ..... **3**

**Förkortningslista** ..... **23**

**1 Skattebetalning** ..... **27**
**1.1 Allmänt** ..... **27**
**1.2 SBL:s uppbyggnad och innehåll** ..... **28**
**1.3 Övergångsregler** ..... **32**
**1.4 Ändringar i SBL 2002–2008** ..... **33**
**1.5 Tillämpningsområde (1 kap. 1−2 b §§)** ..... **36**
1.5.1 SBL:s tillämpningsområde ..... 36
1.5.2 Betalning av preliminär och slutlig skatt ..... 39
1.5.3 SBL i förhållande till SINK ..... 40
1.5.4 Skatter som inte omfattas av SBL ..... 40
1.5.5 Statliga stöd som krediteras skattekontot ..... 41
**1.6 Definitioner (1 kap. 3–6 §§)** ..... **42**
**1.7 Valutafrågor (1 kap. 7 §)** ..... **46**

**2 Beslutande myndighet** ..... **47**

**3 Registrering och skattekonton** ..... **49**
**3.1 Registrering** ..... **49**
3.1.1 Allmänt ..... 49
3.1.2 Personer som ska registreras ..... 50
3.1.3 Anmälan för registrering ..... 54
3.1.4 Ändringsanmälan ..... 56
3.1.5 Föreläggande ..... 56
3.1.6 Registreringsbevis, beslut m.m. ..... 57
3.1.7 Avregistrering ..... 60
**3.2 Skattekonto** ..... **62**
3.2.1 Allmänt om skattekontot ..... 62

3.2.2 Konto för varje person som är skattskyldig ..... 65
3.2.3 Registrera skatt på skattekontot ..... 66
3.2.4 Avdragen skatt och inbetalningar ..... 67
3.2.5 Återbetalning av skatt ..... 68
3.2.6 Belopp som lämnats för indrivning ..... 68
3.2.7 Avstämning av skattekontot ..... 68

**4 Skatteformer ..... 73**
**4.1 Allmänt ..... 73**
**4.2 Tilldelning av skattsedlar ..... 75**
4.2.1 F-skattsedel ..... 75
4.2.1.1 Allmänt ..... 75
4.2.1.2 Näringsverksamhet ..... 77
4.2.1.3 Särskilt om juridiska personer ..... 83
4.2.1.4 Starttidpunkt ..... 84
4.2.1.5 Skattskyldighet krävs inte ..... 85
4.2.1.6 Avslag när grund för återkallelse föreligger ..... 86
4.2.1.7 Karens ..... 87
4.2.1.8 Särskilda skäl ..... 89
4.2.2 A-skattsedel ..... 91
4.2.3 F-skattsedel med villkor ..... 92
4.2.4 Beslut om särskild A-skatt ..... 93
**4.3 Återkallelse av F-skattsedel ..... 94**
4.3.1 Allmänt ..... 94
4.3.2 Återkallelsegrunderna ..... 95
4.3.2.1 Egen begäran, 13 § 1 ..... 96
4.3.2.2 Upphör att bedriva näringsverksamhet, 13 § 2 ..... 96
4.3.2.3 Missbruk av F-skattsedeln, 13 § 3 ..... 96
4.3.2.4 Underlåtelse att lämna självdeklaration, 13 § 4 ..... 99
4.3.2.5 Brister i redovisning eller betalning av skatt, 13 § 5 ..... 99
4.3.2.6 Näringsförbud, 13 § 6 ..... 102
4.3.2.7 Konkurs, 13 § 7 ..... 102
4.3.2.8 Smitta från företag till företagsledare, 13 § 8 ..... 102
4.3.2.9 Smitta från företagsledare till företag, 13 § 9 ..... 103
4.3.3 Särskilda skäl, 14 § ..... 104
**4.4 Skattsedlarnas rättsverkningar ..... 105**
4.4.1 F-skattsedelns rättsverkningar ..... 106
4.4.1.1 Enbart F-skattsedel ..... 106
4.4.1.2 F-skattsedel med villkor (FA-skatt) ..... 108
4.4.2 Tidpunkt för skattsedlarnas rättsverkningar, 5 kap. 5 § SBL ..... 109
4.4.3 Anmälningsplikt i vissa fall, 5 kap. 7 § SBL ..... 112
4.4.4 Skenavtal ..... 113

4.4.5 A-skattsedelns rättsverkningar ... 114
**4.5 Särskilt om utländska näringsidkare ... 115**
4.5.1 Enskilda näringsidkare ... 116
4.5.2 Utländska juridiska personer ... 117

**5 Debitering av preliminär skatt ... 119**
**5.1 Särskild A-skatt (SA-skatt) ... 120**
**5.2 F-skatt ... 121**
5.2.1 Allmänt ... 121
5.2.2 F-skatt i kombination med A-skatt (F-skatt med villkor, s.k. FA-skatt) ... 122
**5.3 Debitering av F- och SA-skatt ... 122**
5.3.1 Allmänt ... 122
5.3.2 Vad ska ingå i den debiterade preliminära skatten? ... 123
5.3.3 Schablonberäkning ... 124
5.3.3.1 Allmänt ... 124
5.3.3.2 Schablondebiterad F-skatt för handelsbolag ... 128
5.3.4 Beräkning av F- och SA-skatt enligt preliminär taxering ... 128
**5.4 Skyldighet att lämna preliminär självdeklaration, 10 kap. SBL ... 129**
5.4.1 Allmänt ... 129
5.4.2 Vad en preliminär självdeklaration ska ta upp ... 130
5.4.3 Uppgift om kommande utbetalningar ... 131
**5.5 Betalning av F- och SA-skatt ... 131**
5.5.1 När F- och SA-skatt ska vara betald ... 131
5.5.2 Säsongsdebitering ... 132
5.5.3 Uppskov med betalningen vid nystartad näringsverksamhet ... 133
**5.6 Ändrad beräkning av F- och SA-skatt ... 134**
5.6.1 Ändrad beräkning av F- och SA-skatt som leder till lägre preliminär skatt ... 136
5.6.2 Ändrad beräkning som leder till högre preliminär skatt ... 137
5.6.3 Återbetalning av preliminär skatt ... 137
**5.7 Debiterad preliminär skatt vid konkurs ... 137**
5.7.1 Allmänt ... 137
5.7.2 Debiterad preliminär skatt för konkursgäldenär ... 138
5.7.3 Fastighetsskatt ... 139

**6 Skatteavdrag ... 141**
**6.1 Preliminär skatt ... 141**
6.1.1 Vem är skyldig att göra skatteavdrag ... 143
6.1.1.1 Betalningsförmedling – factoring ... 143
6.1.1.2 Utländska arbetsgivare ... 144

**6.2 Ersättning för arbete ... 146**
6.2.1 Ersättning för arbete eller köp av vara m.m. ... 147
6.2.2 Ersättning till dödsbo ... 148
6.2.3 Royalty ... 149
6.2.4 Ersättningar som jämställs med ersättning för arbete ... 150
6.2.4.1 Särskilt om skatteavdrag från sjukpenning ... 151
**6.3 Undantag från avdragsskyldigheten ... 152**
6.3.1 Beloppsgränser ... 153
6.3.1.1 100-kronors- och 1 000-kronorsgränsen ... 153
6.3.1.2 10 000-kronorsgränsen när arbetsgivaren är privatperson ... 153
6.3.1.3 Idrottsutövare ... 155
6.3.2 Handelsbolagsdelägare ... 156
6.3.3 Familjebidrag ... 156
6.3.3.1 Sjukpenning m.m. som grundas på näringsverksamhet ... 156
6.3.4 Stat och kommun ... 156
6.3.5 Internationella frågor ... 156
6.3.6 Beslut om befrielse från skatteavdrag ... 157
6.3.7 F-skatt ... 158
**6.4 Skatteavdrag från ränta och utdelning ... 160**
6.4.1 Vem ska göra skatteavdrag från ränta ... 160
6.4.2 Vem ska göra skatteavdrag från utdelning ... 162
6.4.3 Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning ... 162
6.4.4 Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning av skatteavdrag från ränta m.m. ... 164
**6.5 Beräkning av skatteavdrag ... 165**
6.5.1 Skatteavdrag för fysiska personer enligt tabell ... 165
6.5.1.1 Tillämplig tabell ... 167
6.5.1.2 Skatteavdrag då skattsedel inte visats upp, förhöjt skatteavdrag ... 169
6.5.1.3 Begreppen huvudinkomst och sidoinkomst ... 169
6.5.2 Skatteavdrag enligt en bestämd procentsats ... 170
6.5.3 Skatteavdrag från engångsbelopp ... 172
6.5.3.1 Vad avses med engångsbelopp ... 174
6.5.4 Skatteavdrag från semesterlön m.m. ... 174
6.5.5 Återbetalning av skatteavdrag ... 177
6.5.6 Ändring av skatteavdrag ... 177
6.5.6.1 Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag ... 178
6.5.6.2 Ändrad beräkning av skatteavdrag, ”jämkning” ... 179
6.5.6.3 Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning avseende juridisk person ... 181
6.5.6.4 Frivillig höjning av skatteavdraget ... 182
6.5.6.5 Skatteavdrag i euro ... 183
**6.6 Vissa tidsfrister ... 185**

**6.7 Lönespecifikation ... 185**
**6.8 Underlag för skatteavdrag ... 186**
6.8.1 Kontant lön – kontantprincipen ... 187
6.8.1.1 Förskott på lön ... 187
6.8.1.2 Lön eller lån ... 188
6.8.1.3 Avräkningskonto ... 189
6.8.1.4 Tantiem ... 189
6.8.1.5 Skatteavdrag från lön till skolungdom ... 190
6.8.1.6 Drickspengar ... 191
6.8.1.7 Återkrav av lön ... 192
6.8.2 Förmåner ... 193
6.8.2.1 Värdering av förmåner ... 194
6.8.2.2 Betalning för förmån ... 197
6.8.2.3 När ska skatteavdrag göras för förmån ... 199
6.8.2.4 Särskilt om frequent flyer-rabatt och liknande rabattförmåner ... 202
6.8.2.5 Förmån eller ersättning från utlandet, personaloptioner m.m. ... 203
6.8.2.6 Vissa reseförmåner och drivmedelsförmån ... 205
6.8.2.7 Fri skatt ... 206
6.8.2.8 Beslut om justerat förmånsvärde ... 209
6.8.3 Kostnadsersättningar ... 210
6.8.3.1 Traktamenten ... 212
6.8.3.2 Vanliga verksamhetsorten – tjänsteställe ... 214
6.8.3.3 Tjänsteresa längre tid än tre månader/två år ... 215
6.8.3.4 Reduktion för kost ... 217
6.8.3.5 Utrikes tjänsteresa ... 220
6.8.3.6 Övriga kostnadsersättningar ... 222
6.8.3.7 Avgifter i samband med tjänsten ... 223
6.8.3.8 Hemresor ... 224
6.8.3.9 Inställelseresor ... 225
6.8.3.10 Intervjuresor ... 226
6.8.3.11 Hushållstjänster ... 226
**6.9 Kostnadsavdrag ... 227**
6.9.1 Kostnadsavdrag avseende näringsidkare ... 232
**6.10 Redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag ... 233**
6.10.1 Redovisning och betalning ... 233
6.10.2 Kontrolluppgift – lön m.m. ... 233
6.10.3 Skattereklamationer ... 234
6.10.4 Vägrad gottskrivning ... 234
**6.11 Skatteavdrag vid internationellt arbete ... 235**
6.11.1 Allmänt ... 235
6.11.2 Bosättning i Sverige – arbete i utlandet ... 238
6.11.2.1 Sexmånaders- och ettårsregeln ... 238
6.11.2.2 Den nordiska uppbördsöverenskommelsen ... 241

6.11.3 Bosättning i utlandet – arbete i Sverige ... 243
6.11.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) ... 244
6.11.4.1 Skattskyldighet ... 245
6.11.4.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt ... 246
6.11.4.3 Beskattningsunderlag och skattesats ... 248
6.11.4.4 Beskattningsmyndighet ... 250
6.11.4.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag ... 250
6.11.4.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt ... 252
6.11.4.7 Kontrolluppgift ... 252
6.11.4.8 Övrigt ... 253
6.11.5 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) ... 253
6.11.5.1 Skattskyldighet ... 254
6.11.5.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt ... 255
6.11.5.3 Beskattningsunderlag och skattesats ... 256
6.11.5.4 Beskattningsmyndighet ... 257
6.11.5.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag ... 257
6.11.5.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för artister ... 257
6.11.5.7 Kontrolluppgift ... 258
6.11.5.8 Övrigt ... 258

**7 Socialförsäkring och PGI ... 259**
**7.1 Socialförsäkringslagstiftningen ... 260**
**7.2 Socialförsäkringslagen, SofL ... 261**
7.2.1 Bosättningsbaserad försäkring ... 262
7.2.2 Arbetsbaserad försäkring ... 264
**7.3 Pensionsgrundande inkomst, PGI ... 267**
7.3.1 Inkomst av anställning ... 268
7.3.2 Inkomster av annat förvärvsarbete ... 274
7.3.3 Inkomster som inte är pensionsgrundande ... 278
7.3.4 Beräkning av pensionsgrundande inkomst, 2 kap. 18–22 §§ LIP ... 281
7.3.5 Förfarandet ... 285
**7.4 Lagen om allmän försäkring, AFL ... 287**
7.4.1 Sjukpenning ... 288
7.4.2 Finansiering ... 289
7.4.3 Övriga bestämmelser, 20 kap. AFL ... 289

**8 Socialavgifter ... 291**
**8.1 Allmänt ... 292**
**8.2 Arbetsgivaravgifter ... 295**
8.2.1 Vem ska betala arbetsgivaravgifter? ... 296
8.2.1.1 Betalningsförmedling ... 299

8.2.1.2 Konkurser ... 300
8.2.1.3 Semesterkassor ... 301
8.2.1.4 Rabattförmåner ... 301
8.2.1.5 Ersättningar från utlandet ... 303
8.2.2 Situationer när avgifter ska betalas ... 305
8.2.2.1 Ersättning för arbete ... 305
8.2.2.2 Arbete i Sverige ... 305
8.2.2.3 Sjömän ... 307
8.2.3 Undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter ... 308
8.2.3.1 Mottagaren av ersättningen har F-skattsedel ... 308
8.2.3.2 Mottagaren av ersättningen betalar särskild A-skatt (SA-skatt) ... 310
8.2.3.3 Ersättningar från privatpersoner ... 311
8.2.3.4 Avtal om betalning av socialavgifter ... 314
8.2.3.5 Ersättning från handelsbolag ... 315
8.2.4 Avgiftspliktig ersättning ... 315
8.2.4.1 Ersättning för arbete eller köp av vara ... 316
8.2.4.2 Royalty ... 318
8.2.4.3 Vinster vid lotterier och pristävlingar ... 320
8.2.4.4 Kontant lön ... 322
8.2.4.5 Återbetalning av lön – återkrav ... 325
8.2.4.6 Lön eller pension ... 327
8.2.4.7 Ersättning med anledning av ett avtal om arbete ... 328
8.2.5 Förmåner ... 330
8.2.5.1 Värderingen ... 331
8.2.5.2 Indirekt förmån ... 333
8.2.5.3 Gåvor från arbetsgivare ... 334
8.2.6 Ersättningar som likställs med ersättning för arbete, 2 kap. 11 § SAL ... 336
8.2.6.1 Kostnadsersättningar ... 336
8.2.6.2 Kostnadsavdrag ... 338
8.2.6.3 Lönegaranti ... 339
8.2.6.4 Sjuklön ... 339
8.2.6.5 Marie Curie-stipendium ... 340
8.2.6.6 Semesterkassa ... 341
8.2.7 Avgiftsfri ersättning ... 342
8.2.7.1 Åldersgräns ... 342
8.2.7.2 Skattefria ersättningar ... 344
8.2.7.3 Artister och idrottsmän ... 345
8.2.7.4 Beloppsgränser ... 345
8.2.7.5 Vissa ersättningar vid sjukdom m.m. ... 346
8.2.7.6 Vissa ersättningar för vilka särskild löneskatt betalas ... 347
8.2.7.7 Ersättningar för vilka statlig ålderspensionsavgift ska betalas ... 347
8.2.7.8 Ersättning från vinstandelsstiftelse ... 348
8.2.7.9 Ersättning till idrottsutövare ... 351
8.2.7.10 Ersättning för skiljemannauppdrag ... 358

8.2.7.11 Ersättning till barn och make ... 359
8.2.7.12 Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag ... 360
8.2.7.13 Lön som utbetalas efter att arbetstagare avlidit ... 360
8.2.8 Hur avgiftsunderlaget beräknas ... 361
8.2.8.1 Redovisningsperioden ... 361
8.2.8.2 Kontantprincipen ... 363
8.2.8.3 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen ... 364
**8.3 Egenavgifter ... 365**
8.3.1 Allmänt ... 365
8.3.2 Avgiftsskyldigheten ... 366
8.3.3 Avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet ... 368
8.3.4 Avgiftspliktig inkomst av tjänst ... 369
8.3.5 Avgiftsfri inkomst ... 372
8.3.5.1 Ersättningar under 1 000 kr ... 372
8.3.5.2 Sjukpenning och rehabiliteringspenning ... 373
8.3.6 Ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel ... 373
8.3.6.1 Avgifter för den som avlidit ... 374
8.3.6.2 Åldersgräns ... 375
8.3.6.3 Sjukförsäkringsavgift för den som har karens ... 375
8.3.6.4 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen ... 376
**8.4 Lag om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen om allmän löneavgift och socialavgiftslagen ... 379**
8.4.1 Huvudregel ... 379
8.4.2 Arbetsgivare som inte får göra avdraget ... 380
8.4.3 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag ... 380
8.4.4 Hur avdraget beräknas ... 380
8.4.5 Fast driftställe ... 382
8.4.6 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag ... 384
8.4.7 Avdragets beräkning ... 384
8.4.8 Stöd av mindre betydelse och kumulationskontrollen ... 384
**8.5 Socialavgifter vid internationellt arbete ... 386**
8.5.1 Allmänt om regelsystemen ... 386
**8.6 Socialavgifter när förordning (EEG) nr 1408/71 är tillämplig ... 388**
**8.7 Socialavgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig ... 394**
**8.8 Socialavgifter när varken förordning eller konvention är tillämpliga . 399**
8.8.1 Lokalanställning i Sverige ... 400
8.8.2 Utsändning från Sverige ... 401
8.8.3 Utsändning till Sverige ... 402
8.8.4 Lokalanställning utomlands för utländsk arbetsgivare ... 402
**8.9 Registrering av utländsk arbetsgivare ... 402**
**8.10 Svensk näringsidkare, verksamhet utomlands ... 403**

**8.11 Utländsk näringsidkare, verksamhet i Sverige ... 403**
**8.12 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ... 404**
**8.13 Allmän löneavgift ... 404**
**8.14 Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift APL ... 405**
**8.15 Lag (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift ... 408**
**8.16 Sänkta löneskatter för enmansföretag ... 409**

**9 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF ... 411**
**9.1 Allmänt ... 411**
**9.2 SLF på vinstandelsmedel ... 413**
**9.3 SLF på vissa försäkrings- och avgångsersättningar ... 414**
**9.4 SLF för näringsidkare m.m. ... 416**
**9.5 Bestämmande, redovisning och betalning av SLF ... 417**

**10 Skyldighet att lämna deklaration ... 419**
**10.1 Allmänt ... 419**
**10.2 Skyldighet att lämna SKD ... 422**
10.2.1 Allmänt ... 422
10.2.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ... 422
10.2.3 Mervärdesskatt ... 423
10.2.4 Föreläggande ... 425
10.2.5 Redovisning i SKD i stället för i självdeklaration ... 426
10.2.6 Utländsk arbetsgivare ... 427
10.2.7 Övriga som ska redovisa i skattedeklaration ... 427
10.2.8 Ansökan om återbetalning ... 428
**10.3 Redovisningsperioder ... 428**
**10.4 Vad en SKD ska ta upp ... 433**
**10.5 När en SKD ska lämnas ... 437**
**10.6 Anstånd med att lämna SKD ... 442**
**10.7 Förenklad SKD ... 442**
**10.8 Hur en SKD ska lämnas ... 444**
**10.9 Särskilda bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt ... 450**
10.9.1 Redovisning i självdeklaration ... 450
10.9.2 Särskild SKD ... 452
10.9.3 Periodisk sammanställning ... 452
**10.10 Redovisningsskyldighet vid avveckling ... 454**
**10.11 Punktskattedeklaration ... 454**
10.11.1 Skyldighet att lämna punktskattedeklaration ... 454

10.11.2 Redovisningsperioder ... 455
10.11.3 Vad en punktskattedeklaration ska ta upp ... 456
10.11.4 När en punktskattedeklaration ska lämnas ... 457
10.11.5 När redovisningsskyldigheten inträder ... 459
10.11.6 Särskild skattedeklaration ... 459

**11 Beskattningsbeslut ... 461**
**11.1 Innebörden av beskattningsbeslut 11 kap. 1–2 §§ ... 462**
11.1.1 Tillämpningsområde ... 462
11.1.2 Beskattningsbeslut ... 462
11.1.3 Elektroniskt dokument och beslut genom ADB ... 466
**11.2 Beslut om preliminär skatt ... 467**
**11.3 Beslut med anledning av SKD eller andra uppgifter ... 467**
11.3.1 Allmänt ... 467
11.3.2 Skatteavdrag ... 467
11.3.3 Deklaration i rätt tid 11 kap. 16–17 §§ ... 468
11.3.4 Utebliven, försenad eller bristfällig deklaration 11 kap. 18–18 a §§ ... 469
11.3.5 Omprövningsbeslut 11 kap. 19 § ... 470
**11.4 Beslut om vissa debiteringsåtgärder 11 kap. 20 § ... 473**

**12 Debitering av slutlig skatt ... 475**

**13 Ansvar för skatt ... 477**
**13.1 Inledning ... 478**
13.1.1 Allmänt ... 478
13.1.2 Sidoansvar i skattekontosystemet ... 479
13.1.3 Sidobetalares betalningsansvar för obetald skatt ... 480
13.1.4 Obetald skuld sedan ansvarsbeslut fattats ... 481
**13.2 Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag ... 483**
13.2.1 Arbetsgivares och annan utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag ... 483
13.2.2 Utbetalares ansvar på grund av underlåtet skatteavdrag ... 483
13.2.3 Rätt betalningsmottagare? ... 488
13.2.4 Mottagarens betalningsskyldighet för ej avdragen preliminärskatt ... 490
13.2.5 Ansvarsbeslutet – innehåll m.m. ... 492
13.2.6 Betalningsmottagarens talerätt ... 492
**13.3 Utbetalares betalningsskyldighet för avdragen skatt ... 493**
**13.4 Ansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL ... 493**
**13.5 A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter ... 500**
**13.6 Ansvar för företrädare för juridisk person ... 501**

**13.7 Ansvar för redare i vissa fall ... 504**
**13.8 Ansvar för delägare i handelsbolag ... 505**
**13.9 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp ... 506**
**13.10 Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag ... 507**
**13.11 Ansvar för avlidens skatt ... 507**
**13.12 Ansvar vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder ... 508**
**13.13 Regress ... 508**

**14 Befrielse från betalningsskyldighet ... 511**
**14.1 Allmänt ... 511**
**14.2 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag ... 511**
**14.3 Mervärdesskatt ... 513**
**14.4 Överklagande ... 513**
**14.5 Andra bestämmelser om befrielse ... 514**

**15 Utredning i skatteärenden ... 515**
**15.1 Inledning ... 516**
**15.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig ... 517**
15.2.1 Allmänt ... 517
15.2.2 Kommunikation av tilltänkta beslut ... 517
15.2.3 Kommunikation av uppgifter från annan än den skattskyldige ... 520
**15.3 Identitetskontroll ... 521**
**15.4 Skyldighet att föra anteckningar ... 523**
15.4.1 Allmänt ... 523
15.4.2 Särskilda regler om bevarande av fakturor ... 525
**15.5 Kontroll ... 526**
15.5.1 Allmänt ... 526
15.5.2 Skrivbordskontroll ... 528
15.5.3 Besök ... 534
15.5.4 Personalliggare ... 537
15.5.5 Skatterevision ... 538
15.5.6 Utlämnande av uppgifter ... 541
**15.6 Vite ... 542**

**16 Inbetalning av skatt ... 549**
**16.1 Allmänt ... 549**
**16.2 När skatten ska vara betald ... 550**
16.2.1 F-skatt och särskild A-skatt ... 551
16.2.2 Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m. ... 551
**16.3 Överskjutande ingående mervärdesskatt ... 552**
**16.4 Särskilda regler för kommuner och landsting ... 552**
**16.5 Förfallodag på helgdag m.m. ... 553**
**16.6 Avräkning av inbetalda belopp ... 553**
**16.7 Fördelning av skatteskuld ... 553**
16.7.1 Huvudregel ... 553
16.7.2 Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift ... 554
16.7.3 Om säkerhet ställts för vissa punktskatter ... 555
**16.8 Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig ... 555**
**16.9 Konsekvenser vid sen betalning av skatt ... 556**

**17 Anstånd med redovisning och inbetalning av skatt ... 557**
**17.1 Allmänt ... 559**
**17.2 Anstånd med att lämna SKD och anstånd med att betala skatt enligt SKD i samband med sådant deklarationsanstånd ... 559**
**17.3 Anstånd enligt 17 kap. 2 § SBL ... 563**
17.3.1 Allmänt ... 563
17.3.2 Anstånd när det kan antas att den skattskyldige får befrielse helt eller delvis från skatten ... 565
17.3.3 Anstånd då det är tveksamt om den skattskyldige blir skyldig att betala skatten ... 566
17.3.4 Anstånd då det medför betydande skadeverkningar för den skattskyldige att betala skatten ... 570
17.3.5 Säkerhet enligt 17 kap. 3 § SBL ... 572
17.3.6 Anstånd när det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked ... 576
17.3.7 Anstånd med betalning av skattetillägg ... 576
**17.4 Anstånd vid återföring av periodiseringsfonder ... 578**
**17.5 Anstånd vid avyttring ... 578**
17.5.1 Allmänt ... 578
17.5.2 Anstånd vid avyttring mot betalning under minst tre år ... 579
17.5.3 Anstånd vid avyttring när det är osäkert om avyttringen kommer att bestå 581
**17.6 Anstånd med betalning av punktskatt ... 582**

**17.7 Anstånd vid totalförsvarstjänstgöring – ”militäranstånd” ... 582**
**17.8 Anstånd vid handläggning av ärende om undvikande av dubbelbeskattning ... 583**
**17.9 Anstånd på grund av synnerliga skäl ... 584**
**17.10 Ansökan om anstånd ... 590**
**17.11 Indrivning ... 590**
**17.12 Omprövning \f ”S” ... 591**
**17.13 Anstånd vid solidarisk betalningsskyldighet ... 592**
**17.14 Konsekvenser av att anstånd beviljas i skattekontosystemet ... 593**

**18 Återbetalning av skatt ... 599**
**18.1 Allmänt ... 600**
**18.2 Återbetalning av överskott utan begäran ... 602**
18.2.1 Överskjutande belopp efter grundläggande beslut om slutlig skatt ... 602
18.2.2 Överskjutande belopp i övriga fall ... 603
**18.3 Förtidsåterbetalning ... 607**
18.3.1 Inledning ... 607
18.3.2 Allmänt ... 608
18.3.3 Förtidsåterbetalning under inkomståret ... 608
18.3.4 Förtidsåterbetalning efter inkomståret ... 609
18.3.5 Konkurs/Utmätning ... 612
18.3.6 Överskjutande ingående mervärdesskatt/ expansionsfondsskatt ... 612
18.3.7 Skattskyldiga med debiterad preliminär skatt ... 613
18.3.8 Ansökan/Handläggningstider ... 613
18.3.9 Ränta ... 614
18.3.10 Beslut om förtidsåterbetalning ... 614
**18.4 Återbetalning av överskjutande ingåendemervärdesskatt före ordinarie förfallodag ... 614**
**18.5 Återbetalning av punktskatt ... 615**
**18.6 Återbetalning i samband med en överenskommelse om betalningsskyldighet ... 615**
**18.7 Utbetalningssätt ... 616**
18.7.1 Mottagarkonto ... 616
18.7.2 Omföring ... 616
**18.8 Avräkning/clearing ... 616**
**18.9 Återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organ m.fl. ... 618**
**18.10 Överföring av skatt till en annan stat ... 618**
**18.11 Hinder mot återbetalning ... 619**

**18.12 Förbud mot överlåtelse ... 622**
**18.13 Utmätning ... 623**
**18.14 Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd ... 623**
**18.15 Fel vid inbetalning till skattekontot ... 624**
**18.16 Kvittning, övergångsbestämmelser m.m. ... 627**

**19 Ränta ... 629**
**19.1 Grunder för ränteberäkning m.m., ... 630**
**19.2 Basränta ... 630**
**19.3 Kostnadsränta ... 631**
19.3.1 Påförande av kostnadsränta, 10 § ... 631
19.3.2 Kostnadsränta vid sen betalning och vid indrivning, 8–9 §§ ... 633
19.3.3 Kostnadsränta på preliminär skatt, 2, 4, 10 och 16 §§ ... 633
19.3.4 Kostnadsränta på slutlig skatt, 2, 5, 10 och 16 §§ ... 634
19.3.5 Kostnadsränta vid anstånd, 6 § ... 635
19.3.6 Kostnadsränta vid omprövning/överklagande, 7–7 a §§ ... 635
19.3.6.1 Slutlig skatt ... 635
19.3.6.2 Annan skatt än slutlig skatt ... 636
19.3.6.3 Punktskatt ... 637
19.3.7 Befrielse från kostnadsränta, 11 § ... 637
19.3.7.1 Allmänt ... 637
19.3.7.2 Hel befrielse ... 638
19.3.7.3 Delvis befrielse ... 642
19.3.7.4 Övriga omständigheter ... 643
19.3.7.5 Omständigheter som inte bör föranleda befrielse ... 643
**19.4 Intäktsränta ... 643**
**19.5 Avrundning ... 645**

**20 Beslutsförfarandet ... 647**
**20.1 Grundbeslut ... 648**
20.1.1 Beslut enligt skattedeklaration ... 648
20.1.2 Beslut efter ansökan eller begäran ... 649
**20.2 Omprövningsbeslut ... 649**
20.2.1 Omprövning på initiativ av den skattskyldige ... 651
20.2.2 Omprövning på initiativ av Skatteverket ... 657
20.2.3 Hinder mot omprövning ... 662
20.2.3.1 Res judicata ... 662
20.2.3.2 Undantag från res judicata ... 664
20.2.3.3 Litis pendens ... 666
20.2.3.4 Begäran om omprövning eller ansökan ... 666

20.2.4 Efterbeskattning ... 669
20.2.4.1 Tidsfrist för efterbeskattning ... 682
**20.3 Beslut om vissa debiteringsåtgärder ... 687**
**20.4 Expediering av beslut ... 688**

**21 Överklagande ... 691**
**21.1 Överklagande av Skatteverkets beslut ... 691**
21.1.1 Beslut som inte får överklagas ... 694
21.1.2 Den skattskyldiges överklagande ... 695
21.1.3 Förfarandet vid överklagande ... 698
21.1.4 Det allmänna ombudets överklagande ... 705
**21.2 Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut ... 708**

**22 Indrivning ... 717**
**22.1 Allmänt ... 719**
22.1.1 Inledning ... 719
22.1.2 Indrivning ... 721
22.1.3 Utredningar ... 722
22.1.4 Exekutionstitel m.m. ... 723
**22.2 Överlämnande för indrivning ... 725**
22.2.1 Allmänt om indrivning ... 725
22.2.2 Beloppsgränser för begäran om indrivning ... 725
22.2.3 Betalningsuppmaning ... 726
**22.3 Särskilda skäl att avvakta med att begära indrivning ... 727**
**22.4 ”Snabbrestföring” ... 729**
22.4.1 Situationer när snabbrestföring kan ske ... 730
22.4.2 Tidigareläggning av förfallodag ... 731
**22.5 Avräkning vid inbetalning till Skatteverket ... 733**
**22.6 Nedsättning av fordran som överlämnats till KFM för indrivning ... 734**
**22.7 Avräkningslagen ... 736**
**22.8 Utmätning av överskott på skattekontot ... 736**
**22.9 Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen ... 737**
22.9.1 Inledning ... 737
22.9.2 Skäl för rättelse ... 739
22.9.2.1 Uppgift som inte har behandlats i enlighet med databaslagen eller anslutande författningar ... 739
22.9.3 Missvisande uppgift ... 741
**22.10 Preskription av skattefordringar ... 742**

**23 Kontrolluppgifter ... 745**
**23.1 Allmänt ... 745**
**23.2 Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ... 746**
23.2.1 Allmänt ... 746
23.2.2 Övergångsbestämmelser ... 747
23.2.3 Allmänna bestämmelser, 1 kap. LSK ... 747
23.2.4 Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst, 6 kap. LSK ... 749
23.2.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgift ... 749
23.2.4.2 Kontrolluppgiftens innehåll ... 752
23.2.4.3 Värdering av ersättningar och förmåner ... 756
23.2.5 Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, 7 kap. LSK ... 758
23.2.6 Kontrolluppgift om ränta, 8 kap. LSK ... 759
23.2.7 Kontrolluppgift om avkastning m.m., 9 kap. LSK ... 761
23.2.8 Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden, 11 kap. LSK ... 761
23.2.9 Kontrolluppgiftsskyldighet vid utlandstransaktioner, 12 kap. LSK ... 762
23.2.10 Gemensamma bestämmelser om kontrolluppgifter, 14 kap. LSK ... 763
23.2.10.1 Tidpunkt och sätt för lämnande av kontrolluppgift ... 763
23.2.10.2 Kontrolluppgifternas innehåll ... 764
23.2.10.3 Sammandrag av kontrolluppgifter ... 766
23.2.11 Annan uppgiftsskyldighet, 15 kap. LSK ... 766
23.2.11.1 Uppgifter till den skattskyldige ... 766
23.2.11.2 Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige ... 767
23.2.12 Föreläggande, 17 kap. LSK ... 768
23.2.13 Undantag från uppgiftsskyldighet, 18 kap. LSK ... 771
23.2.14 Övriga bestämmelser, 19 kap. LSK ... 771
23.2.14.1 Behöriga företrädare ... 771
23.2.14.2 Skyldighet att bevara underlag ... 772
**23.3 Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter (KU14) ... 774**
23.3.1 Svensk arbetsgivare ... 776
23.3.1.1 Utsändning från Sverige ... 776
23.3.1.2 Lokalanställning utomlands. Sverige är behörig stat enligt förordningen ... 777
23.3.1.3 Arbete och beskattning i Sverige, tillhörig annat lands socialförsäkring ... 777
23.3.1.4 Arbete i olika länder under samma år för svensk arbetsgivare ... 778
23.3.2 Utländsk arbetsgivare, allmänt ... 778
23.3.2.1 Utsänd till Sverige, lön från svensk utbetalare ... 779
23.3.2.2 EU:s hjälppersonal ... 779
23.3.2.3 Utländsk beskickning i Sverige ... 779
23.3.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ... 780
23.3.4 Kontrolluppgifter för internationellt informationsutbyte ... 780
**23.4 Kontrolluppgift – Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (KU13 SINK, grön kontrolluppgift) ... 781**

**23.5 Förfarande ... 784**
23.5.1 Inlämnande och rättelse av kontrolluppgift ... 784
23.5.2 Skattebrott ... 784
23.5.3 Skatteverkets befogenheter ... 785
23.5.4 Kontrolluppgifternas betydelse för olika skattetillägg ... 786

**Sakregister ... 787**

# Förkortningslista

| | |
|---|---|
| AB | Aktiebolag |
| ABL | Aktiebolagslagen (2005:551, gamla lagen 1975:1385) |
| ADB | Automatisk databehandling |
| AFA | Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag |
| AFL | Lag (1962:381) om allmän försäkring |
| AGB | Försäkring om avgångsbidrag |
| AGE | Avgångsersättning |
| AGL | Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt |
| AGS | Avtalsgruppsjukförsäkring |
| anv. | anvisningar till |
| APL | Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift |
| A-SINK | Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. |
| AST | Allmänt avlöningsavtal |
| ATP | Allmän tilläggspension |
| BFL | Bokföringslagen (1999:1078) |
| BFN | Bokföringsnämnden |
| BorgL | Lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsarbetsuppgifter |
| BorgF | Förordningen (2007:789) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsarbetsuppgifter |
| Dnr | Diarienummer |
| Ds | Departementsserie |
| EEG | Europeiska ekonomiska gemenskapen |
| EEIG | Europeiska ekonomiska intressegrupperingar |
| EES | Europeiska ekonomiska samarbetsområdet |
| EFL | Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar |

| | |
|---|---|
| EFTA | European Free Trade Association |
| EG | Europeiska gemenskapen |
| EGT | Europeiska gemenskapernas officiella tidning, |
| ELDA | Elektronisk deklarationsakt |
| EU | Europeiska unionen |
| EUT | Europeiska unionens officiella tidning |
| FiU | Finansutskottet |
| FKF | Försäkringskassornas förbund |
| FL | Förvaltningslag (1986:223) |
| FPL | Förvaltningsprocesslag (1971:291) |
| FRL | Förmånsrättslag (1970:979) |
| FTL | Fastighetstaxeringslag (1979:1152) |
| FÅAB | Fåmansaktiebolag |
| FÖD | Försäkringsöverdomstolen |
| GSAL | Lag (1981:691) om socialavgifter |
| HB | Handelsbolag |
| HBL | Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag |
| HD | Högsta Domstolen |
| IF | Indrivningsförordning (1993:1229) |
| IL | Inkomstskattelag (1999:1229) |
| JO | Justitieombudsmannen |
| kap. | Kapitel |
| KB | Kommanditbolag |
| KFM | Kronofogdemyndighet |
| KL | Kommunalskattelag (1928:370) |
| KonkL | Konkurslag (1987:672) |
| KR | Kammarrätten |
| KU | Kontrolluppgift |
| LAF | Lag (1976:380) om arbetsskadeförsäkring |
| LIP | Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension |

| | |
|---|---|
| LPP | Lag (1984:151) om punktskatter och prisreglerings-avgifter |
| LR | Länsrätten |
| LSE | Lag (1994:1776) om skatt på energi |
| LSK | Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter |
| ML | Mervärdesskattelag (1994:200) |
| NJA | Nytt Juridiskt Arkiv |
| not. | Notismålnummer |
| p. | punkt |
| PGI | Pensionsgrundande inkomst |
| Prop. | Proposition |
| PRV | Patent- och registreringsverket |
| Ref | Referat |
| RFFS | Riksförsäkringsverket föreskrifter |
| RFV | Riksförsäkringsverket |
| RR | Regeringsrätten |
| RRK | Rättsfallsreferat från Regeringsrätten och Kammarrätterna |
| RSFS | Riksskatteverkets författningssamling |
| RSV | Riksskatteverket |
| RSV S | Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SAL | Socialavgiftslag (2000:980) |
| SBF | Skattebetalningsförordning (1997:750) |
| SBL | Skattebetalningslag (1997:483) |
| SCB | Statistiska Centralbyrån |
| SekrL | Sekretesslag (1980:100) |
| SFL | Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, |
| SFS | Svensk författningssamling |

| | |
|---|---|
| SGI | Sjukpenninggrundande inkomst |
| SIL | Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt |
| SINK | Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta |
| SkBrl | Skattebrottslag (1971:69) |
| SKD | Skattedeklaration |
| SKM | Skattemyndighet |
| SkU | Skatteutskottet |
| SKV | Skatteverket |
| SKV A | Skatteverkets allmänna råd |
| SKVFS | Skatteverkets författningssamling |
| SLF | Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster |
| SLFL | Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster |
| SLP | Särskild löneskatt på pensionskostnader |
| SLPL | Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader |
| SLR | Statslåneränta |
| SNI | Svensk näringsgrensindelning |
| SOA | Skatte- och avgiftsanmälan |
| SofL | Socialförsäkringslag (1999:799) |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SRN | Skatterättsnämnden |
| St. | stycke |
| TFA | Trygghetsförsäkring vid arbetsskada |
| TL | Taxeringslag (1990:324) |
| TSM | Tillsynsmyndighet |
| UB | Utsökningsbalk |
| UBL | Uppbördslag (1953:272) |
| USAL | Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare |

# 1 Skattebetalning

1 kap. SBL

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

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

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

Prop. 2004/05:25, s. 22–25, prop. 2004/05:97, s. 6−8 (slopad arvs- och gåvoskatt)

## 1.1 Allmänt

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

SBL gäller helt eller delvis vid bestämmande, debitering, redovisning och inbetalning av flertalet skatter och avgifter som betalas av privatpersoner, företag och organisationer. SBL innehåller förfaranderegler som innebär att skatter och avgifter hanteras på ett enhetligt sätt inom ramen för skattekontosystemet. SBL omfattar även materiella regler, bl.a. för utfärdande av F-skattsedel, beräkning av debiterad preliminär skatt, skyldighet att göra skatteavdrag och anstånd med inbetalning av skatt. När det gäller inkomstskatt, punktskatter, mervärdesskatt och socialavgifter finns de materiella reglerna huvudsakligen i annan lagstiftning.

I 2006 års utgåva av handledningen (utgåva 4) beskrivs syftet och bakgrunden till införandet av skattebetalningslagen och skattekontot år 1998, samt ges översiktlig information om skattebetalningsutredningens del- och slutbetänkanden samt övriga förarbeten under åren 1994–1996.

**Skattebetalningsförordningen**

SBL kompletteras av föreskrifter i skattebetalningsförordningen (1997:750). Förordningen reglerar bl.a. vad olika besked som Skatteverket lämnar ska innehålla, i vilka fall en ansökan ska göras enligt fastställt formulär samt ger i övrigt anvisningar för

ärendehanteringen. I förordningen anges vidare att Skatteverket får meddela, och i vissa fall ska meddela, sådana föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL. Exempel på detta är årliga föreskrifter om värde av bostadsförmån, beräkning av arbetsgivares kostnadsavdrag för arbetstagare samt tabeller för skatteavdrag. De föreskrifter och allmänna råd som utfärdas av verket meddelas fr.o.m. 2008 med stöd av förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket, som ersatte tidigare motsvarande förordning (2003:1106).

**Förvaltningslagen**

Förvaltningsmyndigheternas, dvs. däribland Skatteverkets, handläggning av ärenden regleras primärt av förvaltningslagen (1986:223), FL. Lagen behandlar bl.a. myndigheternas service-skyldighet, samverkan mellan myndigheter samt allmänna krav på handläggning av ärenden. Om en annan lag eller en förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL gäller dock den bestämmelsen. I de fall reglerna enligt SBL avviker från FL gäller således SBL. Exempel på detta är att SBL har generösare tidsfrister för överklagande av beslut.

## 1.2 SBL:s uppbyggnad och innehåll

SBL är indelad i 24 kapitel (inkl. kapitel 10 a) som kan sägas vara kronologiskt ordnade utifrån en skattskyldigs kontakter med Skatteverket och dess ärendehantering i stort. Nedan följer en kortfattad genomgång av kapitlen.

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

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

**2 kap. Beslutande myndighet**

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

**3 kap. Registrering och skattekonton**

Skatteverket ska registrera bl.a. arbetsgivare och skattskyldiga till mervärdesskatt. Här regleras vem som är skyldig att göra anmälan för registrering och när sådan ska göras. Skatteverket ska vidare upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt SBL. På kontot registreras skatt som ska betalas in eller betalas tillbaka enligt beskattningsbeslut, avdragen A-skatt liksom gjorda inbetalningar m.m. Avstämning av kontot görs årligen i samband med registreringen av slutlig

skatt. Avstämning görs även månatligen om något belopp har tillgodoförts eller påförts samt på begäran av den skattskyldige.

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

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

**5 kap. Skatteavdrag**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är i normalfallet skyldig att göra skatteavdrag. Utöver materiella regler för denna skyldighet finns även angivet vad utbetalare och mottagare ska iaktta i samband med utbetalningen.

**6 kap. Beräkning av F-skatt**

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

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

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

**8 kap. Beräkning av skatteavdrag**

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

**9 kap. Beräkning av arbetsgivaravgifter**

Arbetsgivaravgifter beräknas för varje redovisningsperiod (månad) efter de procentsatser och på det underlag som anges i

bl.a. socialavgiftslagen. Som regel används då samma beloppsmässiga underlag som vid avdraget för preliminär skatt.

**10 kap. Skyldighet att lämna deklaration**

I fråga om skyldighet att lämna preliminär självdeklaration, skalbolagsdeklaration, punktskattedeklaration och skattedeklaration anges när respektive deklaration ska lämnas och vad den ska ta upp. I skattedeklarationen redovisas bl.a. mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. I vissa fall får förenklad skattedeklaration lämnas av privatperson. Vidare finns särskilda bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt i särskild skattedeklaration och om periodisk sammanställning.

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

En näringsidkare från ett land utanför EG, som säljer vissa elektroniska tjänster till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land kan använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt.

**11 kap. Beskattningsbeslut**

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

**12 kap. Ansvar för skatt**

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

**13 kap. Befrielse från betalningsskyldighet**

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

**14 kap. Utredning i skatteärenden**

Innan ett ärende avgörs har en skattskyldig rätt att yttra sig. Det finns regler om skyldighet att föra anteckningar och att bevara fakturor och annat bokföringsmaterial. Vid utredning i skatteärende har Skatteverket möjlighet att förelägga deklarations-

skyldiga m.fl. att lämna vissa uppgifter, komma överens om personligt sammanträffande eller besluta om skatterevision.

**15 kap. Särskilda avgifter**

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

**16 kap. Inbetalning av skatt**

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

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

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

**18 kap. Återbetalning av skatt**

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

**19 kap. Ränta**

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

**20 kap. Indrivning**

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

**21 kap. Omprövning**

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

**22 kap. Överklagande**

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

**23 kap. Övriga bestämmelser**

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

## 1.3 Övergångsregler

**Vid SBL:s införande**

SBL trädde i kraft den 1 november 1997, och tillämpades i huvudsak fr.o.m. ingången av 1998. Se i övrigt övergångsreglerna i SFS 1997:483.

**Arvsskatt och gåvoskatt 2001–2004**

I fråga om arvs- och gåvoskatt trädde SBL i kraft den 1 juli 2001. Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) upphörde sedan att gälla vid utgången av år 2004. Den 16 december 2004 beslutade riksdagen att slopa arvs- och gåvoskatten fr.o.m. den 1 januari 2005 (prop. 2004/05:25, SFS 2004:1345). AGL gäller dock fortfarande i de fall skattskyldighet har inträtt före utgången av år 2004, med ett undantag. Bestämmelserna om eftergift i 56 § tillämpas inte i det fall att den som förvärvat egendom genom arv, testamente eller gåva avlider efter utgången av år 2004.

Med anledning av händelserna i Sydostasien i december 2004 infördes en särskild lag (prop. 2004/05:97 SFS 2005:194) med undantag från beskattning. När det gäller uttaget av arvs- och gåvoskatt innebär undantagslagen i sak detsamma som om AGL avskaffats fr.o.m. den 17 december 2004.

**Punktskatter**

I fråga om punktskatter trädde SBL i kraft den 1 januari 2003. Samtidigt upphävdes lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

## 1.4 Ändringar i SBL 2002–2008

SBL började tillämpas den 1 januari 1998. Nedan redovisas några av de viktigare ändringarna av lagen åren 2002–2008 i sammandrag. Även vissa lagändringar i övrigt som berör skattebetalning, socialavgifter och arbetsgivares skyldigheter redovisas.

**1 januari 2002**

En förenklad skattedeklaration som kan lämnas av privatpersoner införs. (Prop. 2000/01:7, SFS 2000:1000.)

Vissa följdändringar görs med anledning av den nya lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. (Prop. 2001/02:25, SFS 2001:1239.)

Kravet på att utländska företagare som är skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige ska företrädas av skatterepresentant (ombud) slopas för företagare från vissa länder. Registrerings- och deklarationsskyldighet införs för näringsidkare som utför varutransaktioner mellan EU-länder, vilka inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. (Prop. 2001/02:28, SFS 2001:970.)

**1 juli 2002**

Ny lagstiftning om skyldighet att i vissa fall lämna skalbolagsdeklaration träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas fr.o.m. den 4 april 2002. (Prop. 2001/02:165, SFS 2002:538.)

**1 januari 2003**

Punktskatterna infogas i skattekontosystemet. (Prop. 2001/02:127, SFS 2002:400.)

Nystartade företag kan på begäran få uppskov i tre månader med betalningen av preliminär skatt. (Prop. 2002/03:5, SFS 2002:1005.)

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

**1 juli 2003**

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

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

**1 januari 2004**

Skatteverket bildas genom hopslagning av Riksskatteverket och de regionala skattemyndigheterna. Hos Skatteverket inrättas en funktion som allmänt ombud. Reformen medför

bl.a. ändrade regler för beslutande myndighet, registrering och överklagande. (Prop. 2002/03:99, SFS 2003:664.)

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

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

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

**1 januari 2005**

Beskattningen av arv och gåva slopas vid utgången av 2004. (Prop. 2004/05:25, SFS 2004:1341). Med anledning av händelserna i Sydostasien införs ett undantag från beskattning för perioden 17–31 december 2004 (prop. 2004/05:97, SFS 2005:194). Se även övergångsregler i avsnitt 1.3.

Reformering och EU-anpassning av reglerna för beskattning av utomlands bosatta enligt SINK medför bl.a. utvidgad skyldighet att göra skatteavdrag enligt SBL. (Prop. 2004/05:19, SFS 2004:1142.)

Möjligheten för den som är registrerad till mervärdesskatt att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår slopas. Vidare införs regler som avser förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organ m.fl. (Prop. 2004/05:15, SFS 2004:1156.)

En särskild sjukförsäkringsavgift införs varigenom arbetsgivare delfinansierar sjukpenningkostnaderna för anställda. Avgiften fastställs av Försäkringskassan och betalas via skattekontot. (Prop. 2004/05:21, SFS 2004:1242.)

**1 januari 2006**

Enligt lag (2005:1117) om deklarationsombud får en fysisk person, som har fullmakt och som registrerats som ombud, i huvudmannens ställe lämna skattedeklaration enligt 10 kap. SBL om den skrivs under och lämnas i elektronisk form. (Prop. 2005/06:31, SFS 2005:1118.)

**1 juli 2006**

Kronofogdemyndigheten bildas som fristående myndighet och ersätter tidigare tio regionala kronofogdemyndigheter (prop. 2005/06:200, SFS 2007:781).

**1 januari 2007**

Sjukförsäkringsavgiften som infördes 2005 slopas vid utgången av 2006 (prop. 2006/07:1, SFS 2006:1429).

Skattereduktion för avgifter till A-kassa resp. fackförbund slopas vid utgången av 2006 (prop. 2006/07:1, SFS 2006: 1344).

Skyldighet för företag inom restaurang- och frisörbranscherna att föra personalliggare över verksamma personer införs (prop. 2005/06:169, SFS 2006:575).

Skattereduktion i form av s.k. jobbskatteavdrag som ger lägre skatt på arbetsinkomster införs (prop. 2006/07:1, SFS 2006:1344).

Förmögenhetsskatten avskaffas från och med 2007 (prop. 2007/08:26, SFS 2007:1403).

**1 juli 2007**

Skattereduktion för vissa hushållstjänster som utförts av uppdragstagare med F-skattsedel införs (prop. 2006/07:94, SFS 2007:346).

Arbetsgivaravgifterna reduceras för anställda som är 18–24 år (prop. 2006/07:84, SFS 2007:284).

Skatt på trafikförsäkringspremie införs. Utländska försäkringsbolag kan utse en skatterepresentant som ombesörjer inbetalningen (prop. 2006/07:96, SFS 2007:460).

**1 januari 2008**

Det generella företagsstödet upphör vid utgången av 2007 (prop. 2006/07:1, SFS 2006:1345).

Den särskilda löneskatten på förvärvsinkomster slopas för födda 1937 och tidigare (prop. 2007/08:24, SFS 2007:1250).

Tremånadersredovisning av moms införs (prop. 2007/08:25, SFS 2007:1377).

Den statliga fastighetsskatten på bostäder avskaffas (prop. 2007/08:11 och 27, SFS 2007:1417) och ersätts med en kommunal fastighetsavgift (prop. 2007/08:27, SFS 2007:1398).

**1 juli 2008**

Försäkringskassan kan besluta om s.k. jämställdhetsbonus som under vissa förutsättningar i samband med föräldraledighet krediteras förälder som inbetald preliminär skatt på skattekontot (prop. 2007/08:93, SFS 2003:313).

## 1.5 Tillämpningsområde (1 kap. 1−2 b §§)

### 1.5.1 SBL:s tillämpningsområde

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

SBL gäller enligt 1 § vid *bestämmande, debitering, redovisning och betalning* av ett antal uppräknade skatter och avgifter.

**Skatt enligt taxeringslagen**

1. Skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § 1 st. taxeringslagen (1990:324, TL), som gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt
   - inkomstskattelagen (1999:1229), dvs. kommunal och statlig inkomstskatt,
   - lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
   - lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5, 7 och 8 nämnda lag (ang. första stycket 6 se punkt 5 nedan under Punktskatter),
   - lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
   - lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, samt
   - lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift.

De materiella reglerna om respektive skatt och avgift finns i de uppräknade lagarna. Under punkt 1.5.2 nedan beskrivs översiktligt hur skatterna i fråga betalas.

**Förmögenhetsskatt t.o.m. 2006**

Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt som tidigare ingick i uppräkningen ovan har avskaffats fr.o.m. beskattningsår 2007.

**Socialavgifter**

2. Avgift enligt socialavgiftslagen (2000:980, SAL), vilket omfattar både arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 26 § och egenavgifter enligt 3 kap. 13 § SAL. De materiella reglerna avseende underlag för beräkning av avgifterna finns huvudsakligen i SAL.

**Särskild löneskatt på förvärvsinkomster**

3. Skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL). Sådan löneskatt betalas fr.o.m. beskattningsår 2008 på vissa försäkrings- och avgångsersättningar samt bidrag som arbetsgivare lämnar till vinstandelsstiftelse. Enskild person och dödsbo betalar sådan löneskatt bl.a. på överskott av passiv näringsverksamhet.

**Begravningsavgift**

4. Begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990: 1144). Avgiften betalas av den som den 1 november året före inkomståret var folkbokförd i Sverige, och beräknas på grundval av den avgiftsskyldiges till kommunal inkomstskatt beskattningsbara förvärvsinkomst. För de flesta som tillhör Svenska kyrkan räknas begravningsavgiften in i kyrkoavgiften, jfr punkt 7 nedan.

**Mervärdesskatt (moms)**

5. Skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) samt sådant belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket den lagen. Både mervärdesskatt som redovisas i skattedeklaration respektive i inkomstdeklaration omfattas. Sådan mervärdesskatt som redovisas i inkomstdeklaration uppbärs på samma sätt som annan skatt som omfattas av TL:s bestämmelser, jfr punkt 1.5.2 nedan. De materiella reglerna finns huvudsakligen i ML, som även innehåller vissa förfarandebestämmelser. I det här sammanhanget kan nämnas att vissa bestämmelser i SBL avseende mervärdesskatt, t.ex. registreringsbestämmelserna, ska tolkas EG-konformt. Detta gäller i den mån motsvarande reglering återfinns i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) eller annan EG-rättslig reglering. Se vidare i Handledning för mervärdesskatt (SKV 553).

**Allmän löneavgift**

6. Avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Bestämmelserna om arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter tillämpas vanligen på allmän löneavgift, dvs. avgiften behandlas i praktiken som en del av arbetsgivaravgifterna respektive egenavgifterna.

**Avgift till trossamfund**

7. Avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund. Svenska kyrkan har rätt till hjälp av staten med att ta in avgifter (kyrkoavgift) från dem som den 1 november året före inkomståret tillhörde Svenska kyrkan. Enligt 7–8 §§ lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ska den som tillhör kyrkan betala kyrkoavgift. Även andra registrerade trossamfund beviljas motsvarande hjälp av staten.

**Punktskatter**

SBL gäller, om inte annat särskilt anges, även vid *bestämmande, debitering, redovisning* och *betalning* av nedan uppräknade punktskatter.

1. Skatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.
2. Skatt enligt lagen (1972:820) om skatt på spel.
3. Skatt enligt lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel.
4. Skatt enligt lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel.
5. Skatt enligt 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
6. Skatt enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.
7. Skatt enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt.
8. Skatt enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.
9. Skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt.
10. Skatt enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt.
11. Skatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.
12. Skatt enligt lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus.
13. Skatt enligt lagen (1999:673) om skatt på avfall.
14. Skatt enligt lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftreaktorer.
15. Skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie, som trädde i kraft den 1 juli 2007.

**Sjukförsäkringsavgift 2005–2006**

SBL gällde från ingången av 2005 till utgången av 2006 enligt 1 a § vid *debitering* och *betalning* av avgift enligt lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift, som arbetsgivare betalade för att delfinansiera sjukpenningkostnaderna för de anställda. Avgiften, som fastställdes månadsvis av Försäkringskassan, uppgick i normalfallet till 15 % av sjukpenningen för anställda som var heltidssjukskrivna. Avgiften betalades via skattekontot.

Lagen gäller enligt 2 § vid *bestämmande*, *debitering* och *betalning* av vissa uppräknade skattetillägg, avgifter och räntor.

**Skattetillägg**

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

**Förseningsavgift**

2. Förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979: 1152).

**Kontrollavgift**

3. Kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §, som avser avgift vid bristande identitetskontroll vid handel med investeringsguld.
4. Kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.
5. Kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, som tillämpas fr.o.m. 2007.
6. Kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m. Lagen tillämpas fr.o.m. 2008 men kontrollavgift kan enligt övergångsbestämmelserna först tas ut år 2010.

**Ränta**

7. Ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–6.

**Undantag**

I 1 kap. 2 a–2 b §§ anges undantag när SBL inte är tillämplig.

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

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

### 1.5.2 Betalning av preliminär och slutlig skatt

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

**Preliminär A-skatt**

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

**F-skatt och SA-skatt**

Enskilda näringsidkare och juridiska personer betalar vanligen en debiterad F-skatt eller SA-skatt löpande under inkomståret. Dessa preliminära skatter beräknas i regel enligt schablon med ledning av senaste debiterade slutliga skatt och kan omfatta alla de i 1 kap. 1 § nämnda skatterna. Om beräkningen i stället sker med ledning av preliminär taxering ska de bestämmelser

om debitering av olika skatter och avgifter som gäller när den slutliga skatten bestäms tillämpas.

**Kompletterings-betalning**

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

**Slutlig skatt**

Skatteverket fattar varje år beslut om den slutliga skattens storlek enligt den årliga taxeringen och skickar ett slutskattebesked samt ett kontoutdrag till den skattskyldige. Av detta framgår bl.a. slutlig skatt, tillgodoförd preliminär skatt, eventuella egna inbetalningar, räntor samt belopp att få tillbaka eller belopp att betala med uppgift om förfallodag.

### 1.5.3 SBL i förhållande till SINK

**SINK**

Skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, är en definitiv skatt på i normalfallet 25 % som efter beslut av Skatteverket ska innehållas av utbetalaren för person som är bosatt utomlands. T.o.m. utgången av 2004 reglerades i 1 kap. 1 b § att SBL gällde vid debitering och betalning av SINK-skatt.

I samband med reformering av SINK-lagen (prop. 2004/05:19, SFS 2004:1142) har i förtydligande syfte i en ny paragraf i SINK (21 §) uttryckligen angivits vilka kapitel i SBL som ska gälla även i fråga om SINK, nämligen vad som sägs om skyldighet att lämna deklaration i 10 kap., beskattningsbeslut i 11 kap., utredning i skatteärende i 14 kap., skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap., inbetalning av skatt i 16 kap., anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap., ränta i 19 kap., indrivning i 20 kap., omprövning i 21 kap., överklagande i 22 kap. och övriga bestämmelser i 23 kap.

Vad som i SBL sägs om skatteskyldig ska avse såväl den som är skyldig att göra avdrag för betalning av SINK-skatt som mottagaren av den skattepliktiga ersättningen. Vad som sägs om beskattningsår ska avse det år då ersättningen betalas ut.

Den nya 21 § SINK-lagen tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2005, då 1 kap. 1 b § SBL upphörde att gälla.

### 1.5.4 Skatter som inte omfattas av SBL

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

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

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

**Fordonsskatt** Skatt enligt fordonsskattelagen (1988:327) som betalas av fordonsägare. Skatten betalas genom insättning på särskilt konto. Skatteverket är beskattningsmyndighet för skatten.

**Ränteskatt på skogskontomedel** Skatt enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Lagen omfattar även ränta på skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Skatten redovisas och inbetalas till Skatteverket.

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

**Löneskatt på statens pensioner** Försäkringskassan fastställer den särskilda löneskatt som staten ska betala enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. Skatten regleras genom insättning på statens centralkonto i Riksbanken.

**Statlig ålderspensionsavgift** Avgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift som betalas av staten för vissa skattepliktiga och pensionsgrundande bidrag och ersättningar som enligt 2 kap. 17 § SAL inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter. Regeringen fastställer avgiften efter förslag från Försäkringskassan.

**Trängselskatt** Skatt enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Skattskyldighet inträder när en skattepliktig bil under vissa tider passerar en betalstation vid färd in i eller ut ur Stockholms innerstad. Trängselskatt infördes på prov under januari–juli 2006 och sedan permanent fr.o.m. augusti 2007. Skatteverket är beskattningsmyndighet. Vägverket beslutar om skatten och verkställer uppbörden. Betalning av skatten görs genom insättning på ett särskilt konto.

### 1.5.5 Statliga stöd som krediteras skattekontot

**Statliga stöd** Statliga stöd tillgodoräknas mottagaren ofta genom kreditering av dennes skattekonto med motsvarande belopp. Detta gäller eller har gällt olika former av anställningsstöd, arbetsmarknadsstöd, sysselsättningsstöd, stöd för anläggande av telenät,

stöd för visst bostadsbyggande, sjöfartsstöd, stöd för investeringar i energieffektivisering och stöd till kommuner för kompetensutveckling m.m.

**Jämställdhetsbonus**

Försäkringskassan beslutar fr.o.m. den 1 juli 2008 om s.k. jämställdhetsbonus som i samband med föräldraledighet under vissa förutsättningar krediteras förälder som inbetald preliminär skatt på skattekontot (prop. 2007/08:93, SFS 2003:313).

## 1.6 Definitioner (1 kap. 3–6 §§)

De termer och uttryck som används i SBL har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som finns uppräknade i 1–2 §§ samt i 1 kap. 1 § TL, om inte annat anges i 3–6 §§ eller framgår av sammanhanget. Vissa begrepp som definierats i 3–6 §§ har getts en vidare betydelse i SBL än den gängse, varigenom lagtexten inte har behövt tyngas med återkommande förtydliganden och uppräkningar.

**Arbetsgivaravgift**

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

**Juridisk person**

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

**Skatt och skattskyldig**

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

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

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

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

Med skatt likställs enligt 4 § andra stycket

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt SBL eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt SBL, 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag (enligt vilken bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser),
2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket, och
3. belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML (dvs. belopp som i faktura etc. felaktigt betecknats som mervärdesskatt), vilket tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2008.

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

Den omständigheten att SBL:s definition av skatt även omfattar socialavgifter påverkar inte den principiella skillnad som i övrigt görs mellan dessa begrepp, se vidare avsnitt 8.5.1.

Ett antal uppräknade kategorier likställs enligt 4 § tredje stycket med *skattskyldig* i SBL.

1. Handelsbolag, även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 kap. 1 §. Ett handelsbolag kan således tilldelas en skattsedel för preliminär skatt även om bolaget inte är skattesubjekt eller skattskyldigt på annan grund.
2. Den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning avseende s.k. kvalificerade undantag samt nystartade företag i uppbyggnadsskede.
3. Den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. SBL. Här avses bl.a. utländska näringsidkare och företag som utför arbete i Sverige utan att ha fast driftställe här.

4. Den representant för enkelt bolag eller partrederi som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § SBL har beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt.
5. Den som är grupphuvudman enligt 1 kap. 6 § SBL, dvs. den som är huvudman för en mervärdesskattegrupp.
6. Delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag, enligt vilken bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, har ålagts betalningsskyldighet för skatt.
7. Den som har rätt till återbetalning av vissa punktskatter; skatt på annonser och reklam, gödselmedel, tobak eller alkohol.
8. Den som har rätt till återbetalning, kompensation eller vissa nedsättningar som avser skatt på energi.
9. Den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL.
10. Den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § SBL, som trätt i kraft den 1 juli 2007.

Begreppet skattskyldig används således även för den som ska betala arbetsgivaravgifter eller andra avgifter, den som ska göra skatteavdrag liksom den som ska betala skattetillägg eller i övrigt är betalningsskyldig för belopp enligt SBL. Genom att likställa dessa kategorier med skattskyldiga blir reglerna i SBL i förekommande fall tillämpliga på dem utan att detta särskilt behöver anges.

**EEIG**

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

**Centrala begrepp**

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

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

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

*Beskattningsår:* i fråga om

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

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

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

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

Begreppet beskattningsår används således i SBL även för arbetsgivaravgift och avdragen skatt etc. och avser då det kalenderår för vilket skatten ska betalas.

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

*Inkomstår:* kalenderåret före taxeringsåret. Taxeringsåret är enligt 1 kap. 12 § IL det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas enligt 4 kap. 2 § TL.

*Näringsverksamhet:* verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget. Med näringsverksamhet avses enligt IL primärt förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

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

De definitioner som berör redovisning och betalning av mervärdesskatt finns utförligt beskrivna i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

## 1.7 Valutafrågor (1 kap. 7 §)

**Svenska kronor**

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

**Redovisning i euro**

Svenska företag och svenska filialer till utländska företag kan i vissa fall välja att ha sin redovisning i euro i stället för svenska kronor. Detta gäller primärt aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag. Samma redovisningsvaluta ska då användas i alla led av redovisningen. Reglerna kunde tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleddes närmast efter utgången av år 2000.

**Mervärdesskatt**

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

**Löneredovisning i svenska kronor**

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

**Skatteavdrag i annan valuta**

Reglerna för redovisning av skatteavdrag i annan valuta redovisas i avsnitt 6.5.6.5.

# 2 Beslutande myndighet

2 kap. SBL

Prop. 1996/97:100 s. 522–527 (författningskommentar till 2 kap. SBL)

Prop. 2002/03:99 s. 216 ff., 285–286 (det nya Skatteverket)

**Skatteverket**

Beslut enligt SBL fattas av Skatteverket.

Skatteverket, som inrättades den 1 januari 2004, är förvaltningsmyndighet för frågor inom skatteförvaltningens område, dvs. skatt, folkbokföring och bouppteckning. Fr.o.m. 2008 är det också Skatteverket som bevakar statens fordringar. Tidigare tio skattemyndigheter och Riksskatteverket avvecklades vid utgången av 2003. Skatteverket är fr.o.m. 2006 indelat i sju regioner och varje region har flera skattekontor. Huvudkontoret är placerat i Solna. Se i övrigt förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket.

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

**Kronofogdemyndigheten**

Fr.o.m. den 1 juli 2006 är Kronofogdemyndigheten en egen fristående myndighet för bl.a. indrivning, summarisk process, konkurstillsyn och skuldsanering. Tidigare var Skatteverket chefsmyndighet för dåvarande tio regionala kronofogdemyndigheter.

Både Skatteverket och Kronofogdemyndigheten är myndigheter under Finansdepartementet.

**Beslutsordning**

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

**Felsända handlingar**

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

**Skattenämnd**

Vid varje skattekontor finns en skattenämnd. Beslut enligt SBL ska normalt inte avgöras i skattenämnd, men om beslutet har ett nära samband med en taxeringsfråga som enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen ska behandlas i skattenämnd får även beskattningsärendet avgöras i skattenämnden, om det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang. Detta kan som exempel gälla beslut om mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter.

# 3 Registrering och skatte-konton

3 kap. SBL

10 kap. SBL

23 kap. 2–4 §§ SBL

1 kap. ML

10 kap. ML

4, 7, 8 och 64 §§ SBF

SOU 1996:100 Ett nytt system för skattebetalningar

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar

Prop. 2001/02:28 Utländska företagares mervärdesskatt i Sverige

Prop. 2001/02:127 Punktskatternas infogning i skattekonto-systemet

Prop. 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta

Prop. 2006/07:96 Om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

Prop. 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

## 3.1 Registrering

### 3.1.1 Allmänt

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

Registreringen är en åtgärd som vidtas för att Skatteverket ska kunna administrera t.ex. skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt, dvs. kunna ta emot inbetalningar från skatt-skyldiga, återbetala mervärdesskatt, meddela beskattnings-beslut och utföra skattekontroller m.m.

I 3 kap. 1 § SBL anges vilka som ska registreras.

I 3 kap. 2–3 §§ SBL återfinns bestämmelserna om skyldighet att göra anmälan för registrering respektive att anmäla förändring av förhållanden lämnade i en tidigare anmälan.

I 3 kap. 4 § SBL behandlas frågan om Skatteverkets möjlighet att förelägga någon att lämna anmälan om registrering.

I 4–7 §§ SBF finns bestämmelser om

- fastställande av formulär för registreringsanmälan,
- registreringsnummer,
- registrering av representant för utländsk företagare i vissa fall,
- registreringsbevis samt
- registreringens varaktighet.

De beslut som Skatteverket fattar för de näringsidkare som vill tillämpa den särskilda beskattningsordningen för mervärdesskatt vid e-handel är inte att anse som registreringsbeslut. Dessa beslut är s.k. identifieringsbeslut som Skatteverket fattar om de i 10 a kap. 2 § SBL stadgade förutsättningarna är uppfyllda. Se handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 30.2.3.

### 3.1.2 Personer som ska registreras

**Den som ska göra skatteavdrag**

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

Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska inte göra skatteavdrag enligt SBL och skatteavdrag enligt SBL kan inte heller göras frivilligt av sådan arbetsgivare eller efter överenskommelse med de anställda etc. Sådan utländsk arbetsgivare ska således inte registreras på denna grund, jämför dock avsnittet om arbetsgivaravgifter nedan. Skatteverkets skrivelse 2004-10-18 dnr 130 604256-04/111.

Eftersom SBL:s bestämmelser också gäller vid redovisning och betalning av skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska även den som är skyldig att göra avdrag för sådan skatt vara registrerad. Se handledning för internationell beskattning 2008, avsnitt 2.10.4.

**Den som ska betala arbetsgivaravgifter**

Skatteverket ska vidare, enligt 3 kap. 1 § 1 p. SBL, registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Begreppet arbetsgivaravgifter omfattar enligt detta lagrum även sådan särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

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

**Den som är skattskyldig för mervärdesskatt**

I 1 kap. 2 § ML anges vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig). Begreppet skattskyldig beskrivs närmare i handledning för mervärdesskatt 2008, Del 1 avsnitt 4.

Enligt 3 kap. 1 § 2 p. SBL ska den som är skattskyldig för mervärdesskatt, med vissa undantag se nedan, registreras. Detta gäller oavsett om mervärdesskatten ska redovisas i skatte- eller inkomstdeklaration.

**Undantag från registreringsskyldigheten**

Enligt 3 kap. 1 § 2 p. SBL ska vissa mervärdesskattskyldiga inte registreras. Undantag från registreringsskyldigheten gäller för

- mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. 1 § ML. För sådan grupp är det i stället grupphuvudmannen som enligt 3 kap. 1 § 3 p. SBL ska registreras
- 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).

Den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 p. SBL.

Av 3 kap. 1 § 5 p. ML framgår att den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska registreras. Se vidare handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 avsnitt 3.

**Utländsk företagare, företagare från annat land, mervärdesskatt och registrering**

En näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här, anses vara en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Innebörden av begreppet utländsk företagare har betydelse för om återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML är möjlig. Begreppet har även betydelse för om registrering till mervärdesskatt ska göras i Sverige enligt 3 kap. 1 § SBL eller inte. Därutöver talar man inom mervärdesskatten om företagare från annat land. I vissa

fall kan en utländsk företagare vara skyldig att registrera sig i Sverige. Registreringen ska ske vid Skatteverkets utlandsenhet. En företagare från annat land som har fast etablering i Sverige ska registreras till mervärdesskatt om han är skattskyldig till mervärdesskatt här i landet, 3 kap. 1 § 2 p. SBL. Se vidare en utförlig beskrivning i handledningen för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 3.2 och 27.

**Ombud för utländsk företagare**

Föreligger skattskyldighet för mervärdesskatt för en utländsk företagare (fysisk eller juridisk person) ska företagaren företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud, 23 kap. 4 § SBL. Det är den utländske företagaren som ska anmäla sig för registrering för mervärdesskatt. Ombudet ska svara för redovisningen av mervärdesskatten och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Ombudet är inte betalningsskyldigt för den utländske företagarens mervärdesskatt i Sverige. Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 27.2.

**Punktskatter**

Punktskatterna infogades i skattekontosystemet 2003 och SBL:s bestämmelser gjordes tillämpliga även på dessa skatter. 3 kap. 1 § SBL kompletterades med bestämmelser om vilka skattskyldiga för punktskatter som ska registreras. I punkterna 6 och 7, som motsvarar bestämmelser i respektive punktskattelag, anges vilka dessa är.

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

I punkten 7 stadgas att den ska registreras som är skattskyldig enligt

- lagen (1972:820) om skatt på spel,
- 4 § 1 st. 1 p. lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
- lagen (1991:1482) om lotteriskatt,

- 10, 13 eller 15 § eller 16 § 1 st. eller 38 § 1 p. lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- 9, 12, 14 eller 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
- 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 § eller 12 § 1 st. 1 p. eller 14 § eller 11 kap. 5 § 1 st. 1 p. eller 2 p. lagen (1994:1776) om skatt på energi,
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- lagen (1999:673) om skatt på avfall,
- lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller
- lagen (2007:462) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

**Trafikförsäkringspremie**

Den 1 juli 2007 infördes skatt på trafikförsäkringspremie och trafikförsäkringsavgift. Skattskyldig för skatt på trafikförsäkringspremie är försäkringsgivare som meddelar trafikförsäkring enligt trafikskadelagen (1975:1410). Utländska försäkringsgivare som inte har sekundäretablering här i landet ska utse en skatterepresentant. Skatterepresentanten ska vara bosatt i Sverige eller vara en svensk juridisk person. Skatterepresentanten ska enligt 23 kap. 3 d § SBL svara för redovisningen och betalningen av skatten. Det är skatterepresentanten som enligt 3 kap. 1 § sista stycket SBL ska registreras. Om en försäkringsgivare bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation, ska sådan företrädas av ett ombud och det är sådant ombud som enligt 23 kap. 3 c § SBL svarar för redovisningen och betalningen av skatten. Enligt 3 kap. 1 § sista stycket SBL ska sådant ombud registreras (se prop. 2006/07:96).

**Representant för enkelt bolag och partrederi**

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

**Registreringens giltighet**

Ett beslut om registrering gäller från och med den dag registreringsbeslutet fattas. Det är således inte möjligt att registrera någon retroaktivt. Detta framgår av RÅ 1987 ref 115, jfr även

RÅ 2002 not. 26. Detta gäller även i det fall Skatteverket beslutar om s.k. tvångsregistrering, alltså registrerar någon utan anmälan eller mot den registrerades vilja. Det finns dock inte något hinder mot att meddela beskattningsbeslut för redovisningsperioder före registreringstidpunkten. Eftersom skattskyldighet för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt, inträder oavsett om registrering skett kan skattskyldigheten inträda före registreringstidpunkten. Se också avgörande från EG-domstolen i mål C-400/98 Breitsohl.

På samma sätt kan Skatteverket begära att en skattskyldig till mervärdesskatt ska lämna en periodisk sammanställning s.k. kvartalsredovisning (KVR), om han haft EG-handel, även för tid före registreringstidpunkten.

Se vidare handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitten 3.5.1 och 3.5.3.

**Retroaktivt övertagande**

I detta sammanhang kan också nämnas retroaktivt övertagande av verksamhet, främst i samband med företagsombildningar. Sådant retroaktivt övertagande har i praxis (se t.ex. RR 1977 Ba 42, RÅ 1987 ref 115 och FÖD-dom 2440/78) inte godtagits vad gäller arbetsgivaransvaret för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt skattskyldigheten för mervärdesskatt. Retroaktiva företagsombildningar, som skett efter den 31 december 2004, godtas numera inte heller vid inkomstbeskattningen i det fall en enskild näringsidkare för över hela eller del av näringsverksamheten till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, se 1 kap. 13 § 3 st. IL.

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

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

### 3.1.3 Anmälan för registrering

**EG-rätt**

Enligt artikel 213 i mervärdesskattedirektivet ska varje skattskyldig uppge när hans verksamhet inleds, förändras eller upphör.

Den som ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § SBL och som avser att bedriva näringsverksamhet ska göra registreringsanmälan enligt 2 §. Om hinder inte möter ska anmälan göras

senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas.

**Upplåtelse av avverkningsrätt m.m.**

Den vars verksamhet är yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § 1 st. 1–2 p. och 2 st. ML, dvs. på grund av viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter och omsättning av vara eller upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från privatbostadsfastighet eller fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag, och som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa mervärdesskatten i självdeklaration anses ha fullgjort anmälningsplikten genom att lämna deklarationen, 3 kap. 2 § 3 st. SBL.

**Privatpersoner som arbetsgivare**

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

**Registreringsanmälan**

Skatteverket fastställer med stöd av 64 § SBF formulär till blankett för registreringsanmälan, Skatte- och avgiftsanmälan, SOA (SKV 4620). Den särskilda registreringsanmälan finns i broschyren ”Så fyller du i Skatte- och avgiftsanmälan” (SKV 418) samt ”Skatteanmälan för utländska företagare ”(SKV 419). Den finns också tillgänglig för utskrift från Skatteverkets webbplats, www.skatteverket.se.

**Elektronisk skatte- och avgiftsanmälan**

En SOA kan också enligt 4 § SBF lämnas i form av ett elektroniskt dokument, eSOA, på webbplatsen www.foretagsregistrering.se. Skatteverket har utfärdat föreskrifter om e-tjänsten företagsregistrering, SKVFS 2006:4. Anmälan om ändringar av registreringsuppgifter kan också lämnas elektroniskt.

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

SOA:n ska skrivas under av sökanden (enskild näringsidkare eller behörig firmatecknare). Om firman enligt bolagsordningen eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening måste samtliga skriva på.

**Lagerbolag**

Även ansökan från s.k. lagerbolag ska vara undertecknad av behörig firmatecknare. Generalfullmakt ska inte godtas. Om den person som undertecknat inte är behörig företrädare, och ansökan inte kompletteras efter begäran, ska Skatteverket bedöma om ansökan ska avvisas och företaget inte registreras eller om en prövning i sak ska göras och företaget eventuellt registreras. Det senare kan göras om Skatteverket genom utredning har uppgifter som visar att bolaget bedriver verksamhet som medför att registrering ska göras enligt 3 kap. 1 § SBL.

**Revisors anmälningsplikt**

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och 30 § revisionslagen (1999:1079), revisionslagen, ska en revisor anmärka bl.a. om ett bolag eller företag inte anmäler sig för registrering enligt 3 kap. 2 § SBL. Om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning om att bolaget inte har fullgjort ovannämnda skyldighet ska revisorn enligt 9 kap. 37 § ABL respektive 32 a § revisionslagen sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket.

### 3.1.4 Ändringsanmälan

Den som anmält sig för registrering är enligt 3 kap. 3 § SBL skyldig att underrätta Skatteverket om ändringar har skett i förhållande till den tidigare lämnade registreringsanmälan. Om inte något hindrar det ska underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade. Baksidan på det registreringsbevis som Skatteverket utfärdar är utformad så att den kan användas för anmälan om ändring. Ändringar av registreringsuppgifter kan också lämnas elektroniskt.

Om Skatteverket får vetskap om en ändring i förhållande till lämnad registreringsanmälan och den skattskyldige inte själv lämnar ändringen kan verket på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret. En sådan ändring ska kommuniceras med den skattskyldige innan åtgärden vidtas, om det inte är uppenbart obehövligt, och ett särskilt skriftligt beslut måste meddelas.

### 3.1.5 Föreläggande

I 3 kap. 4 § SBL stadgas att Skatteverket får förelägga den som inte fullgjort sin skyldighet enligt 3 kap. 2 eller 3 §§ SBL, dvs. att anmäla sig för registrering eller att anmäla förändring, att fullgöra sin skyldighet. Även i de fall det behöver utredas om en person är skyldig att göra en anmälan eller lämna underrättelse får Skatteverket förelägga den person som utredningen

avser att lämna nödvändiga uppgifter. Ett föreläggande får enligt 23 kap. 2 § SBL förenas med vite. Se vidare avsnitt 15.

### 3.1.6 Registreringsbevis, beslut m.m.

**Registreringsbevis**

Om Skatteverket bifaller den skattskyldiges begäran om registrering fattas normalt inget särskilt beslut om registrering. Alla som registreras får, med ett undantag, ett registreringsbevis i enlighet med 7 § 1 st. SBF.

Undantaget avser registrering som grundas på en förenklad skattedeklaration, se 10 kap. 13 a § och 17 a § SBL. Den som blivit registrerad på grund av att han lämnat en förenklad skattedeklaration får registreringsbevis endast om han begärt det.

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

- Den skattskyldiges namn, adress och registreringsnummer,
- verksamhetens art dels i klartext, dels uttryckt som näringsgrenskod enligt svensk SNI-standard,
- bokslutsdatum,
- juridisk form,
- särskild skatteadress om sådan finns,
- besöksadress om sådan finns,
- telefon,
- F-skatt (fr.o.m.),
- arbetsgivarregistrering (fr.o.m.),
- registrering till mervärdesskatt (fr.o.m.),
- uppgift om redovisning av mervärdesskatt ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration,
- redovisningsmetod
- redovisningsperiod.

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

Ett beslut om registrering innebär att Skatteverket beslutar att registrera eller att inte registrera en person. Normalt grundas ett registreringsbeslut på uppgifterna i en insänd SOA. Skatte-

verket kan dock även utan anmälan fatta beslut om registrering, s.k. tvångsregistrering.

Att en registrering för mervärdesskatt är en åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs har fastslagits i Regeringsrättens, RÅ 2002 not. 26. Registreringen är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningsskyldighet, vilka åligganden i stället direkt följer av lagbestämmelser. Motsvarande torde även gälla övriga registreringar enligt 3 kap. 1 § SBL. I en ansökan om registrering får även anses ligga en framställning om ställningstagande i skattefrågan, dvs. skattskyldighet eller rätt till återbetalning

**Särskilda beslut**

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

- Tvångsregistrering, 3 kap. 1 § SBL
- Avslag på ansökan om registrering

**Mervärdesskatt och särskilda beslut**

När det gäller mervärdesskatt meddelas särskilda beslut även i ett antal andra fall, se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 3.5 och Skatteverkets skrivelse den 9 juni 2008, dnr 131 228788-08/111.

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

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

Nedan behandlas kortfattat de frågor som Skatteverket behöver ta ställning till i samband med registreringen till mervärdesskatt.

**Redovisningssätt**

Mervärdesskatt kan redovisas antingen i en SKD, i en självdeklaration eller i en särskild SKD, 10 kap. 9, 11 och 31 §§ samt 32 § 1 st. SBL och 19 kap. 13 § ML. Dessa bestämmelser

behandlas i denna handledning avsnitt 10 samt i Skatteverkets skrivelse den 12 september 2008, dnr 131 161305-08/111.

**Redovisnings-period**

Enligt 10 kap. 14 § SBL omfattar en redovisningsperiod en kalendermånad. Den 1 januari 2008 trädde nya regler i SBL i kraft rörande förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt (SFS 2007:1377 och prop. 2007/08:25). I den nya bestämmelsen 10 kap. 14 a § SBL stadgas att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara tre kalendermånader för den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor. I 10 kap. 14 b § SBL stadgas att Skatteverket kan frångå tre månaders regeln om skattskyldig begär det eller om det finns särskilda skäl. Alltjämt gäller att i vissa fall kan redovisningsperioden vad gäller mervärdesskatt också vara ett helt beskattningsår (10 kap. 15 § SBL). Läs mer om redovisningsperioder i denna handledning avsnitt 10.3.

**Redovisnings-tidpunkt för skattedeklaration**

Reglerna om när en SKD ska lämnas för den som ska redovisa mervärdesskatt återfinns i 10 kap. 18 - 19 §§ SBL. För den som ska redovisa mervärdesskatt varje månad finns det två redovisningstidpunkter för att lämna SKD, nämligen dels den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden (18 §), dels den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden (19 §). För de skattskyldiga som har tremånadersredovisning gäller enligt 10 kap. 18 § SBL en annan ordning. De ska exempelvis lämna SKD för redovisningsperioden januari–mars i en SKD senast den 12 maj. Se vidare uppställningen i avsnitt 10.5 i denna handledning.

**Redovisnings-metod**

Den 1 januari 2007 infördes delvis nya bestämmelser i 13 kap. ML. Dessa ändrade regler, som samordnats med ändringar i BFL, medför en utökad möjlighet att tillämpa bokslutsmetoden för vissa företag. Huvudregeln, enligt 13 kap. 6 § ML, är att redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden. Om förutsättningarna i 13 kap. 8 § ML för att tillämpa bokslutsmetoden är uppfyllda får den skattskyldige i stället välja denna metod. I registreringsanmälan ska varje skattskyldig redovisa hur bokföringen är upplagd och ange vilken redovisningsmetod han önskar tillämpa, dvs. faktureringsmetod eller bokslutsmetod. Läs vidare om redovisningsmetoderna i handledningen för mervärdesskatt 2008, Del 1 avsnitt 18.

Skatteverket meddelar normalt inte något särskilt beslut när verket tar ställning till dessa frågor. Besluten framgår av det

registreringsbevis som den skattskyldige får. Endast om verket frångår den skattskyldiges önskemål meddelas ett särskilt beslut, se t.ex. Skatteverkets skrivelse den 9 juni 2008, dnr 131 228788-08/111, angående Skatteverkets beslut om ändrad redovisningsperiod för mervärdesskatt enligt 10 kap. 14 b § 1 st. SBL.

**Registrerings-nummer**

Alla som registreras för redovisning av mervärdesskatt ska, enligt 5 § SBF, tilldelas ett särskilt registreringsnummer för mervärdesskatt av Skatteverket. Registreringsnumret är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret, se vidare Skatteverkets broschyr om organisationsnummer (SKV 709).

Registreringsnumret för mervärdesskatt spelar en viktig roll inom det system som nu tillämpas vid EG-handel. Se vidare i handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 3.7.

### 3.1.7 Avregistrering

En skattskyldig som upphör med sin verksamhet ska enligt 3 kap. 3 § SBL anmäla detta till Skattverket. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 213 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt bestämmelsen i 7 § SBF ska en registrering stå kvar till dess Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Detta innebär till exempel att en person som är registrerad som skattskyldig för mervärdesskatt ska lämna redovisning i en skatte-deklaration till dess Skatteverket beslutat om avregistrering eller ändring av registreringen.

Det förekommer att juridiska personer avregistreras hos Bolagsverket men inte anmäler sig för avregistrering hos Skatteverket. Det kan finnas flera skäl till att ett bolag avregistrerats hos Bolagsverket, t.ex. likvidation, fusion eller konkurs. Om anledningen till avregistreringen är de nyss uppräknade blir konsekvensen den att bolaget inte längre existerar, det är upplöst. Ett bolag som upplösts kan inte vara registrerat som skattesubjekt för tid efter upplösningen annat än om likvidationen eller konkursen i undantagsfall skulle återupptas. I samband med upplösningen regleras bolagets tillgångar och skulder. Beskattning sker t.o.m. dagen för avregistrering och detta sker beträffande såväl mervärdesskatt som inkomstbeskattning. Skatteverket måste således göra klart för sig på vilken grund avregistrering sker och som en följd därav vidta de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella i det enskilda fallet.

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

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

Här kommenteras kort några av dessa tänkbara avregistreringsorsaker.

**Avveckling**

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

**Fusion**

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

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

**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 mervärdesskatt på utestående fordringar och skulder inte redovisats, får avregistrering också anstå tills de har reglerats. Detta gäller t.ex. företag som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden.

**Konkurs**

Konkursgäldenären ska avregistreras vid konkursutbrottet, dvs. den dag han försätts i konkurs. Om konkursboet fortsätter verksamheten ska konkursboet i stället registreras.

En registrering kvarstår enligt 7 § 2 st. SBF till dess Skatteverket beslutar att den ska upphöra. En registrerad som upphör

med sin verksamhet ska enligt 3 kap. 3 § SBL anmäla detta. Om han inte anmält att han upphört med verksamheten kommer han således att vara registrerad till dess Skatteverket beslutar att registreringen ska upphöra. Någon avregistrering med retroaktiv verkan kan inte ske. Inte heller den omständigheten att en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter i en registreringsanmälan och registreringen således bygger på felaktig grund, medför att Skatteverket kan besluta om retroaktiv avregistrering. Verket kan däremot genom beskattningsbeslut t.ex. fastställa skatten till noll kr för redovisningsperioder under vilka någon verksamhet inte bedrivits. Jämför även EG-domstolens domar i målen C-110/94 Inzo och C-400/98 Breitsohl. Domstolen ansåg att då någon som skattskyldig medgivits rätt till avdrag eller återbetalning kan registreringen inte dras tillbaka retroaktivt utom i fall av bedrägeri eller fusk. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 3.8.2.

**Särskilt beslut om avregistrering**

I samband med att den skattskyldige avregistreras sänds ett meddelande om avregistrering automatiskt ut. I de fall Skatteverket och den skattskyldige inte har samma uppfattning utfärdas ett särskilt beslut om avregistrering. Ett beslut om avregistrering kan överklagas till länsrätten.

## 3.2 Skattekonto

### 3.2.1 Allmänt om skattekontot

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

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

Bestämmelserna om inbetalning av skatt och om avräkning återfinns i 16 kap. SBL. Reglerna om återbetalning av skatt finns i 18 kap. och räntereglerna i 19 kap. SBL. Indrivning av skatter behandlas i 20 kap. SBL.

Skattekontot är i praktiken tredelat. En del består av registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos Skatteverket och saldot för dessa (SKV-delen av skattekontot). En andra del består av de belopp som lämnats för indrivning samt registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos KFM och

saldot för dessa (KFM-delen av skattekontot). Den tredje delen består av det totala saldot för skatte- och kronofogdedelarna.

Huvudprinciperna för skattekontot är att

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

I Skatteverkets broschyr ”Skattekontobroschyren” (SKV 408) finns information om skattekontot.

**Skattekontosystemets funktion**

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

På varje skattekonto (SKV-delen) bokför Skatteverket löpande debiterade skatter. Detsamma gäller sådana skatter och avgifter som den skattskyldige redovisar i en skattedeklaration. Det gäller avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatter etc. En ny beräkning av den slutliga skatten eller annan skatt eller avgift bokförs på kontot den dag skatten eller avgiften förfaller till betalning.

På ett skattekonto bokförs också varje betalning som den skattskyldige gör. Betalning till Skatteverket registreras på SKV-delen av kontot och betalning till KFM på KFM-delen av kontot. Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämställs, enligt 16 kap. 7 § SBL, med betalning. Avdragen skatt, som redovisas i en kontrolluppgift, bokförs i samband med

att den slutliga skatten debiteras. Betalningar och andra belopp som räknas kontohavaren tillgodo hanteras på ett enhetligt sätt. Se vidare i avsnittet om inbetalning av skatt.

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

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

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

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

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

Om det finns ett överskott på ett skattekonto, dvs. såväl SKV-delen som KFM-delen visar på ett sammantaget överskott, blir överskottet i regel tillgängligt för kontohavaren. Efter ansökan om återbetalning görs utbetalning, efter nödvändig utredning, när som helst under månaden. Ett överskott som motsvarar antingen belopp att få tillbaka enligt ett omprövningsbeslut eller ett beskattningsbeslut om överskjutande ingående mervärdesskatt återbetalas utan ansökan. Så gäller också för ett

överskott som uppkommit på skattekontot vid den årliga avstämningen sedan slutlig skatt bestämts. En återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt kan under vissa förutsättningar göras redan före månadens ordinarie förfallodag. Läs vidare i avsnittet om återbetalning av skatt.

I skattekontosystemet tillämpas ett enhetligt system med kostnads- och intäktsränta. Kostnadsräntan beräknas efter tre alternativa räntenivåer beroende på vilken skatt som föranlett ränteberäkningen. Intäktsräntan har bara en nivå.

Ränta, som påförs eller tillgodoförs vid de månatliga och årliga avstämningarna, beräknas på den sammanlagda skatteskulden eller skattefordran dag för dag under avstämningsperioden. Läs vidare i avsnittet om ränta.

Skatter och avgifter som inte har betalats till Skatteverket, dvs. underskott på SKV-delen av skattekontot, ska efter betalningskrav fortlöpande lämnas över till KFM för indrivning. Begränsade kontounderskott som inte kvarstår under längre tid godtas dock utan att indrivning aktualiseras. Läs vidare i avsnittet om indrivning.

### 3.2.2 Konto för varje person som är skattskyldig

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

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

Den omständigheten att endast de som är skattskyldiga för skatt enligt SBL ska tilldelas skattekonto medför att den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta normalt inte tilldelas skattekonto. Endast i det fallet den skattskyldige själv har att betala skatten, enligt 4 § nämnda lag, torde han på grund av bestämmelserna i 1 kap. 2 § SBL omfattas av skattekontosystemet.

**Flera skattekonton**

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

**Representant**

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

**Grupphuvudman**

I 3 kap. 5 § 2 st. SBL sägs också att för huvudman för sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ML ska det upprättas ett särskilt skattekonto för mervärdesskattegruppens redovisning och betalning av mervärdesskatt. För denna redovisning tilldelas huvudmannen ett särskilt redovisningsnummer. Huvudmannens egen redovisning och betalning av skatter och avgifter bokförs på det skattekonto som upprättats för honom under hans person- eller organisationsnummer på grund av stadgandet i första stycket.

**Ombud och skatterepresentant**

I 3 kap. 5 § 2 st. SBL sägs att ett särskilt skattekonto även ska upprättas för sådant ombud eller sådan skatterepresentant som ska svara för betalningen enligt 23 kap. 3 c eller 3 d §§ SBL.

### 3.2.3 Registrera skatt på skattekontot

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

De skatter som det här kan bli frågan om är t.ex. F-skatt, särskild A-skatt, slutlig skatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, annonsskatt, energiskatt och lotteriskatt.

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

Beskattningsbeslut som innebär skatt att betala för skattskyldig ska registreras på skattekontot på förfallodagen. Vilka förfallodagarna är framgår av bestämmelserna i 16 kap. 4–8 §§ SBL, läs vidare i avsnitt 16 i denna handledning. I praktiken tas dock skattebeloppen upp i skattekontosystemet, i ett bevakningsregister, redan på beslutsdagen. Detta förfarande är en förutsättning för att bestämmelserna i 18 kap. 7 § SBL om hinder mot återbetalning ska kunna beaktas i ett huvudsakligen maskinellt återbetalningsförfarande. Eftersom beslutad men inte förfallen F-skatt och särskild A-skatt inte utgör hinder mot återbetalning tas dessa belopp inte in i skattekontosystemet förrän på förfallodagen.

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

### 3.2.4 Avdragen skatt och inbetalningar

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

**Nekad gottskrivning**

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

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

**Underlåtet skatteavdrag**

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

**Inbetalningar**

På skattekontot bokförs varje inbetalning. Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämställs, enligt 16 kap. 7 § SBL, med betalning.

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

**Inbetalningar vid företrädaransvar**

Som framgår av 3 kap. 5 § 4 st. SBL ska inbetalning som görs av en företrädare för en juridisk person på grund av överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL registreras på den juridiska personens skattekonto. Någon avräkning mot företrädarens egna skattekonto ska således inte göras.

**Statliga stöd**

Statliga stöd tillgodoräknas mottagaren i flera fall genom kreditering av dennes skattekonto med motsvarande belopp. Jfr avsnitt 1.5.5.

### 3.2.5 Återbetalning av skatt

Belopp som ska återbetalas till skattskyldig registreras på skattekontot när Skatteverket beslutar om utbetalningen, se vidare avsnittet om återbetalning av skatt i denna handledning.

### 3.2.6 Belopp som lämnats för indrivning

Skattekontot omfattar, som tidigare sagts, även belopp som har lämnats för indrivning till KFM, 3 kap. 5 § 3 st. SBL. Överlämnande för indrivning sker normalt i samband med den månatliga avstämningen av skattekontot. Samtidigt registreras överlämnat belopp på skattekontot (vilket syns på KFM-delen av skattekontot) och ingår härefter i den del av det totala skattekontosaldot som utgörs av belopp som är föremål för indrivning hos KFM. En följd av att skattekontot även omfattar ”indrivningsbelopp” är att transaktioner hos KFM, som inbetalningar och beräkning av ränta, registreras på skattekontot, dvs. på KFM-delen av kontot hos Skatteverket.

Vad gäller nedsättning av fordran som överlämnats till KFM, läs mer i avsnittet om indrivning.

### 3.2.7 Avstämning av skattekontot

3 kap. 6 § SBL innehåller bestämmelser om avstämning av skattekonto. Med detta avses att inbetalda eller andra tillgodoförda belopp jämförs med påförda belopp och ett saldo räknas fram per avstämningsdagen.

Avstämning av skattekontot ska ske

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

**Årlig avstämning**

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

Om det vid den årliga debiteringen av slutlig skatt uppkommer ett underskott på skattekontot ska ett belopp motsvarande underskottet, till den del det beror på att den slutliga skatten överstiger summan av sådan preliminär skatt och andra belopp som ska tillgodoräknas enligt 11 kap. 14 § SBL, betalas senast vid den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har förflutit från beslutsdagen. Detta följer av 16 kap. 6 § 1 st. SBL.

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

**Månadsavstämning**

Den månatliga avstämningen sker en gång i månaden men omfattar inte en kalendermånad. Avstämningen sker vanligtvis första lördagen i varje kalendermånad och omfattar tiden från och med dagen efter föregående avstämning till och med den aktuella avstämningsdagen. Den kategori skattskyldiga som regelbundet har månadsavstämning på sitt konto är företagare som har en debiterad skatt, är arbetsgivare eller redovisar mervärdesskatt.

I samband med månadsavstämningarna görs ränteberäkning som medför att kostnadsränta påförs och intäktsränta tillgodoförs enligt 19 kap. SBL. Normalt sker även överlämnandet för indrivning, enligt 20 kap. SBL, i samband med dessa avstämningar.

Även de månader när det inte inträffat några transaktioner på skattekontot och någon formlig avstämning därför inte sker på-

förs och tillgodoförs ränta. Under dessa månader kan också belopp, som kvarstår obetalt och för vilket den skattskyldige tidigare fått betalningskrav, överlämnas för indrivning.

**Kontoutdrag**

I 8 § SBF sägs att en avstämning av skattekontot ska följas av kontoutdrag till den skattskyldige på det sätt och i den omfattning som Skatteverket föreskriver (se SKVFS 2008:6). Verket har även fastställt formulär för kontoutdrag.

Efter avstämningen av skattekontot får skattskyldig ett kontoutdrag. Kontoutdraget innehåller, förutom nödvändiga identifikationsuppgifter och uppgifter om avstämningsperioden, uppgifter om

- ingående saldo vid avstämningsperiodens början,
- månadens eventuella registreringar (transaktioner) på kontot,
- saldot för avstämningsperiodens registreringar,
- påförd och tillgodoförd ränta, inklusive uppgift om korrigering av tidigare påförda och tillgodoförda räntor,
- belopp som har överlämnats för indrivning,
- belopp med vilket tidigare indrivningsuppdrag satts ned samt
- totalt saldo, inkl. uppgift om periodens över- eller underskott.

Om avstämningen av skattekontot visar ett överskott på kontot framgår det av kontoutdraget hur mycket skattskyldig kommer att får utbetalt. Visar avstämningen av kontot i stället på ett underskott kommer kontoutdraget att kombineras med antingen en betalningsuppmaning eller ett betalningskrav.

**Avstämning på begäran**

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

Av nämnda författningskommentar till 3 kap. 6 § SBL framgår att 3 kap. 6 § SBL också är tillämplig när den skattskyldige

lämnat en skattedeklaration med överskjutande ingående mervärdesskatt och de i 10 kap. 20 § SBL stadgade förutsättningarna är uppfyllda. Den inlämnade redovisningen anses innehålla en begäran om avstämning.

En avstämning på begäran sker mellan de ordinarie månadsavstämningarna. Den innebär endast en saldoberäkning av kontot och föranleder ingen räntedebitering.

**Saldobesked**

För att få information om ställningen på skattekontot kan den skattskyldige beställa och få hemskickat ett saldobesked. Beställning sker via Skatteverket, servicetelefonen eller Skatteverkets webbplats. Saldobeskedet är inte en avstämning utan visar den aktuella ställningen på skattekontot vid utskriftstillfället. Det innehåller uppgifter om

- transaktioner som bokförts på kontot efter att föregående kontoutdrag togs ut
- registrerade transaktioner som ännu inte förfallit till betalning
- utbetalningsspärrar på egen begäran.

Uppgifterna är de som är kända på skattekontot t.o.m. beställningsdagen.

**skatteverket.se**

Utöver detta kan skattskyldiga logga in på sitt skattekonto. För att komma åt sitt skattekonto behöver fysiska personer svenskt personnummer och e-legitimation. För juridiska personer (inte dödsbo) behöver behörig firmatecknare dessutom vara anmäld och registrerad hos Skatteverket. Även ombud för juridisk person kan få åtkomst till skattekontot. Information om vem som tillhandahåller e-legitimation och blankett för ansökan hos Skatteverket avseende behörig firmatecknare och eventuellt ombud finns på webbplatsen.

**Avsluta ett skattekonto**

För närvarande saknas det tekniska möjligheter att avsluta ett skattekonto.

# 4 Skatteformer

4 kap. 6–16 §§, 5 kap. 1–7 §§ och 16 § SBL

3 kap. 2 a § och 20 kap. 2 § 5 st. AFL

1 kap. 5 §, 2 kap. 5 § och 3 kap. 8 § SAL

2 kap. 7–9 §§ LIP

Prop. 1991/92:112 (F-skattereformen)

Prop. 1996/97:100 (Nytt system för skattebetalningar)

Prop. 1997/98:33 (Utfärdande av F-skattsedel)

Prop. 2000/01:11 (Utfärdande och återkallelse av F-skattsedel)

Skatteverkets meddelande med information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel (SKV M 2006:5)

## 4.1 Allmänt

**Två skatteformer, F- och A-skatt**

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

**F-skatten är frivillig**

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

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

En fysisk person som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst kan få F-skattsedel med villkor att den åberopas endast i personens näringsverksamhet (4 kap. 9 § SBL). Detta innebär att personen även tilldelas skatteformen A-skatt och att han alltså har kombinationen F-skatt och A-skatt samtidigt, s.k. FA-skatt. Själva utfärdandet av A-skattsedeln görs dock i dessa fall endast på den skattskyldiges begäran (4 kap. 16 § SBL).

**A-skatt**

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

**SA-skatt**

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

**Skatteformernas rättsverkan**

Skatteformen är avgörande för vem som ska betala preliminär skatt och socialavgifter. Den som har F-skattsedel betalar själv sin skatt och sina socialavgifter. För den som har A-skatt är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning för arbete. Avgörande rättsverkningar har således knutits till de olika skatteformerna.

**Återkallelse av F-skattsedel**

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

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

**Anmälan i vissa fall**

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

## 4.2 Tilldelning av skattsedlar

### 4.2.1 F-skattsedel

#### 4.2.1.1 Allmänt

**Utfärdande**

F-skattsedel ska efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (4 kap. 7 § SBL). Även handelsbolag kan få F-skatt trots att de inte är inkomstskattesubjekt.

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

Den som har E-legitimation (elektronisk ID-handling kan även lämna sin ansökan elektroniskt på Bolagsverkets och Skatteverkets gemensamma webbplats www.foretagsregistrering.se.

**Villkor för tilldelning**

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

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

Grundläggande krav för tilldelning av F-skattsedel är alltså att fråga är om näringsverksamhet, se vidare avsnitt 4.2.1.2. Ett annat grundläggande krav är att det vid ansökningstillfället inte föreligger skäl att återkalla en F-skattsedel.

**Underårig**

Om en underårig ansöker om F-skattsedel ska Skatteverket iaktta föräldrabalkens regler om underårigs möjlighet att bedriva näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 13 § föräldrabalken får föräldrar inte låta den som är under 16 år bedriva näringsverksamhet. Detta innebär att om någon under 16 år ansöker om F-skatt ska, oavsett om den underårige uppger att han

redan bedriver näringsverksamhet, ansökan avslås med motiveringen att sökanden enligt föräldrabalkens regler inte får bedriva sådan verksamhet. Däremot kan en underårig som fyllt 16 år få en F-skattsedel om föräldrarna inhämtar överförmyndares samtycke till att låta denne driva en näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.

**Hinder mot tilldelning**

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

För den som tidigare haft F-skattsedel, antingen själv eller i annan företagsform, och som fått F-skattsedeln återkallad, finns ett antal bestämmelser i 4 kap. 11 § som anger att F-skattsedel inte får utfärdas. Det sistnämnda gäller också för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan återkallad på grund av något förhållande som avses i 4 kap. 13 § SBL. Se vidare avsnitt 4.2.1.6.

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

**Ej krav på viss omfattning av verksamheten**

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

**Avsikt att bedriva närings-verksamhet**

Som tidigare nämnts, sägs i 4 kap. 7 § SBL att en F-skattsedel ska utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

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

> ”På grund av den osäkerhet som kan råda vid bedömningen av om en verksamhet är näringsverksamhet eller inte och i syfte att underlätta för egenföretagare i ett inledande skede bör reglerna för att få F-skattsedel bli mer generösa. Med en mer generös utformning av reglerna uppnår man även en mer lika behandling av de

> olika företagsformerna. Redan när systemet med F-skatt infördes uttalades det dessutom i lagens förarbeten att man borde vara relativt generös när det gäller möjligheten att utfärda F-skattsedel (prop. 1991/92:112 s. 80).
>
> Att föreslå att alla som ansöker om en F-skattsedel skall få en sådan vore dock att sträcka sig för långt. Det måste finnas en möjlighet för skattemyndigheten att vägra utfärda F-skattsedel i de fall där det framgår att den uppgivna verksamheten inte är näringsverksamhet."

Utgångspunkten för Skatteverkets prövning av en ansökan om F-skatt är alltså att F-skatt ska tilldelas om den beskrivna verksamheten som sådan kan anses utgöra näringsverksamhet (se Skatteverkets skrivelse 2004-06-16 dnr 130 427551-04/113). Skäl till annat ställningstagande kan vara att det föreligger grund för återkallelse av en F-skattsedel eller att den i ansökan beskrivna verksamheten inte utgör en självständigt bedriven näringsverksamhet.

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

#### 4.2.1.2 Näringsverksamhet

**Legaldefinition**

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

I författningskommentaren vid reglernas tillkomst (prop. 1991/92:112 s. 156) står följande.

> Det är i första hand fråga om rörelse, jordbruk och skogsbruk samt förvaltning av s.k. näringsfastigheter. För juridiska personer gäller emellertid … att alla skattepliktiga intäkter, dvs. även intäkter av annan verksamhet än näringsverksamhet i egentlig mening, skall

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

**Kriterier**

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt menas att verksamheten ska bedrivas varaktigt och med vinstsyfte.

Verksamheten ska alltså kännetecknas av

- varaktighet
- vinstsyfte och
- självständighet.

**Varaktighet**

Kriteriet varaktighet utgör gräns mot inkomstslaget kapital. Frågan om en viss inkomst ska hänföras till kapital eller näringsverksamhet bedöms med ledning av den underliggande egendomens art och användning och verksamhetens grad av yrkesmässighet och varaktighet. Exempelvis hänförs tillfälliga inkomster av försäljning av egendom till kapital medan inkomster från en yrkesmässigt bedriven sådan verksamhet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

**Vinstsyfte**

Om vinstsyfte saknas ska inkomsten hänföras till tjänst. Detta innebär bl.a. att hobbyverksamhet, som ofta bedrivs både varaktigt och självständigt men som saknar vinstsyfte, ska hänföras till tjänst.

**Självständighet**

Graden av självständighet och i någon mån vinstsyftet är avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Bedömningen av om en inkomst ska hänföras till inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet görs därför i första hand med utgångspunkt i frågeställningen om inkomsten har uppkommit i en verksamhet som kan jämställas med ett anställningsförhållande – tillfälligt eller varaktigt – eller om inkomsten härrör från en självständigt bedriven verksamhet.

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

**Antal uppdragsgivare**

Antal uppdragsgivare är en omständighet som kan ha betydelse vid bedömningen av självständighetskriteriet men en bedömning av samtliga omständigheter måste alltid göras i varje enskilt fall. Kravet på flera uppdragsgivare minskar således i den mån uppdragstagaren har tagit en stor ekonomisk risk i form av exempelvis investeringar i dyrbar maskinpark eller i fall då uppdragstagarens specialistkompetens är av den arten att det bara finns ett fåtal möjliga uppdragsgivare.

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

**Arbetsavtalet**

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

**Ekonomisk risk**

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

**Ersättningsformen**

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

**Vänder sig till allmänheten**

Ytterligare omständigheter som talar för näringsverksamhet är att man vänder sig direkt till allmänheten genom t.ex. annonser eller dylikt. Vidare bör man inte vara inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Om en person endast ställer sin egen arbetskraft till förfogande och ersätter eller vikarierar för anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppar anses vederbörande i regel vara tillfälligt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet och därmed arbetstagare.

**Olika kriterier väger olika tungt**

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

**Yrkeskategori**

Tidigare var det i mål om socialförsäkring vanligt att personer bedömdes som arbetstagare med hänvisning till att de tillhörde viss yrkeskategori. Det kan inte nog poängteras att i ärenden om tilldelning av F-skattsedel måste en bedömning av samtliga omständigheter göras i varje enskilt fall. Det är alltså helhetsbilden – den samlade bedömningen – som får avgöra om det är fråga om inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet.

**Samlad bedömning**

**Rättsfall – avbytardomen**

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

**Allmängiltig ledning**

Domskälen är mycket klara och utförliga. De tar inte enbart fasta på de omständigheter som finns när det gäller avbytarverksamhet utan beskriver i huvuddrag problematiken och den hittillsvarande praxisen vid bedömningen näringsverksamhet/tjänst. Den redovisade praxisen berör många yrkeskategorier. Domen tjänar mot den bakgrunden till allmängiltig ledning vid bedömningar av gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst.

**Kommentar**

I beslutsskälen görs en genomgång och jämförelse av ett stort antal rättsfall som berör de flesta yrkeskategorier. I den sammanfattande slutklämmen anförs bl.a. följande: Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är

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

Av praxisgenomgången framgår vidare att det över huvud taget inte synes föreligga något avgörande eller fall ha aktualiserats där

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

Det nu anförda innebär att det schabloniserade synsätt som kommit till uttryck inom den socialförsäkringsrättsliga praxisen och som innebar att vissa yrkeskategorier alltid var att se som arbetstagare, numera är överspelad. Detta betyder att yrkeskategorier som t.ex. billots, dagbarnvårdare, discjockey, fastighetsskötare, företagsjour, lärare, musiker, sjukgymnast, städare, tidningsmedarbetare, trädgårdsarbetare, vaktmästare och översättare mycket väl kan anses bedriva näringsverksamhet om de kriterier för näringsverksamhet som beskrivs i

domen föreligger. Redan tidigare har i ett antal RR-domar även bokförare, byggnadsarbetare, konsult, läkare, skogsarbetare och åkare under vissa betingelser ansetts bedriva näringsverksamhet. En sammanställning över äldre domar från Regeringsrätten, kammarrätterna, Försäkringsdomstolen och Försäkringsöverdomstolen finns i RSV:s rapport 1998:4 – F skatt åt flera.

**Försäljare och handelsresande**

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

**MLM**

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

**Medhjälpande make**

Makar som gemensamt bedriver näringsverksamhet kan var och en för sig anses som företagsledande make eller medhjälpande make. En make anses enligt 60 kap. 5 § IL som företagsledande make om denne med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter har en ledande ställning i näringsverksamheten. Enligt 60 kap. 6 § IL kan båda makarna gemensamt bedriva näringsverksamheten. Om makarna bedriver näringsverksamheten gemensamt kan båda makarna tilldelas F-skattsedel. En make som inte har en ledande ställning i verksamheten anses som medhjälpande make och kan inte tilldelas F-skattsedel.

**Förhandsbesked**

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

Detta innebär bl.a. att förhandsbesked kan meddelas om i vilket inkomstslag, näringsverksamhet eller tjänst, en viss inkomst ska beskattas, vilket i sin tur är avgörande för om F-skattsedel kan utfärdas eller inte. (Jfr avbytardomen, RÅ 2001 ref. 25).

**Förutsättningar för ansökan**

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

Ytterligare en förutsättning är att avslagsbeslutet inte har anhängiggjorts hos allmän förvaltningsdomstol vid tiden för ansökan om förhandsbesked. Att en fråga av samma beskaffenhet avseende annan skattskyldig är föremål för domstolsprövning utgör däremot inte hinder för Skatterättsnämndens prövning av ansökan.

#### 4.2.1.3 Särskilt om juridiska personer

**AB, ekonomisk förening**

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

**Handelsbolag**

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

**Starttidpunkt**

Som tidigare nämnts behöver utredning om näringsverksamhet bedrivs eller inte i normalfallet inte göras när en juridisk person ansöker om F-skatt. Av intresse är däremot när verksamheten kommer att starta. Ett aktiebolag som bildats för att

**Lagerbolag**

överlåtas och först därefter starta egen verksamhet, s.k. lagerbolag, bör normalt inte tilldelas F-skatt förrän tidigast när lagerbolaget sålts, de nya ägarna tillträtt och bolaget därmed upphört att vara ett s.k. lagerbolag. Dessutom bör i ansökan anges vid vilken tidpunkt verksamhet avses komma igång. Motsvarande bör gälla för ett bolag som är vilande. Först när verksamhet avses påbörjas bör tilldelning ske.

#### 4.2.1.4 Starttidpunkt

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

**Avsikt att bedriva NRV**

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

**Bedömning utifrån förhållanden när verksamheten kommit igång**

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

Det är inte reglerat i lagtexten hur lång tid innan en verksamhet har kommit i gång som F-skattsedel kan tilldelas. I normalfallet bör dock en F-skattsedel, om villkoren för tilldelning i övrigt är uppfyllda, åtminstone tilldelas om verksamheten beräknas komma igång inom tre månader från ansökningsdatumet. Omständigheterna i varje enskilt ärende får vara avgörande. Se Skatteverkets meddelande med information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel (SKV M 2006:5) avsnitt 2.6.

**Preliminär bedömning**

I förarbetena till den nuvarande lydelsen av 4 kap. 7 § SBL (prop. 1997/98:33 s. 41) framhålls att med denna utformning av reglerna är det viktigt att Skatteverket i samband med utfärdandet av F-skattsedel informerar sökanden om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare t.ex. vid taxeringen. Det sägs vidare i propositionen att

det kan vara lämpligt att Skatteverket genom samtal eller besök följer upp de som nyligen fått F-skatt i syfte att kontrollera att den bedrivna verksamheten är näringsverksamhet.

Om tilldelningen av F-skatt baseras på en avsikt att bedriva näringsverksamhet bör alltså sökanden informeras om att bedömningen är preliminär. Sådan information bör endast meddelas i de fall då det av sökandens uppgifter framgår att kriterierna för näringsverksamhet först senare kommer att uppfyllas eller när verksamheten ska starta vid ett senare tillfälle än vid ansökningstillfället. Det är således mycket viktigt att en efterkontroll görs i dessa fall, t.ex. genom att koppling sker till taxeringen, så att en slutlig bedömning då kan göras. Se även Skatteverkets meddelande med information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel (SKV M 2006:5) avsnitt 2.7 samt Skatteverkets promemoria ”Handläggning av Nya företag” Dnr 131 213515-07/1211 avsnitt 8.

**Samma bedömning även vid taxeringen**

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

**Kontroll**

I det fall Skatteverket anser det nödvändigt att kontrollera lämnade uppgifter i en ansökan om F-skattsedel finns möjlighet att göra besök eller revision. Se vidare avsnitt 15, ”Skatte- och avgiftskontroll”.

#### 4.2.1.5 Skattskyldighet krävs inte

För tilldelning av F-skattsedel krävs inte skattskyldighet i Sverige. Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet har rätt att få en F-skattsedel oavsett om han är skattskyldig i Sverige eller inte. Avsikten med bestämmelserna är att underlätta för utländska personer att bedriva näringsverksamhet här i landet. För tilldelning av F-skattsedel krävs inte heller att sökanden har fast driftställe i Sverige. Se vidare avsnitt 4.5.

**Ideell förening kan få F-skattsedel**

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

#### 4.2.1.6 Avslag när grund för återkallelse föreligger

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

1. för den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad enligt 13 § 3 eller 8 förrän två år efter återkallelsebeslutet,
2. för den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad enligt 13 § 2, 4–7 eller 9, så länge grunden för återkallelsen finns kvar, eller
3. för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan skattsedel återkallad på grund av något förhållande som avses i 13 §.

*Exempel*

En näringsidkare får sin F-skattsedel återkallad på grund av upprepade betalningsbrister avseende redovisningarna i skattedeklarationer. Han kan efter ansökan få en ny F-skattsedel när han betalat så stor del av samtliga skatteskulder att endast 20 000 kr (obetydligt belopp) återstår.

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

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

Innan en skattsedel utfärdas måste således Skatteverket kontrollera att det inte finns någon återkallelsegrund eller, om sådan finns, att det i så fall finns särskilda skäl att ändå få F-skatt. Hur denna kontroll ska gå till samt vad som menas med särskilda skäl i detta sammanhang behandlas under avsnitt 4.3 ”Återkallelse av F-skattsedel” samt nedan under avsnitt 4.2.1.8 ”Särskilda skäl”.

#### 4.2.1.7 Karens

**Tvåårskarensen**

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

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

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

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

*Exempel*

Kalle är företagsledare och ägare av Kalle AB. Bolaget betalar inte den skatt som bolaget redovisat i skattedeklarationer för tre perioder, vilket företagsledaren Kalle får lastas för, och får därför sin F-skatt återkallad den 7 februari år 1. Kalle startar därför ett nytt eget bolag, Charles AB, och ansöker om F-skatt. På grund av den tidigare betalningsförsummelsen från Kalle AB:s sida skulle Kalle personligen inte ha rätt att få F-skatt. Skatteverket kan därför vägra Kalles nya bolag F-skatt. Charles AB kan tidigast få F-skatt efter det att två år förflutit från det att F-skatten återkallades för Kalle AB, dvs. tidigast den 7 februari år 3.

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

I fall då såväl företagsledaren som hans bolag saknar F-skattsedel och bolaget inte har betalat sina skatter på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren (13 § 8) kan karensbestämmelsen om två år inte tillämpas om ett nytt bolag där samma person är företagsledare ansöker om F-skattsedel. Det förstnämnda bolaget saknar F-skatt varför 11 § 2 st. inte är

tillämpligt, eftersom förutsättningen för bestämmelsen är att bolagets F-skattsedel återkallats eller skulle ha kunnat återkallas. Däremot har det diskuterats om inte det nya företaget kan vägras F-skattsedel enligt 11 § 1 st. 3 med hänvisning till bestämmelsen i 13 § 9 på den grunden att företagsledaren själv inte kan få F-skattsedel med hänvisning till stadgandet i 13 § 8. Detta får dock anses vara en alltför extensiv tolkning av denna bestämmelse. Stadgandet innebär ju bl.a. att det ska finnas eller ha funnits förutsättningar att återkalla F-skattsedeln för det företag som smittar företagsledaren, och företaget saknar ju som nyss nämnts F-skattsedel.

**Fåmansföretag eller inte**

Vid bedömningen av om ett bolag ska betraktas som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt om en person ska anses som företagsledare eller inte gäller de definitioner som anges i 56 kap. IL. Se även Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag, SKV A 2006:12 och 1.4.

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

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

*Exempel*

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

#### 4.2.1.8 Särskilda skäl

**Omständigheter som sökanden inte kunnat råda över**

Även om någon av de grunder för att inte tilldela en F-skattsedel, som beskrivits ovan under avsnitt 4.2.1.6 föreligger, kan en F-skattsedel ändå utfärdas om det finns särskilda skäl (4 kap. 11 § sista stycket). Särskilda skäl kan exempelvis föreligga om anledningen till avslag på en F-skatteansökan har sin grund i omständigheter som sökanden inte kunnat råda över.

**Betalningsbrist**

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

**Skatteverket bedömer att sökanden kan göra rätt för sig**

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

Ett annat särskilt skäl kan vara att sökanden har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller annan betalningsuppgörelse. En tilldelning av en F-skattsedel i dessa fall bör dock förutsätta att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid. Med rimlig tid avses normalt ett år eller, om det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet rör sig om ett förhållandevis stort skuldbelopp, inom tiden för betalningsuppgörelsen med KFM. Tilldelningen förutsätter också att betalningsuppgörelsen följs. Se Skatteverkets meddelande med information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel (SKV M 2006:5) avsnitt 6.2.

**Skuldsanering**

I vissa fall kan näringsidkare som bedriver enskild näringsverksamhet och som råkat i ekonomiska svårigheter i stället för företagsrekonstruktion erhålla skuldsanering. Även den som har fått ett beslut om skuldsanering kan i vissa fall tilldelas F-skattsedel även om han har obetalda skatteskulder, se KR i Göteborgs dom, 2007-04-17, mål nr 7281-06.

**Smitta från företag till företagsledare**

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

**Smitta i samband med konkurs**

Som framgår av avsnitt 4.2.1.7 kan en företagsledare inte själv få F-skattsedel om det finns eller fanns förutsättningar att återkalla hans företags eller bolags F-skattsedel på grund av ett förhållande som avses i 4 kap. 13 § 8, förrän två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs (4 kap. 11 § SBL). Detta gäller även för ett nytt bolag som företagsledaren startar om han kommer att vara företagsledare i detta bolag.

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

Efter ansökan bör en företagsledare eller ett av honom nystartat bolag kunna tilldelas F-skattsedel trots att hans tidigare företag försatts i konkurs. Detta gäller dock endast under förutsättning att företagsledarens handlande beror på en omständighet som han inte kunnat råda över, t.ex. sjukdom.

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

Om företagsledaren i allt väsentligt handlat i enlighet med de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd finns det inget som hindrar att företagsledaren efter ansökan tilldelas F-skattsedel, förutsatt att det inte föreligger någon annan grund för återkallelse av F-skattsedel. I detta fall finns inte någon grund för återkallelse och frågan om särskilda skäl föreligger ska därför inte prövas.

**Preskription**

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

Den omständigheten att en persons skatteskulder överförts till s.k. passiv indrivning, dvs. inte längre är föremål för aktiva

indrivningsåtgärder från KFM:s sida, utgör däremot inte något sådant särskilt skäl som innebär att tilldelning av F-skattsedel ändå kan ske.

### 4.2.2 A-skattsedel

**Utfärdas på begäran**

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

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

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

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

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

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

Som framgår av det nyss sagda skickas A-skattsedel i normalfallet ut endast på begäran. Undantag gäller de som bedöms ha

behov av en A-skattsedel (t.ex. de vars arbetsgivare använder manuella kontrolluppgifter).

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

### 4.2.3 F-skattsedel med villkor

**FA-skatt**

Skatteverket får enligt 4 kap. 9 § SBL i fråga om fysiska personer besluta att en F-skattsedel ska utfärdas under villkor att den åberopas endast i personens näringsverksamhet. Detta innebär att både en F- och en A-skattsedel utfärdas (4 kap. 16 § SBL). Dock behöver A-skattsedeln som tidigare nämnts endast utfärdas på begäran. Kombinationen är avsedd för personer som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst, exempelvis de personer som startar ett företag men övergångsvis har anställningsinkomster kvar och de som driver ett företag parallellt med sin anställning. Om denna kategori inte skulle kunna få en F-skattsedel skulle de i konkurrenshänseende kunna hamna i ett sämre läge beträffande näringsverksamheten än de som bara har inkomst av näringsverksamhet.

**Både inkomst av nrv och tjänst**

**F-skattsedelns användning får inte villkoras**

Av RÅ 1998 ref. 2 följer att det inte finns någon möjlighet för Skatteverket att föreskriva att F-skattsedeln inte får åberopas i ett uppdragsförhållande och inte heller att den inte får åberopas mot en viss namngiven uppdrags- eller arbetsgivare eller vid viss typ av arbete. RR uttalade att villkoret således inte får innefatta ett ställningstagande till frågan om ett visst arbete utförs inom ramen för ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande och därmed till frågan om den som utför arbetet har rätt att åberopa en F-skattsedel. En egentlig prövning som kan bli föremål för överklagande kan därför komma till stånd först i efterhand när intäkten vid taxeringen ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst.

**Vilken information får lämnas?**

RR:s dom innebär alltså att Skatteverket inte får föreskriva när och i vilka situationer en F-skattsedel får åberopas. Domen innebär också att verket inte heller i meddelanden till den som tilldelas FA-skatt får lämna sådan information som i praktiken innebär ställningstaganden i frågan om F-skattsedeln får eller inte får användas i förhållande till viss eller vissa utbetalare av ersättning för arbete. Detta är synnerligen viktigt eftersom information eller ställningstaganden av det slaget inte kan överklagas av den som fått F-skattsedel med villkor (se Kammarrättens i Sundsvall dom 2003-03-03 i mål nr 3056-2002).

Skatteverket är dock inte förhindrat att lämna information eller upplysning som en serviceåtgärd till den som tilldelas FA-skatt. Detta kan t.ex. vara lämpligt om personen i sin ansökan har beskrivit flera olika slag av verksamheter och Skatteverket ifrågasätter om inte inkomsterna från viss eller vissa av dessa verksamheter kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst i stället för näringsverksamhet vid taxeringen. Verket kan då i ett meddelande informera den som tilldelas FA-skatt vad en F-skattsedel med villkor innebär i allmänhet, dvs. att F-skattsedeln ska åberopas endast i näringsverksamheten. Vidare kan Skatteverket informera om att vissa inkomster från den beskrivna verksamheten kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst vid inkomsttaxeringen. Det är viktigt att det i meddelandet framgår att denna bedömning är preliminär och att det är först vid inkomsttaxeringen som frågan kommer att bli prövad. Informationen i den delen får alltså inte vara utformad på ett sådant sätt att den framstår som ett ställningstagande från verkets sida i frågan om den aktuella ersättningen ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Rubriker som ”skäl” och liknande bör därför inte förekomma i ett sådant meddelande. Även om personen i den delen av verksamheten åberopar sin F-skattsedel bör detta således inte anses som sådant missbruk som kan föranleda att F-skattsedeln återkallas innan frågan prövats vid taxeringen. Återkallelse på grund av missbruk kan i övrigt bara komma i fråga om F-skattsedeln åberopas i uppenbar anställning. (Se även Skatteverkets skrivelse 2004-04-06, dnr 130 282665-04/113).

**Tidigare arbetsgivare**

Det är inte ovanligt att en person som ”startar eget” under en kortare eller längre period helt eller delvis arbetar kvar som konsult eller liknande hos sin tidigare arbetsgivare. Det naturliga i en sådan situation är att tilldela personen en F-skattsedel med villkor. Skulle det emellertid vara på så sätt att den nya verksamhet som personen bedriver efter en samlad bedömning kan betraktas som näringsverksamhet kan ändå en F-skattsedel utan villkor utfärdas. En förutsättning bör då vara att sökanden även planerar för att ha andra uppdragsgivare än sin tidigare arbetsgivare och att arbete åt den tidigare arbetsgivaren i längden inte är den dominerande sysselsättningen.

### 4.2.4 Beslut om särskild A-skatt

**Särskild A-skatt**

Skatteverket får besluta att särskild A-skatt (SA-skatt) ska debiteras om överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt då blir bättre än om A-skatten bara betalas in genom

skatteavdrag (4 kap. 5 § SBL). SA-skatt kan inte kombineras med F-skatt.

**Särskild A-skatt komplement till vanlig A-skatt**

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

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

**Delägare i handelsbolag har normalt särskild A-skatt**

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

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

## 4.3 Återkallelse av F-skattsedel

### 4.3.1 Allmänt

**Restriktiv tillämpning**

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

**Hänsyn till samtliga omständigheter**

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

**Flera återkallelsegrunder**

Återkallelsegrunderna ska också tillämpas vid ansökan om F-skattsedel. Förutom bedömningen om näringsverksamhet bedrivs eller inte ska alltså Skatteverket också förvissa sig om att inte någon återkallelsegrund föreligger innan F-skattsedel utfärdas.

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

**Kommunikations-skyldighet**

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

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

**Samråd med KFM**

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

Andra särskilda skäl som innebär att återkallelse får underlåtas är t.ex. om den skattskyldige har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller annan form av betalning. Se också avsnitt 4.2.1.5 och 4.3.3.

### 4.3.2 Återkallelsegrunderna

**Nio återkallelse-grunder**

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

1. begär att skattsedeln ska återkallas,
2. upphör att bedriva näringsverksamhet här i landet,
3. inte följer villkor som har meddelats enligt 4 kap. 9 § eller på annat sätt missbrukar sin F-skattsedel och missbruket inte är obetydligt,
4. inte följer ett föreläggande att lämna självdeklaration eller, i fråga om handelsbolag, uppgifter som avses i 3 kap. 18 eller 19 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och

kontrolluppgifter, eller endast lämnar en handling med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxering,

5. brister i redovisning eller betalning av skatt enligt denna lag eller motsvarande utländsk skatt i en utsträckning som inte är obetydlig,
6. har meddelats näringsförbud,
7. är i konkurs,
8. är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren, eller
9. är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och en företagsledare i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som avses i 3–8.

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

#### 4.3.2.1 Egen begäran, 13 § 1

**F-skattsedeln är frivillig**

En skattskyldig kan aldrig mot sin vilja tvingas inneha F-skattsedel. Innehavare av F-skattsedel ska därför på egen begäran få sin sedel återkallad om han anmäler att han inte längre vill ha en sådan, t.ex. på grund av att han inte längre bedriver näringsverksamhet. I så fall ska om så begärs en A-skattsedel utfärdas i stället, i förekommande fall kompletterad med en debitering i form av en SA-skatt.

Om F-skatten har återkallats på den skattskyldiges egen begäran kan han i princip när som helst ångra sig och efter ansökan få en F-skattsedel igen under förutsättning att näringsverksamhet bedrivs eller kommer att bedrivas och att någon grund för återkallelse inte föreligger.

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

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

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

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

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

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

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

**Restriktiv tolkning av begreppet missbruk**

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

**Mellanman kan vara eget bolag**

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

Även för återkallelse i det andra fallet, dvs. när en person med FA-skatt åberopar F-skatten i ett anställningsförhållande, krävs att missbruket inte är obetydligt. Enligt nyss nämnda prop. s. 119 får ett obetydligt missbruk anses föreligga om det belopp som borde ha innehållits i preliminär skatt är litet i förhållande till den slutliga skatt som beräknas bli debiterad för det år som den skattskyldige uppbär tjänsteinkomsten.

I Skatteverkets meddelande med information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel (SKV M 2006:5) är närmare preciserat vilka förutsättningarna är för att missbruk bör anses föreligga i det nu nämnda fallet.

**Anmälan om uppenbar anställning**

Efter det att en anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL inkommit från en arbetsgivare bör Skatteverket utreda vilken skattsedel som mottagaren ska ha. Om verket därvid gör den bedömningen att det är fråga om en klar anställningssituation bör verket besluta att återkalla F-skattsedeln och tilldela betalningsmottagaren A-

skatt samt skriftligen underrätta arbetsgivaren om detta. Bedriver betalningsmottagaren dessutom näringsverksamhet bör denne i stället tilldelas en FA-skatt. Samtidigt bör Skatteverket skriftligen, i meddelandeform, underrätta parterna om ändringen. Om F-skattsedeln därefter likväl åberopas i uppdraget kan detta vara att anse som missbruk.

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

**Tvåårskarens**

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

**Normalt ej missbruk när F-skattsedel utan villkor åberopas**

Om en person, som har F-skattsedel utan villkor, åberopar denna i ett anställningsförhållande, så är det normalt inte fråga om missbruk i SBL:s mening. Den skattskyldige är nämligen enligt 5 kap. 16 § SBL skyldig att på begäran av den som betalar ut ersättningen upplysa om vilken skattsedel på preliminär skatt han har. I sådant fall kan däremot utbetalaren av ersättningen i stället bli skyldig att skriftligen anmäla till Skatteverket enligt 5 kap. 7 § SBL att fråga är om ett uppenbart anställningsförhållande för person som har åberopat en F-skattsedel. Skulle en sådan anmälan komma in från arbetsgivaren kan betalningsmottagarens F-skattsedel således normalt inte återkallas på nu nämnd grund. Däremot ska Skatteverket pröva om inte en F-skattsedel med villkor i stället ska tilldelas eller eventuellt återkalla F-skattsedeln på den grunden att den skattskyldige inte längre bedriver näringsverksamhet (se vidare nedan under rättsverkningar, avsnitt 4.4).

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

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

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

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

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

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

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

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

I förarbetena (prop. 1991/92:112 s. 120–121) kommenteras tillämpningen av återkallelsegrunderna. Där anges att det skulle framstå som mycket otillfredsställande om en näringsidkare kom att kvarstå som innehavare av en F-skattsedel en längre tid efter det han börjat brista i sin redovisning eller betalning av skatter och avgifter. Det bör dock förutsättas att bristerna inte är ringa och att innehavaren ges tillfälle att yttra sig och inom en kortare frist fullgöra sin betalningsskyldighet innan skattsedeln återkallas. Vidare sägs att frågan om återkallelse bör behandlas på följande sätt:

> ”Någon enstaka betalningsförsummelse bör inte ens vid stora belopp direkt medföra återkallelse. Först om betalning har uteblivit i fråga om mer än två tillfällen bör det komma i fråga att återkalla F-skattsedeln.
>
> En skatteskuld som hänför sig till endast en eller två betalningstillfällen bör dessutom kunna föranleda

> återkallelse om betalningsdröjsmålet blir långvarigt. Betalas inte skulden inom viss tid, senast under närmast följande uppbördsår, bör återkallelse i regel ske."

**Tre betalningsförsummelser**

Ett ärende om återkallelse kan alltså initieras så snart tre brister konstaterats (bristande betalning och/eller bristande redovisning). I denna situation måste F-skattsedelsinnehavaren fullgöra sin betalnings- eller redovisningsskyldighet i sådan grad att den återstående bristen kan anses som obetydlig för att återkallelse inte ska ske. En utebliven betalning enligt en redovisning i en skattedeklaration (SKD) av t.ex. mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som resulterar i ett underskott på skattekontot, bör ses som en betalningsförsummelse. Detta innebär att ett övervägande om återkallelse av F-skatt på grund av betalningsbrist normalt bör aktualiseras tidigast när en månad förflutit från den första betalningsförsummelsen. Har exempelvis den skattskyldige försummat att betala ett belopp som helt eller delvis motsvarar redovisningen i en SKD samt sin F-skatt för en viss månad räknas detta som två betalningsförsummelser. Ett övervägande om återkallelse bör därefter tidigast skickas ut efter det att den skattskyldige vid någon senare månad försummat att betala antingen sin F-skatt eller skatt enligt redovisningen i SKD:n eller annan skatt. För att tre betalningsförsummelser ska kunna uppkomma fordras alltså normalt minst två månaders betalningsförsummelser, allt under förutsättning att skattekontot visar underskott under motsvarande tid.

Om den skattskyldige, när han fått övervägandet, vill undvika att F-skattsedeln återkallas bör så stor del av den totala skatteskulden betalas att skulden understiger gränsen för obetydligt belopp. Se Skatteverkets meddelande med information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel (SKV M 2006:5).

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

**En eller två betalningsförsummelser**

Om en skatteskuld endast hänför sig till en eller två betalningstillfällen bör de principer som anges i förarbetena till F-skattereformen (prop. 1991/92:112) vara vägledande. Finns ett underskott på skattekontot som endast hänför sig till ett eller två betalningstillfällen och detta underskott, helt eller delvis, kvarstår obetalt efter den avstämning av kontot som infaller närmast efter det att ett år förflutit från det att den

första försummelsen uppkom bör ett övervägande om återkallelse aktualiseras.

**”Rullande skuld”**

Återkallelse bör även kunna ske i de fall ett företag under ett helt års tid ”rullar” en skatteskuld genom att fortlöpande betala endast tidigare förfallna skatter samtidigt som man underlåter att redovisa och betala innevarande månads skatter, se Skatteverkets skrivelse 2007-05-01, dnr 131 327393-07/111.

**HB med beskattningsunderlag under 200 000 kr**

Ett handelsbolag vars beskattningsunderlag för mervärdesskatt beräknas uppgå till högst 200 000 kr för beskattningsåret får redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration endast en gång per år (10 kap. 15 § SBL). Om ett sådant bolag efter föreläggande inte inkommer med redovisning och betalning bör Skatteverket ändå kunna återkalla F-skattsedeln trots att tre betalningsförsummelser inte uppnåtts. Om en påminnelse gått ut till handelsbolaget och Skatteverket därefter fattar beslut om skönsbeskattning bör F-skattsedeln kunna återkallas om varken skattedeklaration eller betalning kommer in efter det att Skatteverket fattat beslut om skönsbeskattning (även om föreläggande inte skett).

**Utebliven redovisning**

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

Vid brister i redovisning bedömer Skatteverket att endast en oredovisad SKD vid beslutstillfället bör anses vara en så obetydlig brist att återkallelse kan underlåtas.

Om F-skattsedelsinnehavaren brister i både redovisning och betalning ska dessa brister sammanvägas vid bedömningen om F-skattsedeln ska återkallas eller inte.

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

**Utländsk näringsidkare**

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

#### 4.3.2.6 Näringsförbud, 13 § 6

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

Den som har näringsförbud kan medges dispens att bedriva viss näringsverksamhet. Se avsnitt 4.3.3. Den som fått sådan dispens kan få betydande svårigheter att bedriva denna näringsverksamhet om han inte får behålla sin F-skattsedel. Syftet med dispensen motverkas då och en möjlighet att få behålla F-skattsedeln i dessa fall måste finnas. Den möjligheten finns genom att återkallelse får underlåtas om det föreligger särskilda skäl.

#### 4.3.2.7 Konkurs, 13 § 7

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

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

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

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

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

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

Punkt 8 av 4 kap. 13 § lyder:

> ”Skatteverket skall återkalla en F-skattsedel, om innehavaren är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren.”

Med ”har varit” syftas närmast på den omständigheten att en företagsledare vars företag har gått i konkurs ändå ”smittar” vid ansökan om ny F-skatt, både för egen del och för eventuellt nystartat bolag.

Vid bedömningen av om ett bolag ska betraktas som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt om en person ska anses som företagsledare eller inte gäller de definitioner som anges i 56 kap. IL. Se även Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag” (SKV A 2006:12) avsnitt 1.1 och 1.4. Se vidare avsnitt 4.2.1.7.

Ny tilldelning av F-skatt i dessa fall får tidigast ske när två år förflutit från det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs. Se dock avsnitten 4.2.1.6 och 4.2.1.7.

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

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

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

> ”Skatteverket skall återkalla en F-skattsedel, om innehavaren är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandels-

> bolag och en företagsledare i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som avses i 3–8.”

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

Vid bedömningen av vad som kännetecknar ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt vem som ska anses som företagsledare gäller vad som ovan sagts under avsnitt 4.2.1.7.

Av 11 § följer att en ny F-skattsedel efter ansökan får utfärdas för företaget eller bolaget när grunden för återkallelse inte längre föreligger hos företagsledaren. Är återkallelsegrunden den som avses i 13 § 8 gäller att ny F-skattsedel får utfärdas tidigast två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs, allt under förutsättning att det inte finns särskilda skäl att ändå utfärda en F-skattsedel.

### 4.3.3 Särskilda skäl, 14 §

I 4 kap. 14 § SBL stadgas att om det finns särskilda skäl får Skatteverket avstå från återkallelse av en F-skattsedel trots vad som sägs i 13 §. I avsnitt 4.2.1.8 har behandlats vad som avses med särskilda skäl i samband med avslag på en ansökan om F-skattsedel. De särskilda skäl som kan finnas för att underlåta återkallelse av en F-skattsedel är i princip desamma. Dessutom får särskilda skäl anses föreligga i följande fall.

**Företags-rekonstruktion**

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

Sådana särskilda skäl som innebär att Skatteverket kan underlåta att återkalla en F-skattsedel torde därför i normalfallet föreligga i samband med en företagsrekonstruktion. Dock måste en bedömning göras i varje enskilt fall. Om nya skatteskulder uppkommit efter betalningsinställelsen är det naturligtvis extra viktigt att orsaken till detta utreds. Det ter sig också naturligt att Skatteverket i samtliga företagsrekonstruk-

tionsfall, där återkallelse av F-skatt övervägs, alltid tar kontakt med KFM och rekonstruktören. Bedömer verket efter ett sådant samråd att rekonstruktionen kommer att misslyckas finns det ingen anledning att avvakta med en återkallelse.

**Skuldsanering**

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

**Smitta från företagsledare till företag**

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

**Näringsförbud**

Dispens att trots meddelat näringsförbud bedriva viss näringsverksamhet kan utgöra särskilda skäl att avstå från återkallelse. I prop. 1991/92:112 s. 123 sägs följande.

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

## 4.4 Skattsedlarnas rättsverkningar

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

**RÅ 2007:61 (I och II), F-skattsedelns rättsverkningar**

Regeringsrätten har 2007 meddelat två domar om F-skattsedlarnas rättsverkningar, RÅ 2007:61 (I och II). Domarna begränsar starkt Skatteverkets möjlighet att vid beslut om arbetsgivaravgifter bortse från civilrättsliga avtal där uppdragstagaren har F-skattsedel. Endast i de fall det är frågan om ett skenavtal kan Skatteverket bortse från F-skattsedelns rättsverkningar.

### 4.4.1 F-skattsedelns rättsverkningar

#### 4.4.1.1 Enbart F-skattsedel

**Ren F-skattsedel**

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

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

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

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

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

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

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

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

**Oriktig uppgift kan innebära ansvar enligt SkBrL**

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

**Lämpligt ta kopia av F-skattebeviset**

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

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

*Exempel*

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

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

**Skriftlig anmälan i vissa fall**

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

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

**FA-skatt**

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

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

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

**Endast näringsverksamhet**

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

**Måste skriftligen åberopas**

2. Arbetsgivaren/utbetalaren ska utgå från att det är A-skattsedeln som gäller om inte betalningsmottagaren skriftligen åberopar F-skattsedeln.
3. Om betalningsmottagaren skriftligen åberopar F-skattsedeln i det aktuella uppdraget anses han bara ha en F-skattsedel (5 kap. 5 § SBL). Detta kan han som tidigare nämnts exempelvis göra i en faktura eller liknande handling.

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

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

**Vid avtalstillfället eller betalningstidpunkten**

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

**Skriftligt åberopande**

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

**Ersättningens bestämmande**

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

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

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

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

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

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

**Hur länge gäller ett skriftligt åberopande?**

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

Det är viktigt att konstatera att den skriftligt åberopade F-skattsedeln endast gäller i det offererade uppdraget. Så snart ett nytt uppdrag påbörjas (med ny överenskommelse om ersättning) gäller de rättsverkningar som motsvaras av det då aktuella skattsedelsinnehavet. Det kan vidare konstateras att en F-skattsedel som åberopas i ett uppdrag gäller utan tidsgräns så länge

som uppdraget består. Visserligen kan F-skattsedeln ha återkallats, varefter vederbörande har A-skatt, men det ändrar ändå inte att det är F-skattens rättsverkningar som gäller i det aktuella uppdraget. Detta innebär alltså att när en F-skattsedel har åberopats i ett uppdrag vid avtalstillfället (ersättningens bestämmande) så gäller denna uppgift ända till dess att uppdraget har slutförts.

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

*Exempel*

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

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

Några konsekvenser vid ändrat skattsedelsinnehav mellan avtals- och utbetalningstillfället:

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

mottagaren undvika denna konsekvens kan han antingen vänta med att begära F-skattsedel till efter utbetalningen eller begära en F-skattsedel med villkor och låta bli att åberopa F-skattsedeln.

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

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

Schema över rättsverkan vid byte av skatteform

| **Skattsedels-innehav vid avtalstillfället** | **utbetalningstillfället** | **ger rättsverkan** |
|---|---|---|
| **A** | **A** | **A** |
| **F** | **F** | **F** |
| **A** | **F** | **F** |
| **F** | **A** | **F** |

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

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

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

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

Om den som betalar ut ersättningen är tveksam om anställning föreligger eller inte bör han, för att inte riskera att åläggas solidariskt betalningsansvar, göra en skriftlig anmälan till Skatteverket. Det ger Skatteverket möjlighet att utreda om uppdraget ska betraktas som anställning och om betalningsmottagaren med anledning av resultatet av utredningen ska ha kvar sin F-skattsedel eller i stället ha annan skattsedel. Bedömer Skatteverket att näringsverksamhet inte längre bedrivs eller att F-skattsedeln har missbrukats kan alltså återkallelse av F-skattsedeln övervägas.

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

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

Det skattekontor som tar emot anmälan bör underrätta arbetsgivaren/utbetalaren om att anmälan inkommit. Samtidigt bör man i förekommande fall tala om att F-skattsedeln gäller till dess Skatteverket beslutat annat.

### 4.4.4 Skenavtal

Av RÅ 2007 ref. 61 (I och II) framgår att Skatteverkets möjligheter att bortse från civilrättsliga avtal där F-skattsedeln har åberopats är mycket begränsade.

Endast när Skatteverket kan påvisa att det är frågan om skenavtal, dvs. att avtalet inte motsvarar vad parterna egentligen kommit överens om, kan Skatteverket bortse från F-skattsedeln. Enligt allmänna rättsprinciper ska i sådana fall avtalens

verkliga innebörd läggas till grund för beskattningen. Ett exempel är att ett redan ingånget anställningsavtal med en person skrivs om med ett bolag med F-skattsedel som uppdragstagare trots att anställningen är avsedd att fortsätta som tidigare, se Skatteverkets skrivelse F-skattsedelns rättsverkningar i fråga om arbetsgivaravgifter m.m. 2007-09-29, dnr 131 591250-07/111.

### 4.4.5 A-skattsedelns rättsverkningar

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

*Undantag*

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

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

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

*Exempel*

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

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

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

Det spelar här ingen roll att den totala ersättningen under året till målaren Martin överstiger 9 999 kr. Man betraktar härvidlag Roger som två olika personer – näringsidkare respektive privatperson. På ersättningen för målningen i hemmet svarar Martin själv för inbetalningen av skatt och socialavgifter. Inkomsten kommer vid PGI-beräkningen att hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete och egenavgifter ska därmed debiteras. På kontrolluppgiften som Roger ska lämna anger han inkomsterna var för sig.

## 4.5 Särskilt om utländska näringsidkare

SBL uppställer inte något krav på att den som innehar F-skattsedel ska vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Den som är begränsat skattskyldig i Sverige har därför rätt att få en F-skattsedel under samma förutsättningar som gäller för den som är obegränsat skattskyldig här. Det finns inte heller något krav på att den som ansöker om F-skatt ska ha ett fast driftställe i

Sverige. Det räcker med att sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för att F-skattsedel ska kunna tilldelas. Anledningen till att kravet på skattskyldighet i Sverige slopades var att man ville underlätta för utländska fysiska och juridiska personer att bedriva näringsverksamhet i Sverige (prop. 1996/97:100 s 535).

Av 4 kap. 13 § 5 framgår att F-skatt inte ska tilldelas den som har svenska skatteskulder eller motsvarande utländska skatteskulder. Detta innebär att utländska företagare som har skatteskulder i sitt hemland inte kan tilldelas F-skattsedel.

Begränsat skattskyldiga som vill ansöka om F-skattsedel ska använda blanketten ”Skatteanmälan för utländska företagare” (SKV 4632) som finns i broschyren med samma namn (SKV 419). Broschyr och blankett finns översatta till engelska, tyska och polska. Ansökan om F-skattsedel från utländska företagare hanteras av utlandsenheterna i Stockholm och Malmö. Utländska näringsidkare från Danmark, Färöarna, Island, Grönland, Tyskland, Österrike, Polen, Slovakien, Slovenien och Tjeckien ska ansöka om F-skatt hos utlandsenheten i Malmö medan näringsidkare från övriga länder ska ansöka om F-skattsedel hos utlandsenheten i Stockholm.

### 4.5.1 Enskilda näringsidkare

En enskild näringsidkare som är begränsat skattskyldig i Sverige kan tilldelas F-skattsedel om han bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Den enskilda näringsidkaren behöver inte driva någon näringsverksamhet i sitt hemland för att F-skattsedel ska kunna tilldelas. Det avgörande är att sökanden uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Prövningen av vad som anses som näringsverksamhet görs enligt vanliga regler, se vidare om detta i avsnitt 4.2.1.2.

Om det av ansökan framgår att personen har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige och förutsatt att det inte föreligger grund för återkallelse ska Skatteverket tilldela F-skattsedel.

Av 4 kap. 7 § SBL framgår att F-skattsedel inte får tilldelas om grund för återkallelse föreligger. Av 4 kap. 13 § 5 SBL framgår att Skatteverket ska återkalla en F-skattsedel om innehavaren brister i redovisning eller betalning av skatt enligt SBL i en utsträckning som inte är obetydlig. För att utreda om sökanden har utländska skatteskulder bör Skatteverket begära

att sökanden genom intyg eller på annat sätt visar att han inte har skatteskulder i sitt hemland. En förfrågan om skatteskulder i hemlandet ska normalt skickas till en sökande som är begränsat skattskyldig i Sverige. Om sökanden inte inkommer med efterfrågat intyg eller på annat sätt visar att han inte har skatteskulder i hemlandet ska ansökan om F-skattsedel avslås. Observera dock att om sökanden kommer från ett land där det råder allvarlig politisk oro eller sökanden på grund av personliga omständigheter inte har möjlighet att kontakta myndigheten i sitt hemland kan Skatteverket tilldela F-skattsedel utan att efterfråga intyg om skuldfrihet.

Vid bedömningen ska bortses från utländska skatteskulder som är äldre än fem år även om de inte är preskriberade i hemlandet.

Om det av ansökan framgår att den begränsat skattskyldige näringsidkaren, förutom inkomst av näringsverksamhet, även kommer att ha tjänsteinkomster under den tid som han arbetar i Sverige ska en F-skattsedel med villkor utfärdas. Om F-skattsedel med villkor se vidare avsnitt 4.2.3.

### 4.5.2 Utländska juridiska personer

En utländsk juridisk person kan tilldelas F-skatt förutsatt att den juridiska personen uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Den utländska juridiska personen behöver inte ha fast driftställe här för att F-skattsedel ska kunna tilldelas. Om det av ansökan framgår att personen har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige och förutsatt att det inte föreligger grund för återkallelse ska Skatteverket tilldela F-skattsedel.

Av 4 kap. 7 § SBL framgår att F-skattsedel inte får tilldelas om grund för återkallelse föreligger. Av 4 kap. 13 § 5 SBL framgår att Skatteverket ska återkalla en F-skattsedel om innehavaren brister i redovisning eller betalning av skatt enligt SBL i en utsträckning som inte är obetydlig. Av 13 § 8 framgår att en F-skattsedel ska återkallas om innehavaren är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av förhållande som är hänförliga till företagsledaren. Av 13 § 9 framgår att en F-skattsedel ska återkallas om innehavaren är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och en företagsledare i företaget handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som

avses i 13 § 3–8. Se vidare om reglerna om fåmansföretag och smitta i avsnitten 4.3.2.8 och 4.3.2.9.

Av 1 kap. 3 § SBL framgår att termer och uttryck som används i SBL har samma betydelse som i bl.a. IL. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Detta innebär att reglerna om smitta för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag även är tillämpliga på utländska juridiska personer.

Skatteverket ska utreda om den juridiska personen har utländska skatteskulder genom att begära att bolaget genom intyg eller på annat sätt visar att bolaget inte har skatteskulder i annat land än Sverige. Om den juridiska personen inte inkommer med efterfrågat intyg ska ansökan om F-skattsedel avslås.

Om den utländska juridiska personen är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska Skatteverket även kontrollera att företagsledaren inte har skatteskulder. Om företagsledaren inte genom intyg eller på annat sätt visar att han inte har skatteskulder i sitt hemland ska den juridiska personens ansökan om F-skattsedel avslås. Även i de fall det, efter utredning, inte framkommer vem som är företagsledare i det utländska fåmansföretaget eller utländska fåmanshandelsbolaget bör ansökan om F-skattsedel avslås.

# 5 Debitering av preliminär skatt

4 kap. 1–2 samt 4–5 §§ SBL

6 kap. 1–6 §§ SBL

7 kap. SBL

10 kap. 1–8 §§ SBL

11 kap. 3–5 §§ SBL

16 kap. 5 § SBL

12–16 §§ SBF

Prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

## Sammanfattning

Preliminär skatt ska betalas med belopp som så nära som möjligt motsvarar beräknad slutlig skatt. Den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag, A-skatt, eller enligt särskild debitering, F-skatt eller särskild A-skatt (SA-skatt). Vid A-skatt betalas skatten genom att arbetsgivaren gör skatteavdrag från ersättningen, medan den skattskyldige själv ska betala den debiterade F-skatten resp. SA-skatten. Om den beräknade slutliga skatten inte täcks genom skatteavdrag för den som har A-skatt, kan Skatteverket besluta att den skattskyldige som komplettering till A-skatteavdraget ska betala SA-skatt. F-skatt och SA-skatt är preliminär skatt, som normalt debiteras av Skatteverket före eller under inkomståret. Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan efter ansökan få F-skattsedel. Personer som inte har F-skattsedel ska normalt vidkännas avdrag för A-skatt. Det går inte att kombinera F-skatt och SA-skatt. Däremot kan en fysisk person ha både F-skatt och A-skatt samtidigt, s.k. FA-skatt. F-skattsedeln får då bara användas i näringsverksamheten.

Skatteverket beslutar varje år om den skattskyldige ska betala A-skatt eller F-skatt eller bådadera. Ändring kan sedan ske under året genom nytt beslut. F-skatt och SA-skatt beräknas av Skatteverket i förväg för varje skattskyldig. Debiteringen framgår av F-skattsedeln resp. SA-beskedet. I de flesta fallen görs beräkningen efter en viss schablon som grundas i huvudsak på den slutliga skatten vid den senaste taxeringen. Skatteverket fastställer vilken skattetabell som ska användas för den som ska betala vanlig A-skatt. Den som betalar ut den huvudsakliga ersättningen för arbete ska göra skatteavdrag enligt tabell. Andra utbetalare ska dra av 30 %.

Om man kan förutse att den preliminära skatten kommer att avvika mer påtagligt från den slutliga skatten kan Skatteverket bestämma att den preliminära skatten ska beräknas på annat sätt. Detta kan ske redan från årets början genom att Skatteverket beslutar om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag eller gör en särskild beräkning av den debiterade skatten. I det senare fallet sker det i allmänhet genom en preliminär taxering grundad på en preliminär deklaration. Skatteuttaget kan också ändras genom en ändrad beräkning av det tidigare bestämda uttaget. Förändringen avser då bara resterande del av året, varför Skatteverket måste ta hänsyn till vilka skatteavdrag som redan gjorts respektive vilken debiterad preliminärskatt som redan förfallit till betalning. Sker den ändrade beräkningen sent på året eller, vad avser debiterad skatt, efter inkomstårets utgång, kan det också bli aktuellt att återbetala för mycket avdragen skatt eller kan en nedsättning av debiterad skatt leda till ett överskott på skattekontot, som kan återbetalas. Återbetalning sker dock inte om det finns hinder mot återbetalning enligt 18 kap. 7 § eller 7 a § SBL.

## 5.1 Särskild A-skatt (SA-skatt)

**Komplement till skatteavdrag**

Den som bara har A-skatt kan få en debiterad A-skatt, kallad SA-skatt, om den slutliga skatten inte väntas bli täckt genom skatteavdrag. Den debiterade SA-skatten är således ett komplement till skatteavdrag.

Skälet till att SA-skatt finns är att vissa skattskyldiga som inte har F-skattsedel kan ha behov av en debiterad skatt som de ska betala själva. Den kan bli aktuell för exempelvis

– fysiska personer som är delägare i handelsbolag vad gäller inkomsten från handelsbolaget. För dem gäller att eventuella egenavgifter/SLF m.m. ska ingå i SA-skatten.

- personer som har haft F-skattsedel, men fått den återkallad
- personer som inte vill ha F-skatt
- personer som ska betala kommunal fastighetsavgift och där skatten inte kan tas ut genom skatteavdrag eller har inkomster som skatteavdrag inte görs på, t.ex. inkomst av tjänst från utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.

Den största gruppen med SA-skatt är delägare i handelsbolag.

Vid beräkning av SA-skatt gäller samma regler som vid beräkning av F-skatt, dvs. schablondebitering eller beräkning med ledning av preliminär taxering, se avsnitt 5.3.

## 5.2 F-skatt

### 5.2.1 Allmänt

**F:et i F-skatt står för företagare**

F-skattsedel ska efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Även den som inte är skattskyldig kan få en F-skattsedel under förutsättning att näringsverksamhet bedrivs eller kommer att bedrivas här i landet. Detta underlättar för utländska fysiska och juridiska personer att bedriva näringsverksamhet här i landet.

Den som utbetalar ersättning till en person med enbart F-skattsedel är normalt varken skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter (inklusive allmän löneavgift) alternativt särskild löneskatt på förvärvsinkomster (SLF) på ersättningen för arbetet. Den som har F-skattsedel betalar själv sin preliminära skatt i form av debiterad F-skatt. Är innehavaren fysisk person betalar han själv sina socialavgifter i form av egenavgifter/SLF som ingår i F-skatten.

Även handelsbolag kan tilldelas F-skattsedel trots att bolagets inkomster ska beskattas hos delägarna. Skälet till detta är att det är handelsbolaget och inte delägarna som bedriver näringsverksamhet. Handelsbolag är skattesubjekt vad avser mervärdesskatt, men denna ska inte ingå i preliminärskattedebiteringen utan redovisas i skattedeklarationen. Handelsbolag är skattesubjekt även vad avser statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. Detta innebär att bolagsdel-

ägarna inte själva ska betala dessa skatter utan de ska ingå i handelsbolagets debiterade skatt. Detsamma gäller beträffande europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

### 5.2.2 F-skatt i kombination med A-skatt (F-skatt med villkor, s.k. FA-skatt)

Eftersom en juridisk person, t.ex. ett bolag, inte kan ha inkomst av tjänst är det bara fysiska personer som kan ha kombinationen F- och A-skattsedel. A-skattsedeln ska användas när den skattskyldige har anställningsinkomster och F-skattsedeln vid inkomst av näringsverksamhet. Syftet med lagstiftningen är att underlätta för personer som vill starta ett företag samtidigt som de har kvar anställningsinkomster.

## 5.3 Debitering av F- och SA-skatt

### 5.3.1 Allmänt

Preliminär F- och SA-skatt betalas av den skattskyldige själv efter särskild debitering. SA-skatt debiteras i det fall den skattskyldige har en A-skattsedel och den skattskyldiges totala skatt för året inte väntas bli täckt genom skatteavdrag. F-skatt debiteras sådana skattskyldiga som har fått en F-skattsedel.

**Lika stora belopp varje månad**

F- och SA-skatt ska debiteras i en post och ska betalas med lika stora belopp varje månad under tiden februari–januari. Vid debitering efter inkomstårets ingång ska skatten betalas med lika stora belopp i var och en av de månader som återstår efter debiteringsmånaden eller, om skatten debiteras efter den 20 i en månad, efter utgången av den följande månaden. En debitering som beslutas den 20 mars ska således betalas med lika stora belopp under tiden april–januari, medan en debitering som beslutas den 21 mars ska betalas med lika stora belopp under tiden maj–januari.

**Beslut efter den 20 december inkomståret**

Om skatten beslutas efter den 20 december inkomståret ska hela beloppet betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått från beslutsdagen.

Den som startar en näringsverksamhet har dock möjlighet att på begäran få uppskov i tre månader med betalningen av F- och SA-skatt (se vidare avsnitt 5.5.3). Skatteverket får också på begäran av den skattskyldige besluta att F- och SA-skatt ska betalas endast under vissa kalendermånader vid utpräglad säsongsverksamhet (se vidare avsnitt 5.5.2).

Det minsta belopp som får debiteras uppgår till 2 400 kr (11 kap. 4 § SBL). Det innebär att den lägsta månatliga debiteringen blir 200 kr.

Preliminär F- och SA-skatt bestäms antingen enligt den s.k. schablonmetoden eller med ledning av preliminär taxering. Skatt enligt schablonberäkning ska beslutas senast den 18 januari under inkomståret. Skatt som grundar sig på preliminär taxering ska beslutas så snart som möjligt. Efter inkomstårets utgång får Skatteverket besluta om F- och SA-skatt endast om det finns särskilda skäl. Beslut om höjning av debiterad preliminärskatt får inte ske efter den 30 juni året efter inkomståret (se avsnitt 5.6).

### 5.3.2 Vad ska ingå i den debiterade preliminära skatten?

Vid debiteringen av den preliminära skatten ska följande skatter och avgifter ingå:

- kommunal inkomstskatt,
- statlig inkomstskatt,
- expansionsfondsskatt,
- statlig fastighetsskatt,
- avkastningsskatt på pensionsmedel,
- särskild löneskatt på pensionskostnader,
- kommunal fastighetsavgift
- allmän pensionsavgift,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- begravningsavgift om den inte ingår i avgift till registrerat trossamfund,
- mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration,
- allmän löneavgift och
- avgift till registrerat trossamfund.

Vid beräkning av egenavgifter ska hänsyn tas till den regionala nedsättning som den skattskyldige kan vara berättigad till.

**Begravningsavgift och avgift till trossamfund**

Församlingsskatt ingår inte längre i den kommunala inkomstskatten. Denna består numera bara av allmän kommunalskatt och landstingsskatt. Församlingsskatten har ersatts av begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144) och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund. Utöver Svenska kyrkan har följande trossamfund beviljats uppbördshjälp med att ta in avgiften till samfundet via skattsedeln.

- Evangeliska Frikyrkan
- Frälsningsarmén
- Metodistkyrkan i Sverige
- Pingst – fria församlingar i samverkan
- Romersk-katolska kyrkan
- Svenska Alliansmissonen
- Svenska Baptistsamfundet
- Svenska Missionskyrkan

**Skattereduktion**

Vid debitering av preliminär skatt ska följande skattereduktioner beaktas i nedan angiven ordning, nämligen

- skattereduktion enligt 65 kap. 9–12 §§ IL (1999:1229), dvs.
- skattereduktion för underskott av kapital
- skattereduktion för arbetsinkomster
- skattereduktion för allmän pensionsavgift
- skattereduktion för sjöinkomst, samt
- skattereduktion enligt lagen (2005:1137) om skattereduktion för hushållsarbete

Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt samt kommunal fastighetsavgift. Skattereduktion för arbetsinkomster ska dock räknas av endast mot kommunal inkomstskatt

### 5.3.3 Schablonberäkning

#### 5.3.3.1 Allmänt

Schablonberäkning av debiterad preliminär skatt sker med utgångspunkt i den slutliga skatten enligt taxeringen året före det aktuella inkomståret. Om F- eller SA-skatt ska bestämmas

för inkomståret 2008 är det alltså den slutliga skatt som bestämts vid 2007 års taxering och som normalt avser 2006 års inkomster som ska ligga till grund för beräkningen.

Förutsättning för schablonberäkning är att den skattskyldige vid debiteringstillfället har antingen

- skatteformen F- eller FA-skatt eller
- faktiskt debiterad SA-skatt vid utgången av år 2007.

Det sistnämnda innebär att för den som haft en SA-skatt för 2007 men har fått den nedsatt till 0 kr, kommer någon schablonberäkning för 2008 inte att göras. Däremot kommer alltså den som har F-skatt, men fått debiteringen nedsatt till 0 kr att schablondebiteras.

Schablonberäkning sker inte heller för de skattskyldiga där skattekontoret senast i mitten av december 2007 manuellt registrerat in belopp för 2008.

**Huvudregel**

Debitering sker med ett belopp motsvarande 110 procent av den skattskyldiges slutliga skatt året före inkomståret.

Om den slutliga skatten understiger den debiterade preliminära skatten, och detta inte beror på ändrad beräkning enligt 6 kap. 5 § SBL, ska preliminär skatt dock tas ut med 105 % av den slutliga skatten.

Preliminär skatt ska således debiteras med 110 procent av senast debiterade slutliga skatt om denna debitering resulterade i skatt att betala (K-skatt), medan preliminär skatt debiteras med 105 procent om slutskattedebiteringen resulterade i skatt att återfå (Ö-skatt).

**Stoppregel**

Preliminär skatt enligt schablon får dock inte tas ut med ett lägre belopp än som motsvarar den senast debiterade preliminära skatten (6 kap. 1 § SBL).

Vid såväl schablondebitering som övrig debitering av F- och SA-skatt gäller att hänsyn ska tas till de bestämmelser som ska tillämpas när slutlig skatt bestäms.

Vad som ingår i slutlig skatt framgår av 11 kap. 10 § SBL. I slutlig skatt ingår numera bl.a. gottskrivning vid minskning av expansionsfond och överskjutande ingående mervärdesskatt. Däremot ingår inte skattetillägg och förseningsavgift i slutlig skatt.

**Skatteavdrag ska beaktas**

Vid schablonberäkning ska, om möjligt, hänsyn tas till den A-skatt som den skattskyldige kan ha att betala genom skatteavdrag och andra belopp som enligt 11 kap. 14 § 2 st. 1 SBL kan komma att tillgodoräknas den skattskyldige, utöver F- och SA-skatt, i samband med slutskatteavstämningen (6 kap. 6 § SBL). De belopp som, utöver F- och SA-skatt, ska tillgodoräknas enligt 11 kap. 14 § 2 st. 1 SBL är

- avdragen A-skatt
- A-skatt som enligt Skatteverkets beslut ska betalas av den som tagit emot ersättning för arbete utan att ha fått vidkännas föreskrivet skatteavdrag,
- skatt som överförts från stat med vilken Sverige har ingått överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt
- skatt som betalats enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som betalats för den tid under beskattningsåret då den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige
- skatt som avser sådana återbetalningar som ska göras enligt rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

Vid schablonberäkning av F- och SA-skatt föreligger betydande svårigheter att med någon större exakthet beräkna den A-skatt som den skattskyldige kan komma att betala genom skatteavdrag. För den som ska betala SA-skatt ska skatteavdrag alltid göras från ersättning för arbete. För fysiska personer och dödsbon ska skatteavdrag dessutom alltid göras från ränta och utdelning oavsett om personen har F-, FA- eller SA-skatt. För den som har F- eller FA-skatt ska vidare skatteavdrag alltid göras från ersättning från semesterkassa, pension, sjukpenning och annan ersättning som enligt 5 kap. 2 § 2 st. SBL likställs med ersättning för arbete. För den som har FA-skatt ska skatteavdrag dessutom göras från kontant ersättning för arbete i de fall F-skattsedeln inte åberopas skriftligen.

**Skattskyldiga med SA- eller FA-skatt**

Vid schablonberäkning för 2008 beaktas beräknat skatteavdrag enligt följande.

Den slutliga skatten minskas med det skatteavdrag som tillgodoförts vid 2007 års taxering. Om den slutliga skatten

räknas upp med 5 % räknas också skatteavdraget upp med 5 % och med 10 % om den slutliga skatten räknas upp med 10 %.

*Exempel*

Slutlig skatt 165 000 kr. Skatteavdrag 30 000 kr. Ursprunglig debiterad preliminärskatt 2006 uppgår till 135 000 kr. Debiterad preliminärskatt 2007 utgör 140 000 kr.

Den slutliga skatten överstiger den ursprungligen debiterade preliminärskatten för 2006. Uppräkning av den slutliga skatten ska därför göras med 10 %. Skatteavdraget räknas då också upp med 10 % och dras därefter ifrån den uppräknade slutliga skatten, vilket blir 148 500 kr [110 % av (165 000 kr–30 000 kr)]. Detta belopp är högre än preliminärskatten 2007 och blir således den schablonberäknade preliminära skatten för 2008. Schablondebiteringen för 2008 blir således 148 500 kr.

**Skattskyldiga med F-skatt**

Den slutliga skatten minskas med dels det skatteavdrag på kapitalinkomster som tillgodoförts vid 2007 års taxering, dels med 30 % av skattepliktiga pensionsinkomster vid 2007 års taxering. I likhet med vad som gäller för SA-skatt och FA-skatt räknas skatteavdraget upp med 5 eller 10 % beroende på hur den slutliga skatten räknas upp.

*Exempel*

Den slutliga skatten uppgår till 52 000 kr. Pensionsinkomst 60 000 kr. Skatteavdrag på kapitalinkomster 3 000 kr. Ursprunglig debiterad preliminärskatt för 2006 uppgår till 61 000 kr. Debiterad preliminär skatt för 2007 40 000 kr.

Den slutliga skatten, 52 000 kr, är mindre än preliminärskatten för 2006. Uppräkning av den slutliga skatten ska därför göras med 5 %. Skatteavdraget blir 21 000 kr (30 % av 60 000 kr + 3 000 kr) och räknas också upp med 5 % och dras därefter ifrån den uppräknade slutliga skatten, vilket blir 32 550 kr [105 % av (52 000 kr–21 000 kr)]. Detta belopp är lägre än preliminärskatten 2007, varför 40 000 kr blir den schablonberäknade preliminärskatten för 2008.

Vid schablondebiteringen av preliminär skatt ska i förekommande fall slutlig skatt ökas med gottskriven skatte-

reduktion som sedermera upphört eller fortfarande gäller, men inte ska beaktas vid debitering av preliminär skatt. Exempel härpå är skattereduktion för bredband respektive ROT-utgifter. Vid schablondebiteringen för 2008 gäller dessutom att slutlig skatt ska minskas med däri ingående eventuell förmögenhetsskatt.

**Mervärdesskatt ska beaktas i vissa fall**

Av 6 kap. 2 § SBL framgår att vid schablonberäkning hänsyn om möjligt ska tas till mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration om den inte ingår i den slutliga skatten vid den årliga taxeringen året före inkomståret. Mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration men inte ingår i den slutliga skatten vid 2007 års taxering förekommer i fall då den skattskyldige inte redovisat mervärdesskatt i sin självdeklaration 2007 avseende 2006 års inkomst.

**Särskilda bestämmelser vid brutet räkenskapsår**

För skattskyldiga med brutet räkenskapsår gäller särskilda bestämmelser. Om mervärdesskatt har fastställts för tiden september andra året före inkomståret till och med augusti året före inkomståret, får denna skatt läggas till grund för beräkningen av F-skatten. Om mervärdesskatten för året före inkomståret ska redovisas i självdeklarationen, får i stället den mervärdesskatt som har fastställts för andra året före inkomståret läggas till grund för beräkningen.

#### 5.3.3.2 Schablondebiterad F-skatt för handelsbolag

Vid schablonberäkning av F-skatt för handelsbolag ska inte någon uppräkning av den slutliga skatten göras. F-skatt tas ut med ett belopp som motsvarar handelsbolagets slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret. Även här gäller att preliminär skatt inte får tas ut med lägre belopp än som motsvarar den senast debiterade preliminära skatten.

### 5.3.4 Beräkning av F- och SA-skatt enligt preliminär taxering

F-skatt ska enligt 6 kap. 3 § SBL beräknas med ledning av särskild taxering (preliminär taxering) enligt följande

1. om den skattskyldige inte har debiterats slutlig skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret,
2. i annat fall om det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och beräknad slutlig skatt för inkomståret, eller
3. om det finns andra särskilda skäl.

**Alltid preliminär taxering när PD lämnats**

F- och SA-skatt beräknas alltid med ledning av preliminär taxering, om den skattskyldige har lämnat en preliminär självdeklaration. Taxering ska ske med ledning av de uppgifter som har lämnats i en preliminär självdeklaration och andra tillgängliga uppgifter.

**Mer betydande skillnad**

Med begreppet ”mer betydande skillnad” i punkt 2 ovan bör enligt prop. 1996/97:100 s. 548 avses en skillnad på omkring 30 % av den preliminära skatten.

**Särskilda skäl**

Som exempel på när det kan finnas särskilda skäl att beräkna F-skatt med ledning av preliminär taxering kan nämnas det fallet att en lagändring medför att den schablonberäknade skatten blir för hög, men inte med belopp som kan anses vara mer betydande. I det fallet kan det enligt lagstiftaren vara en onödig omgång att kräva in en preliminär självdeklaration av en skattskyldig som på annat sätt yrkat att hänsyn tas till lagändringen vid F-skattens beräkning. Motsvarande situation kan uppkomma när en skattskyldig övergår från att ha redovisat mervärdesskatt i självdeklaration till att redovisa i skattedeklaration (prop. 1996/97:100, s. 548 f.).

Om skattesatsen för kommunal inkomstskatt har ändrats genom beslut så sent under december året före inkomståret att ändringen inte kan beaktas, ska den tidigare skattesatsen tillämpas.

## 5.4 Skyldighet att lämna preliminär självdeklaration, 10 kap. SBL

### 5.4.1 Allmänt

**Skärpta bestämmelser**

Bestämmelserna om skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration finns i 10 kap. 1 § SBL. Dessa innebär att det finns en skyldighet för den som debiterats en preliminär skatt att ge in en preliminär självdeklaration till Skatteverket om det framkommit att den slutliga skatten kommer att bli högre än den debiterade preliminära skatten. Den skattskyldige är således skyldig att lämna preliminär självdeklaration om han under året fått kännedom om att inkomsten kommer att öka. Kravet på att lämna deklaration gäller dock endast i de fall skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Med betydande skillnad avses en skillnad mellan den debiterade och slutliga skatten med omkring 30 % av den preliminära skatten, dock lägst ungefär ett prisbasbelopp (prop. 1996/97:100 s. 405 och 565).

Den skattskyldige ska fram till och med den 30 november inkomståret lämna en preliminär självdeklaration om förhållandena ändrats så att slutlig skatt beräknas överstiga aktuell preliminär skatt med mer betydande belopp.

Den skattskyldige kan få kännedom om att inkomsten kommer att öka under inkomståret genom att t.ex. delårsrapport har upprättats, en prognos tagits fram eller att en lantbrukare fått en rekordskörd. Framgår det av delårsrapporten eller prognosen att resultatet kommer att medföra att den slutliga skatten överstiger den debiterade preliminära skatten föreligger en skyldighet att lämna en preliminär självdeklaration. Den skattskyldige är emellertid inte tvungen att ta fram ett prognosunderlag enbart för att bedöma om skyldighet finns att lämna en preliminär självdeklaration. Deklarationen ska lämnas senast 14 dagar efter det att den skattskyldige fått kännedom om inkomstökningen. Om så ej sker kan förseningsavgift likväl inte påföras.

**Föreläggande**

I 10 kap. 5 § SBL stadgas en generell rätt för Skatteverket att förelägga en skattskyldig att lämna preliminär självdeklaration. Det krävs således inte längre att det finns anledning att anta att han var skyldig att lämna sådan. Syftet med bestämmelsen är att ge Skatteverket möjlighet att under det löpande inkomståret kontrollera att rätt preliminär skatt tas ut.

Om Skatteverket i ett enskilt fall uppmärksammat, t.ex. genom delårsrapport, att en preliminär självdeklaration bort lämnas kan Skatteverket enligt 10 kap. 27 § SBL förelägga den skattskyldige att komma in med en preliminär självdeklaration. Om den preliminära självdeklarationen är ofullständig kan Skatteverket förelägga den skattskyldige att komplettera den.

**Vite**

Alla föreläggande enligt SBL kan förenas med vite enligt 23 kap. 2 § SBL om det finns anledning anta att föreläggandet annars inte skulle följas, se avsnitt 15.

**Oriktig uppgift**

Om någon uppsåtligen lämnat oriktig uppgift i en preliminär självdeklaration och uppgiften lett till att för låg skatt debiterats kan denne dömas för skattebrott enligt bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69).

### 5.4.2 Vad en preliminär självdeklaration ska ta upp

Debitering på grundval av preliminär taxering sker i regel med ledning av preliminär självdeklaration. När preliminär skatt ska beräknas med ledning av preliminär taxering gäller inte bestämmelserna om schablonberäkning.

Preliminär självdeklaration ska lämnas till Skatteverket enligt fastställt formulär. Preliminär taxering görs vanligtvis med ledning av preliminär självdeklaration, SKV 4314. Den som startar eller tar över en verksamhet ska i stället använda den preliminära självdeklaration som ingår i ”Skatte- och avgiftsanmälan”, SKV 4620, om personen även ansöker om F-skatt (9 § SBF).

Skatte- och avgiftsanmälan ska normalt lämnas till Skatteverket senast två veckor innan verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas. Detta följer av 3 kap. 2 § SBL.

En preliminär självdeklaration ska innehålla uppgifter om beräknade inkomster och utgifter (10 kap. 7 § SBL).

### 5.4.3 Uppgift om kommande utbetalningar

**Föreläggande**

Skatteverket har enligt 10 kap. 8 § SBL möjlighet att förelägga den som betalar ut ersättning för arbete att lämna uppgifter om beräknade utbetalningar under inkomståret som behövs för att myndigheten ska kunna göra en preliminär taxering av den som mottar betalningen. Sådant föreläggande kan också användas för att kontrollera att en lämnad preliminär självdeklaration innehåller riktiga uppgifter.

## 5.5 Betalning av F- och SA-skatt

### 5.5.1 När F- och SA-skatt ska vara betald

Betalning av F- och SA-skatt ska vara bokförd på Skatteverkets plus- eller bankgirokonto senast på förfallodagen som är den 12 i varje månad utom i augusti och januari, då den 17 är förfallodag, se avsnitt 16.

**Omsättning över 40 miljoner kronor**

Skattskyldiga med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, som för beskattningsåret sammanlagt beräknas överstiga 40 miljoner kronor har däremot förfallodag för F- och SA-skatt den 12 också i augusti.

**Beslut efter inkomstårets ingång**

F- och SA-skatt som beslutas efter inkomstårets ingång ska ha betalats senast på rätt dag enligt första och andra styckena ovan i var och en av de månader som återstår efter utgången av antingen av den månad då skatten beslutas eller, om skatten beslutas efter den 20 i en månad, efter utgången av den följande månaden. Härav följer att skatt som beslutas exempelvis den 20 maj, ska betalas i åtta rater med början

senast den 12 juni, medan skatt som beslutas den 21 maj ska betalas i sju rater med början senast den 12 juli.

**Beslut efter 20 december inkomståret**

Om F-skatt och SA-skatt beslutas efter den 20 december inkomståret tillämpas en betalningsfrist om 30 dagar. Betalningen ska vara bokförd hos Skatteverket senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått från beslutsdagen. De förfallodagar som kan bli aktuella vid beslut efter den 20 december inkomståret är den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti. Skatteverket får inte fatta beslut om debitering F- och SA-skatt efter den 30 juni året efter inkomståret. Eftersom skatten ska betalas senast på den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar efter beslutsdagen, blir den 12 augusti den sista förfallodagen vad avser debiterad preliminär skatt för föregående inkomstår.

Skatt som beslutas den 20 december ska således betalas vid ett tillfälle senast den 17 januari, medan skatt som beslutas den 21 december ska betalas senast den 26 januari. Beslutas skatten den 28 december ska den betalas senast den 12 februari.

Skatt som beslutas fr.o.m. den 21 november inkomståret t.o.m. den 30 juni året efter inkomståret ska betalas i en enda post.

### 5.5.2 Säsongsdebitering

Enligt 11 kap. 5 § 2 st. SBL får Skatteverket på begäran av den skattskyldige besluta att F- och SA-skatt ska betalas endast under vissa kalendermånader, om den skattskyldiges näringsverksamhet pågår endast en del av kalenderåret och det finns särskilda skäl.

Debiterad skatt är inte på samma sätt som skatteavdrag knuten till den inkomst som är aktuell under månaden före uppbördsmånaden. Skatten debiteras i en gemensam post vid inkomstårets början och ska betalas med lika belopp under varje månad. Principen bakom detta system är bl.a. att F-skatt i huvudsak är en beskattning av företagsvinster och att dessa tjänas in dagligen, dvs. uppbörden kan inte knytas till särskilda periodiska händelser och att skattebördan ska fördelas jämnt under inkomståret. Att den skattskyldige ännu inte haft inkomster som motsvarar det skattebelopp som ska betalas fritar honom inte från skyldigheten att betala.

Denna princip har vållat problem för företag där verksamhet pågår under endast en del av året. I prop. 1996/97:100 s. 406

ges som exempel på sådana verksamheter, t.ex. en campingplats, som har öppet endast under sommarmånaderna. Företaget har i detta fall inkomstmöjligheter först när verksamheten öppnas för året.

Genom SBL har införts en möjlighet för dem som driver säsongsverksamhet att få betala preliminär skatt bara under den period verksamheten pågår. Betalningen av skatter och avgifter kommer då att sluta an till företagets naturliga säsong.

Möjligheten till säsongsdebitering ska användas endast om den skattskyldige begär det. Den skattskyldige ska i en preliminär självdeklaration ange bl.a. under vilken tidsperiod som verksamheten ska vara igång. Med utgångspunkt i deklarationen bestämmer sedan Skatteverket dels den sammanlagda skatten, dels under vilka månader skatten ska betalas.

Reglerna om säsongsdebitering gäller endast vid utpräglat säsongsarbete där den skattskyldiges näringsverksamhet pågår under en del av kalenderåret (prop. 1996/97:100 s. 580) och ska inte tillämpas beträffande företag med kraftiga säsongsvariationer. Normalt torde därför inte lantbrukare, författare och konstnärer omfattas av reglerna om säsongsdebitering.

### 5.5.3 Uppskov med betalningen vid nystartad näringsverksamhet

Som framgår av avsnitt 5.3.1 ska skatten betalas med lika stora belopp i de månader som återstår efter debiteringsmånaden. Om debitering sker efter den 20:e ska fördelning i stället ske fr.o.m. den andra månaden efter debiteringsmånaden.

För nystartade företag kan detta innebära likviditetsproblem då många företag ofta har låga inkomster under inledningsskedet. Skatteverket får därför enligt 11 kap. 5 § 3 st. SBL på begäran av en skattskyldig som startar en näringsverksamhet besluta om uppskov i tre månader med att börja betala F-skatt och SA-skatt. Uppskovet innebär att skatten ska börja betalas tre månader senare än annars, om debiteringen beslutas den 15 mars ska skatten således betalas med lika stora belopp under tiden juli–januari.

Om den skattskyldige startar näringsverksamheten sent under inkomståret, kan uppskov med betalning av den debiterade skatten bli aktuellt för såväl inkomståret som nästkommande inkomstår.

*Exempel*

Hilmer s. startar en VVS-firma i oktober 2005. Han ansöker om F-skattsedel och begär samtidigt uppskov med betalning av den debiterade preliminära skatten. Den 21 oktober 2005 tilldelar Skatteverket Hilmer s. F-skattsedel och bestämmer samtidigt den debiterade preliminära skatten för 2005 till 20 000 kr. Då Hilmer s. begärt uppskov ska skatten betalas i sin helhet den 13 mars 2006. Men Hilmer s. har också rätt till uppskov med 2006 års debiterade preliminärskatt. I det fallet innebär uppskovet att skatten ska betalas med lika stora belopp under tiden mars–januari.

Om Hilmer s. inte begärt uppskov skulle skatten för 2005 i stället ha betalats med lika stora belopp under tiden december–januari och skatten för 2006 med lika belopp under tiden februari–januari.

Uppskov ska dock inte medges i följande fall.

- Om näringsverksamheten har övertagits av någon annan,
- om den skattskyldige redan bedriver näringsverksamhet, eller
- om särskilda skäl talar emot det.

De särskilda skäl som talar emot uppskov kan enligt prop. 2002/2003:5 s. 95 t.ex. vara skatteskulder eller annat som i sig skulle utgöra hinder mot att utfärda F-skattsedel. Också om det är känt att den skattskyldige inte brukar betala sina skatteskulder bör Skatteverket kunna vägra uppskov.

En skattskyldig, som förlänger det första räkenskapsåret i samband med att han startar näringsverksamhet, kan också få uppskov med betalningen av den debiterade preliminära skatten. I så fall måste verksamheten ha påbörjats den 21 oktober eller senare. (Se skrivelse 2005-01-10, dnr 130 5625-05/111, om uppskov med betalning av F-skatt eller SA-skatt vid förlängt räkenskapsår.)

## 5.6 Ändrad beräkning av F- och SA-skatt

En skattskyldig kan inte själv välja att en inbetalning till skattekontot ska avräknas från slutlig skatt. Från slutlig skatt ska avdrag bl.a. göras med debiterad preliminärskatt och gjorda skatteavdrag (11 kap. 14 § SBL). Preliminär skatt ska enligt 4 kap. 1 § SBL betalas under inkomståret med belopp

som så nära som möjligt motsvarar beräknad slutlig skatt. Enligt 10 kap. 6 § 3 st. ska den skattskyldige lämna ny preliminär självdeklaration om hans inkomstförhållanden ändrats med belopp som är betydande. Sådan ny preliminär självdeklaration ska lämnas senast 14 dagar efter det att förhållandena ändrades.

Enligt 6 kap. 5 § och 7 kap. 1 § SBL får Skatteverket besluta om ändrad beräkning av F-skatt och SA-skatt för att uppnå en bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den slutliga skatten.

Ett beslut om ändrad beräkning är ett beslut av Skatteverket om ändring av ett tidigare meddelat beslut om preliminär skatt. Genom bestämmelserna om ändrad beräkning har Skatteverket möjlighet att meddela individuella beslut så att preliminärskatten bättre motsvarar den slutliga skatten. Ändrad beräkning kan ske såväl under som efter beskattningsåret.

Både den skattskyldige och Skatteverket kan initiera beslut om ändrad beräkning. Normalt är det den skattskyldige som ansöker om ändrad beräkning men Skatteverket får utan särskild anmälan från denne ta upp en fråga om ändring av preliminärskatt (prop. 1996/97:100, s. 550). Frågan kan bli aktuell om Skatteverket uppmärksammar att den skattskyldige t.ex. gör stora egna inbetalningar i efterhand för att undvika underskott på skattekontot. Innan preliminär skatt ändras på Skatteverkets initiativ ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt (14 kap. 1 § SBL).

Skatteverket får inte fatta beslut om höjd debitering efter den 30 juni taxeringsåret.

**Betydande belopp**

Ändrad beräkning får beslutas endast om den avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl.

Av prop. 1996/97:100 s. 562 framgår att för att ett belopp ska anses som ”betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden” bör skillnaden mellan den preliminära och den beräknade slutliga skatten vara omkring 30 % av den preliminära skatten, dock lägst 0,2 prisbasbelopp.

Prisbasbeloppet för år 2008 är 41 000 kr vilket innebär att ändringsbeloppet bör uppgå till ca 8 200 kr.

Skatteverket är av den uppfattningen att gränsen på 30 % av den preliminära skatten inte bör tillämpas vid ändrad beräk-

ning av preliminär skatt som sker på initiativ av skattskyldig. Gränsen bör inte heller tillämpas när jämkning sker på initiativ av Skatteverket, nämligen i de fall jämkning sker helt och hållet i enlighet med en, efter förfrågan eller föreläggande, ingiven preliminär självdeklaration. En strikt tillämpning av 30 %-regeln i alla situationer skulle nämligen kunna få orimliga konsekvenser för många skattskyldiga. Exempelvis skulle den angivna gränsen innebära att en person med en preliminär skatt på 100 000 kr och som beräknar få en slutlig skatt på 75 000 kr inte skulle kunna få ändrad beräkning.

**Särskilda skäl**

I prop. 1996/97:100 s. 549 lämnas exempel på sådana särskilda skäl som kan medföra ändring av den preliminära skatten även om beloppet inte kan anses betydande. Som särskilda skäl nämns ändring av skatten i samband med emigration, likvidation av ett aktiebolag eller avveckling av ett dödsbo där inkomsterna kan beräknas exakt.

### 5.6.1 Ändrad beräkning av F- och SA-skatt som leder till lägre preliminär skatt

Om den skattskyldige har debiterad F- eller SA-skatt och dessutom har att vidkännas skatteavdrag ska en ändrad beräkning som leder till lägre preliminärskatt i första hand avse den debiterade skatten (14 § SBF). Därefter ändras beräkningen av skatteavdrag enligt tabell, därefter på skatteavdrag som ska göras med 30 %, bortsett från ränta och utdelning, och i sista hand på skatteavdrag från ränta och utdelning (24 § SBF).

*Turordning*

1. Debiterad skatt
2. Skatteavdrag enligt tabell
3. Skatteavdrag med 30 %, utom från ränta och utdelning
4. Skatteavdrag från ränta och utdelning

Observera att om den debiterade preliminära skatten sänks, ska den skatt som tidigare förfallit till betalning, sättas ned endast i det fall att den överstiger den debiterade preliminära skatt, som ska betalas för hela inkomståret.

*Exempel*

Den 27 juli fattar Skatteverket beslut om att sänka SA-skatten för droskägaren Ben D. till 84 000 kr. T.o.m. den 12 juli har SA-skatten förfallit till betalning med sammanlagt 78 000 kr. Återstående SA-skatt att betala

för Ben D, 6 000 kr, fördelas med lika belopp på månaderna augusti–januari.

### 5.6.2 Ändrad beräkning som leder till högre preliminär skatt

För skattskyldiga som debiterats F- eller SA-skatt och dessutom har att vidkännas skatteavdrag, gäller att en ändrad beräkning som leder till en höjd skatt ska, om det inte finns särskilda skäl för något annat, i första hand avse skatteavdrag enligt tabell (14 § SBF). Därefter bör den ändrade beräkningen avse debiterad skatt.

*Turordning*

1. Skatteavdrag enligt tabell
2. Debiterad skatt

Beslut om ändrad beräkning bör normalt fattas i samråd med den skattskyldige om det finns särskilda skäl. Medför den ändrade beräkningen att skatteavdrag behöver göras med t.ex. en stor andel av inkomsten bör samråd alltid ske med den skattskyldige om det lämpligaste sättet för uttagandet av skatten.

### 5.6.3 Återbetalning av preliminär skatt

Återbetalning av skatt kan bli aktuell sedan Skatteverket fattat beslut om ändrad beräkning av F-skatt eller SA-skatt. Om den ändrade beräkningen leder till ett överskott på skattekontot, utbetalas överskottet automatiskt i samband med nästa kontoavstämning om det inte finns hinder mot återbetalning (se avsnitt 18).

## 5.7 Debiterad preliminär skatt vid konkurs

### 5.7.1 Allmänt

Vid en konkurs förlorar konkursgäldenären genast rådigheten över sin egendom. I hans ställe träder konkursboet in och en konkursförvaltare utses att företräda boet och ta hand om egendomen. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna.

Frågan om skattskyldighet i samband med konkurs är inte reglerad i skatteförfattningarna. Frågan måste därför lösas med

ledning av rättspraxis, se Handledning för beskattning av inkomst m.m. vid 2008 års taxering, del 3, avsnitt 21.

Genom rättspraxis (RÅ 1955 ref. 21) har klarlagts att ett konkursbo inte är skattskyldigt till inkomstskatt. Skattskyldigheten i samband med konkurs kvarligger, i den mån den finns, hos konkursgäldenären. Någon begränsning i skattskyldigheten för en konkursgäldenär finns inte i skatteförfattningarna och rättsläget är delvis oklart.

All debiterad preliminär skatt som förfallit till betalning innan beslut om konkurs kan göras gällande i konkursen. Om en redovisningsperiod (kalendermånad) har gått till ända men förfallodagen inte inträffat kan även denna period göras gällande. Om en skattskyldig försätts i konkurs under en redovisningsperiod beräknas fordran utifrån trettiondedelar.

*Exempel*

En skattskyldig försätts i konkurs den 10 april 2008. I konkursen kan den preliminära skatten som förfaller till betalning den 14 april och 10/30 av den debiterade preliminära skatten som förfaller till betalning den 12 maj göras gällande. Den preliminära skatten har inte förfallit till betalning men får anses belöpa på tiden före konkursbeslutet.

### 5.7.2 Debiterad preliminär skatt för konkursgäldenär

En skattskyldig som är försatt i konkurs har inte rätt att inneha F-skattsedel. Efter beslut om konkurs ska därför F-skattsedeln återkallas.

En konkursgäldenär kan beskattas för vissa inkomster under konkursen (se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet, del 3, avsnitt 21). En debiterad preliminär skatt bör därför inte sättas ned enbart på den grunden att den skattskyldige har försatts i konkurs. Nedsättning bör ske endast i de fall den debiterade preliminära skatten är för hög i förhållande till den slutliga skatt den skattskyldige kan komma att påföras.

Skatteverket bör i samband med att F-skattsedeln återkallas vid konkurs beräkna den slutliga skatten och tilldela konkursgäldenären SA-skatt med debitering motsvarande mellanskillnaden mellan debiterad F-skatt som förfallit till betalning vid beslutet om återkallelse och den beräknade slutliga skatten.

### 5.7.3 Fastighetsskatt

Enligt 2 § lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt är ägaren eller den som enligt fastighetstaxeringslagen ska anses som ägare skattskyldig för fastighetsskatt. I samband med konkursutbrott förlorar ägaren rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet. Att fastighetsägaren förlorar rådigheten innebär dock inte att konkursboet blir ägare till fastigheten.

I praxis har fastslagits att garantibelopp (t.o.m. 1987 års taxering) ska upptas till beskattning hos fastighetsägaren, även om denne är försatt i konkurs (RÅ 1922 ref. 50 och RÅ 1966 Fi 320). Regeringsrätten hänvisade till att äganderätten inte övergår i samband med konkurs. Skattskyldig till fastighetsskatt är, enligt huvudregeln, ägaren till fastigheten. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

*Exempel*

En bostadsrättsförening försätts i konkurs den 10 april 2008. Det förhållandet att bostadsrättsföreningen förlorat rådigheten över sin fastighet innebär inte någon förändring av ägarförhållandet. Bostadsrättsföreningen är fortfarande ägare till fastigheten under konkursen och således skattskyldig för fastighetsskatt. Föreningen har fram till konkursutbrottet betalat sin fastighetsskatt i form av F-skatt.

Skatteverket ska återkalla bostadsrättsföreningens F-skattsedel och i stället tilldela bostadsrättsföreningen (konkursgäldenären) SA-skatt som täcker fastighetsskatten.

Den SA-skatt, som debiterats efter beslutet om konkurs, kan inte göras gällande i konkursen. Den får i stället göras gällande mot bostadsrättsföreningen sedan konkursen avslutats i den mån detta är möjligt.

Om bostadsrättsföreningens konkurs avslutas utan överskott är föreningen upplöst när konkursen avslutas (9 kap. 29 § bostadsrättslagen som hänvisar till 11 kap. 19 § lag om ekonomiska föreningar). De fordringar som inte kan göras gällande i konkursen är då utan värde.

Om konkursen i stället avslutas med överskott ska föreningen träda i likvidation. Fordringar mot gäldenären kan göras gällande under likvidationen.

# 6 Skatteavdrag

1, 4, 5 och 8 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL

17–25 §§ skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF

Prop. 1991/92:112 F-skattereformen

Prop. 1993/94:90

Prop. 1995/96:152

Prop. 1996/97:19 Bilförmån

Prop. 1996/97:100 Skattebetalningslagen

Prop. 1997/98:133 Personaloptioner

Prop. 1998/99:83 Ökade levnadskostnader

Prop. 1999/2000:6 Förmånsbeskattning av miljöbilar

Prop. 1999/2000:23 Redovisning i euro

Prop. 2000/01:7 Förenklad skattedeklaration

Prop. 2000/01:22 Beräkning av skatteavdrag

Prop. 2001/02:25 Ny LSK

SOU 1996:100 Skattebetalningslagen

## Sammanfattning

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

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

## 6.1 Preliminär skatt

**A-skatt**

I 4 kap. SBL finns de grundläggande reglerna om preliminär skatt. Där anges i 1 § att preliminär skatt ska betalas under

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

**Särskild A-skatt**

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

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

Även den som får lön från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska själv betala sin preliminära skatt i form av SA-skatt.

Som ett alternativ till SA-skatt kan Skatteverket i stället besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag för den som har en arbetsgivare och samtidigt får inkomster för vilka skatteavdrag inte görs. Se om ändrad beräkning av skatteavdrag i avsnitt 6.5.6. Det förekommer även andra fall där SA-skatt kan komma i fråga t.ex. för den som ska betala fastighetsskatt eller förmögenhetsskatt eller när ändrad beräkning av skatteavdrag inte kan beslutas.

**F-skatt**

Den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet kan efter ansökan tilldelas F-skattsedel. För den som har F-skatt ska – med vissa undantag – all preliminär skatt betalas genom särskild debitering. Undantagen, som innebär att skatteavdrag i vissa fall ska göras även

om betalningsmottagaren har en F-skattsedel, framgår av 5 kap. 6 §. Se vidare avsnitt 6.3.8.

### 6.1.1 Vem är skyldig att göra skatteavdrag

Den grundläggande bestämmelsen om skatteavdrag finns i 5 kap. 1 § SBL. Där stadgas att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Bestämmelsen om skatteavdrag från ersättning för arbete gäller också om betalningsmottagaren är en juridisk person, t.ex. på betalningar till ett bolag, förening, organisation etc. Eftersom en juridisk person vanligen har F-skattsedel blir det i praktiken sällan aktuellt med skatteavdrag från ersättningar som betalas ut till juridiska personer. Observera att det inte är en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen utan huvudregeln tillämpas så snart någon ger ut ersättning för arbete. Det finns emellertid ett antal undantag från huvudregeln. Dessa beskrivs i avsnitt 6.3.

**Skatteavdragets karaktär**

Det finns i detta sammanhang anledning att granska skatteavdragets karaktär. Avdraget är inte – i motsats till vad som gäller för arbetsgivaravgifter – en ytterligare kostnad för arbetsgivaren, utan det är en del av lönen till den anställde och ingår därför som en del av arbetsgivarens totala lönekostnad. I och med att ett skatteavdrag har gjorts anses i praktiken att den anställde har ”betalat” sin preliminära skatt till den del det motsvaras av avdraget. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren därefter fullgör sina skyldigheter eller inte, dvs. redovisar och betalar in skattebeloppet till Skatteverket. Det innebär också att arbetstagaren efter att skatteavdrag gjorts inte kan rikta krav mot arbetsgivaren avseende det avdragna beloppet, i vart fall inte om avdraget gjorts i enlighet med SBL:s bestämmelser. Arbetstagaren ska i stället tillgodoräknas det avdragna beloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms (vissa undantag kan finnas, se avsnitt 6.10.4). Arbetsgivarens åtgärd att göra ett skatteavdrag innebär i praktiken att arbetsgivaren fungerar som statens uppbördsman i skattesystemet. Tidigare ansågs att arbetsgivaren fick en viss kompensation för denna arbetsuppgift genom den räntevinst han gjorde på grund av att inbetalning av gjorda skatteavdrag tidigare skedde med betydligt större tidsutdräkt än vad som gäller i dagens system.

#### 6.1.1.1 Betalningsförmedling – factoring

Det är inte ett krav för skatteavdrag enligt SBL att arbetet som ersättningen avser ska ha utförts direkt åt utbetalaren. Även om

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

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

#### 6.1.1.2 Utländska arbetsgivare

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

De nämnda bindande förklaringarna har upphört att gälla enligt SFS 2001:331 och 332. Frågan är då vad som ska anses gälla för utländsk arbetsgivare som avlönar arbetskraft i Sverige men som saknar fast driftställe här.

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

Indirekt finns stöd för den nämnda praxisen i undantagsbestämmelsen i 10 kap. 12 § SBL. Enligt detta lagrum kan Skatteverket medge att utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet får redovisa arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som gäller för arbetsgivare i allmänhet. Bestämmelsen kommenteras i förarbetena till SBL med följande: ”Att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som ska göras enligt skattebetalningslagen beror på att här aktuella arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådant avdrag.” (Prop. 1996/97:100 s. 572.) Lagstiftarens uppfattning är således att även efter SBL:s införande ska här aktuella arbetsgivare inte göra skatteavdrag.

Skatteverkets uppfattning i frågan, som också framgår av skrivelse 2004-10-18 (dnr 130 604256-04/111) är att utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige inte ska göra skatteavdrag på utgiven ersättning för arbete. Om en sådan arbetsgivare gör avdrag för preliminär skatt från den anställdes lön är avdraget inte att jämställa med skatteavdrag i skattebetalningslagens mening varför den anställde inte med automatik ska gottskrivas beloppet som avdragen A-skatt.

I de fall den utländska arbetsgivaren gjort avdrag för preliminär skatt men inte betalat in beloppet till Skatteverket ska den anställde inte gottskrivas beloppet som avdragen skatt. Om den anställde då kan visa, t.ex. genom lönespecifikationer, att avdrag gjorts från lönen ska den anställde beskattas för den del av lönen som varit tillgänglig för lyftning dvs. för den utbetalning som faktiskt gjorts.

Om den utländska arbetsgivaren redovisat och betalat in det avdragna beloppet till Skatteverket bör den anställde tillgodoföras det belopp som arbetsgivaren redovisat som avdragen skatt på kontrolluppgiften.

**SA-skatt**

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

**Arbetsgivar-avgifter**

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

## 6.2 Ersättning för arbete

**F-skattsedel**

Ersättning för arbete är ett centralt begrepp både vad gäller reglerna om skatteavdrag och bestämmelserna om arbetsgivaravgifter. Skatteavdrag ska i vissa fall också göras från ränta och utdelning. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.4. Begreppet ”ersättning för arbete” infördes i uppbördslagstiftningen i samband med F-skattens tillkomst 1993. Det grundläggande för skyldigheten att göra skatteavdrag är således att någon ger ut en ersättning för arbete. Däremot saknar det numera betydelse om arbetsersättningen för mottagaren utgör inkomst av tjänst eller om den ingår i en av honom bedriven näringsverksamhet. Det spelar heller ingen roll om betalningsmottagaren är en fysisk eller juridisk person. Huvudregeln är att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete om inte de i SBL angivna undantagen från avdragsskyldighet föreligger (5 kap. 3–5 §§). Det viktigaste av undantagen avser betalningsmottagare som har F-skatt. F-skattsedeln är skattsedeln för företagare, dvs.

den som bedriver näringsverksamhet har vanligen F-skatt. Av denna anledning kan man säga att skatteavdrag i flertalet fall inte kommer i fråga på ersättningar till enskilda näringsidkare och till juridiska personer. Som framgår av avsnitt 6.3.8 är det utbetalaren av en arbetsersättning som måste göra klart för sig om F-skattsedelns rättsverkningar är tillämpliga vid varje betalning för arbete.

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

**Datorprogram**

**Restaurangbesök**

**Konstverk**

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

**Konferens**

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

**Från köparens synpunkt**

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

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

**Bärplockning**

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

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

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

### 6.2.2 Ersättning till dödsbo

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

Dödsbo är för senare år än dödsåret eget skattesubjekt. Dödsboet är också en juridisk person. Detta innebär att om en ersättning för arbete betalas ut till ett dödsbo ska skatteavdrag göras med 30 % om dödsboet inte har F-skatt. Om ett dödsbo skiftats ska inkomster som erhålls efter skiftet beskattas hos arvtagarna. Detta gäller dock inte lön, pension o.d. eftersom dessa slag av ersättningar anses ha sådan särskild anknytning till den avlidne att beskattning ska ske hos dödsboet även om utbetalning inte skett förrän efter det att dödsboet skiftats (RÅ 1961 ref. 45). Jfr beträffande arbetsgivaravgifter avsnitt 8.2.7.13.

### 6.2.3 Royalty

**Författare**

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

**Förskottsroyalty**

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

**Ärvd royalty**

Om royalty betalas ut till dödsbo gäller vanliga regler. Om royaltyn kan anses som ersättning för arbete (egentligen den avlidnes arbete) och boet inte har F-skatt görs skatteavdrag med 30 %. Har dödsboet skiftats och royalty utbetalas till

arvtagare ska däremot skatteavdrag inte göras. Ärvd royalty anses inte utgöra ersättning för arbete. Detta gäller även när rätten till royaltyn förvärvats på annat sätt än genom arv.

Jfr beträffande arbetsgivaravgifter avsnitt 8.2.4.2.

### 6.2.4 Ersättningar som jämställs med ersättning för arbete

I 5 kap. 2 § 2 st. SBL finns en uppräkning av olika slag av ersättningar som inte utgör ersättning för arbete men som ska likställas med sådan. På följande slag av ersättningar ska därför skatteavdrag (med ett undantag som avser sjukpenning i vissa fall, se nedan vid avsnitt 6.2.4.1) alltid göras. Observera att detta gäller även om mottagaren har F-skatt (6 §).

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

9. Annan kontant ersättning som utgår med anledning av tjänsten. Exempel på sådana ersättningar kan vara avgångsvederlag eller skattepliktiga skadestånd från arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare.

Beträffande p. 3 ovan om ersättningar på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst, se vidare i Skatteverkets skrivelse 2005-05-04 (dnr 130 103335-05/111).

#### 6.2.4.1 Särskilt om skatteavdrag från sjukpenning

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

De ersättningar som anges i 15 kap. 8 § IL är sjukpenning m.m. som grundas på inkomst av näringsverksamhet. Det avser sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL och lagarna om yrkesskadeförsäkring, arbetsskadeförsäkring, statligt personskadeskydd, krigsskadeersättning till sjömän samt ersättning till smittbärare.

**Sjukpenning som grundas på närings-verksamhet**

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

**Sjukpenning som grundas på tjänst**

Sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 30 § IL är sjukpenning m.fl. ersättningar som grundar sig på inkomst av tjänst. De övriga ersättningar i 11 kap. 24, 31, 34 och 36 §§ IL till vilka hänvisas i 5 kap. 2 § 5 SBL, främst föräldrapenning, dagpenning från A-kassor, starta eget-bidrag, olika

former av studiestöd m.m. utgör alltid inkomst av tjänst. Gemensamt för dessa ersättningar är att skatteavdrag alltid ska göras oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt.

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

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

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

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

## 6.3 Undantag från avdragsskyldigheten

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

### 6.3.1 Beloppsgränser

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

#### 6.3.1.1 100-kronors- och 1 000-kronorsgränsen

**100-kronorsgränsen**

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

**1 000-kronorsgränsen**

**”Retroaktiva” skatteavdrag**

Skatteavdrag ska inte göras om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kr. Regeln innebär att om en arbetsgivare under året betalar ut 900 kr till en mottagare och inte planerar fler utbetalningar ska skatteavdrag inte göras. Om sedan arbetsgivaren senare samma år ändå betalar ut ytterligare 500 kr till samma person inträder skyldigheten att göra skatteavdrag. Observera dock att underlaget för skatteavdraget då blir de sist utbetalade 500 kr. Avdrag ska göras med 30 % (eftersom inkomsten i detta exempel kan antas utgöra sidoinkomst för mottagaren) av 500 kr, dvs. 150 kr. Hänsyn ska alltså inte tas till att belopp tidigare betalats ut utan skatteavdrag.

#### 6.3.1.2 10 000-kronorsgränsen när arbetsgivaren är privatperson

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

understiga 10 000 kr ska utbetalaren inte betala arbetsgivaravgifter utan socialavgifterna betalas i stället av mottagaren i form av egenavgifter.

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

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

**Kontrolluppgift**

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

**”Retroaktiva” skatteavdrag**

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

**Överenskommelse om skatteavdrag**

**Överenskommelse att betala arbetsgivaravgifter**

Beloppsgränsen 10 000 kr är inte ovillkorlig. Det finns möjlighet beträffande ersättningar från privatpersoner att utbetalaren och mottagaren kan komma överens om att utbetalaren ska göra skatteavdrag redan då ersättningen uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret. En sådan överenskommelse förutsätter också att parterna har en överenskommelse beträffande socialavgifterna, dvs. utbetalaren ska ha åtagit sig att betala

arbetsgivaravgifter på ersättningen. Detta framgår av 5 kap. 3 § 3 c SBL som anger att skatteavdrag i dessa fall ska göras om parterna har sådan överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § 2 st. 2 d AFL. Regeln i AFL säger att utbetalaren och mottagaren av en arbetsersättning kan träffa en överenskommelse om att ersättningen, i de fall den understiger 10 000 kr under inkomståret, ska hänföras till inkomst av anställning enligt AFL. Överenskommelsen får då anses utgöra en sådan överenskommelse som avses i 2 kap. 7 § SAL om att utbetalaren åtar sig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

**Upplysning i självdeklaration**

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

**Ersättning till god man**

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

#### 6.3.1.3 Idrottsutövare

Den fjärde beloppsgränsen i 5 kap. 3 § SBL gäller endast idrottsutövare och har tillkommit för att harmonisera med motsvarande bestämmelse avseende arbetsgivaravgifter. Regeln innebär att en idrottsförening är befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag på löner eller andra ersättningar som föreningen utbetalar till idrottsutövare så länge ersättningen under året till idrottsutövaren inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp. Observera att ersättningarna självfallet är skattepliktiga varför regeln i många fall leder till underskott på idrottsutövarens skattekonto. I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2007:15) finns angivet vilka avdrag för utgifter som bör kunna medges idrottsutövare. Se ovan vid avsnitt 6.3.1.1 om hur skatteavdrag ska göras om beloppsgränsen överskrids. I avsnitt 8.2.7.9 finns en utförlig beskrivning av reglerna kring idrottsutövare och arbetsgivaravgifter.

### 6.3.2 Handelsbolagsdelägare

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

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

**SA-skatt**

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

### 6.3.3 Familjebidrag

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

#### 6.3.3.1 Sjukpenning m.m. som grundas på näringsverksamhet

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

### 6.3.4 Stat och kommun

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

### 6.3.5 Internationella frågor

Det är inte en förutsättning för skyldigheten att verkställa skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig i Sverige för inkomsten. Av det skälet finns i 5 kap. 4 § 1 st. p. 2 och 3 SBL undantag från den generella avdragsskyldigheten som berör

internationella förhållanden. Skatteavdrag enligt SBL ska inte göras på ersättningar som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, dvs. främst personer som inte är bosatta här eller till utländska juridiska personer. En förutsättning är dock enligt 4 § 2 st. att det inte är fråga om ersättning som betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från fast driftställe här i landet.

Enligt 4 § 3 st. gäller inte bestämmelsen i p. 2 om personen har valt att beskattas för inkomsten enligt IL. Undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag gäller inte heller om ersättningen är skattepliktig enligt SINK men skatteavdrag inte ska göras enligt den lagen, dvs. när ett beslut om SINK inte har kommit till utbetalarens kännedom. I båda dessa fall ska skatteavdrag göras enligt SBL (prop. 2004/05:19 s. 66)

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

### 6.3.6 Beslut om befrielse från skatteavdrag

**Skatteavtal**

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

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

**Avsevärda besvär**

I punkt 2 i 10 § sägs att Skatteverket får besluta att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning för arbete om avdraget, med hänsyn till den skattskyldiges inkomst- eller

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

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

**Uppbördsöverenskommelse**

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

### 6.3.7 F-skatt

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

**Uppgift om innehav av F-skattsedel**

Bestämmelserna om F-skattsedelns rättsverkningar finns i 5 kap. 5 § SBL. Där anges att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen för arbetet har en F-skattsedel antingen när betalningen för arbetet bestäms (=avtalstidpunkten) eller när den betalas ut (=betalningstidpunkten). Om betalningsmottagaren har F-skatt vid något av dessa tillfällen ska F-skattsedelns rättsverkningar gälla, dvs. utbetalaren ska inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter. Vidare sägs att en uppgift om innehav av F-skatt får godtas om den lämnas i en anbudshandling, faktura eller någon jämförlig

handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer. Med jämförlig handling avses bl.a. avräkningsnota, kvitto och köpehandling. Med handling avses även sådan som endast kan läsas med hjälp av dator eller annat tekniskt hjälpmedel (prop. 1996/97:100 s. 542). Den som lämnat en falsk uppgift om innehav av F-skatt i en sådan handling som här avses, kan dömas till straff enligt skattebrottslagen.

**Ond tro**

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

**Ersättning till juridisk person**

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

**Semesterkassa m.m.**

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

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

## 6.4 Skatteavdrag från ränta och utdelning

**Skyldig att lämna kontrolluppgift**

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

**30 %**

**F-skatt**

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

### 6.4.1 Vem ska göra skatteavdrag från ränta

**Utvidgad skyldighet**

LSK som trädde i kraft 2002 innebär en utvidgning av skyldigheten att lämna kontrolluppgift jämfört med vad som gällde tidigare och som en följd av detta har kretsen som är skyldiga att verkställa skatteavdrag på ränta och utdelning blivit större. Enligt de äldre reglerna var det den som yrkesmässigt lånade in pengar, vanligen banker och andra värdepappersinstitut, som skulle lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag.

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

**Arbetsgivare**

Den utvidgade skyldigheten att lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag från ränta gäller från och med inkomståret 2002. En följd av de nya reglerna är att arbetsgivare som betalar ränta till anställda ska göra skatteavdrag från räntan. Det kan

exempelvis vara fråga om ränta som betalas efter att en tvist om löneskuld till anställda eller f.d. anställda har avgjorts. Oavsett om den anställde också uppbär lön ska skatteavdraget från räntan göras med 30 % av räntebeloppet.

Även den ränta som ett fåmansföretag betalar till sin ägare på från ägaren inlånat kapital utgör underlag för skatteavdrag. Skatteverket har i en skrivelse 2002-12-20 (dnr 1072-02/100) behandlat frågan om när skatteavdrag ska göras från ränta i sådana fall. I skrivelsen sägs att om det i ett låneavtal mellan ett fåmansföretag och en delägare avtalats om att bolaget ska betala ränta i pengar för lånet, bör bolaget bokföra utfallande räntebelopp som löpande affärshändelser i enlighet med avtalet. Vid den tidpunkt som räntan enligt avtalet ska falla ut föreligger en skyldighet för bolaget att göra skatteavdrag på det utfallande räntebeloppet. Vidare framgår av skrivelsen att enligt verkets uppfattning ska ränta alltså beskattas för det år då räntan enligt avtal är förfallen till betalning, oavsett om räntan har utbetalats eller inte. I de fall det inte finns någon bestämd förfallodag, anses räntan tillgänglig för lyftning vid den tidpunkt då gäldenären i sin redovisning bokför upplupen räntekostnad, dvs. vid utgången av räkenskapsåret. Bolaget ska lämna kontrolluppgift på räntan för det kalenderår då skattskyldigheten inträder.

**Dröjsmålsränta**

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

**Undantag från KU-skyldighet**

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

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

### 6.4.2 Vem ska göra skatteavdrag från utdelning

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

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

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

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

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

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

**Ränta till juridisk person**

**Aktiesparklubb**

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

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

**100 kr**

1. Skatteavdrag ska inte göras från ränta på ett konto om räntan är mindre än 100 kr. Undantaget är knutet till kontot och inte till den person som innehar kontot. Om en person har flera konton i samma bank och där räntan för varje konto understiger 100 kr men där personens sammanlagda ränta från den aktuella banken överstiger 100 kr ska något skatteavdrag inte göras. Observera bestämmelsen i 8 kap. 8 § IL

som anger att dessa räntor, som inte redovisas i kontrolluppgift, också är skattefria för mottagaren så länge räntan sammanlagt under beskattningsåret inte uppgår till 500 kr.

**Utomlands bosatta**

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

**Skatteavtal**

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

**Förfogarkonto**

4. Undantag görs för ränta på s.k. förfogarkonto om räntan är mindre än 1 000 kr. Med förfogarkonto avses ett konto som innehas av fler än fem personer (8 kap. 6 § LSK). Vanliga exempel på förfogarkonto är konton som innehas av skolklasser. I de fall räntan uppgår till minst 1 000 kr ska skatteavdrag göras. Avdraget kommer då att bli tillgodoräknat den person som förfogar över kontot, vilken är den person som anges på kontrolluppgiften. Utbetalaren ska inte göra någon fördelning av räntan på innehavarna av kontot.

**Advokater**

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

**Diskonteringspapper**

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

**Utländskt företag**

7. Utländska företag som bedriver bank- och värdepappersverksamhet här utan att inrätta filial i Sverige är också skyldiga att lämna kontrolluppgift (13 kap. 1 § LSK). Däre-

mot ska de inte göra skatteavdrag från utbetalda räntor eller utdelningar.

**Fåmansföretag**

8. Skatteavdrag ska inte göras från utdelning på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Regeln gäller exempelvis för utdelningar från fåmansföretag.

**Ekonomisk förening**

9. Utdelning på andelar i en svensk ekonomisk förening är undantagen från skatteavdrag.

10. Skatteavdrag ska inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person, om utdelningen inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom någon som bedriver valutahandel eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant finansiellt instrument kontoförs.

11. Enligt 5 kap. 9 § 11 ska skatteavdrag inte heller göras från ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats och inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant finansiellt instrument kontoförs.

12. Skatteavdrag ska inte göras från räntekompensation som förvärvaren av en fodringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

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

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

heten kan alltså inte besluta att skatteavdrag ska göras efter någon annan procentsats.

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

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

## 6.5 Beräkning av skatteavdrag

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

### 6.5.1 Skatteavdrag för fysiska personer enligt tabell

**Allmänna skattetabeller**

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

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

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

1. att inkomsten är oförändrad under året,
2. att arbetstagaren endast kommer att taxeras för den inkomst som anges i tabellen,

3. att arbetstagaren inte ska betala någon annan skatt eller avgift än kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster, begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund,
4. att arbetstagaren vid inkomsttaxeringen inte medges något annat avdrag än grundavdrag, och
5. att arbetstagaren medges skattereduktion för arbetsinkomst och allmän pensionsavgift enligt 65 kap. 9 a–10 §§ IL.

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

Tabellerna är från och med 2007 indelade i fem kolumner beroende på reglerna om skattereduktion för arbetsinkomster, det s.k. jobbskatteavdraget som då infördes,

**Kolumn 1** Kolumn 1 gäller för löner, arvoden och liknande ersättningar till personer som är födda 1943 eller senare. Allmän pensionsavgift ska betalas och inkomsten ger rätt till jobbskatteavdrag.

**Kolumn 2** Tabellens kolumn 2 avser pensioner och andra inkomster som inte utgör underlag för allmän pensionsavgift och som inte ger rätt till jobbskatteavdrag.

**Kolumn 3** Kolumn 3 gäller för löner och liknande ersättningar till den som vid årets ingång fyllt 65 är men som inte är född före 1938. Allmän pensionsavgift ska betalas och inkomsten ger rätt till ett högre jobbskatteavdrag än enligt kolumn 1.

**Kolumn 4** Kolumn 4 avser löner och liknande ersättningar till den som är född 1937 eller tidigare. Det reformerade pensionssystemet gäller inte för personer födda före 1938 och som därför inte ska betala allmän pensionsavgift. Inkomsten ger samma rätt till jobbskatteavdrag som enligt kolumn 3.

**Kolumn 5** Kolumn 5 avser andra pensionsgrundande ersättningar än löner m.m., t.ex. ersättning från arbetslöshetskassa och egen arbetsskadelivränta, till den som är född 1938 eller senare. Det gäller inkomster som är underlag för allmän pensionsavgift men som inte ger rätt till jobbskatteavdrag.

Skatteavdragen i kolumn 2 och 5 är identiska utom i de allra lägsta inkomstskikten. Inkomster som avses i kolumn 2 är inte underlag för allmän pensionsavgift medan personer som

omfattas av kolumn 5 ska betala pensionsavgiften. Skattereduktion medges för den allmänna pensionsavgiften. Det innebär att inkomstskatten minskas med debiterad pensionsavgift. Vid låga inkomster är pensionsavgiften större än inkomstskatten, vilket innebär att den skattskyldige då i praktiken måste betala avgiften. Eftersom skattereduktion för allmän pensionsavgift inte får göras från själva avgiften får det till följd att det sammanlagda skatteuttaget blir högre i de lägsta inkomstskikten för den som påförs pensionsavgift jämfört med den som inte betalar avgiften.

**Särskilda tabeller**

Förutom de allmänna tabellerna tar Skatteverket fram följande skattetabeller:

- Skattetabeller för sjömän som är berättigade till sjöinkomstavdrag och skattereduktion på sjöinkomster.
- Skattetabeller för sjukpenning m.m.
- Dagpenningtabell avseende ersättning från arbetslöshetskassa.

#### 6.5.1.1 Tillämplig tabell

**Hemortskommun**

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

**Uppvisande av A-skattsedel**

Vilken skattetabell arbetsgivaren ska tillämpa framgår av arbetstagarens A-skattsedel. Det finns därför en bestämmelse i 5 kap. 16 § SBL som säger att den som tar emot ersättning för arbete är skyldig att på begäran av utbetalaren visa upp sin A-skattsedel. Tidigare skickades A-skattsedlar ut till samtliga i början av inkomståret. Denna service har upphört då de flesta större arbetsgivarna på annat sätt inhämtar uppgifterna om vilken skattetabell och kolumn som gäller för respektive anställd. Arbetsgivarna får uppgifterna maskinellt från det

centrala skatteregistret, s.k. CSR-utdrag. På detta sätt får arbetsgivare också kännedom om eventuella beslut om särskild beräkningsgrund enligt 8 kap. 11 § SBL. Det är för övriga fall, när arbetsgivare inte har fått information från Skatteverket, som bestämmelsen om att den anställde ”på begäran” ska visa upp sin A-skattsedel har kommit till. Arbetstagaren kan enkelt beställa sin A-skattsedel via Skatteverkets servicetelefon eller via webbplatsen genom att använda beställningstjänsten.

**F-skatt**

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

**Tillämplig tabell i januari**

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

**Proportionering av skatteavdrag**

Det är inte alltid som en arbetsgivares avlöningsperioder överensstämmer med de i skattetabellerna angivna perioderna månadslön eller tvåveckorslön. I de fall arbetsgivaren kontinuerligt betalar lön två gånger i månaden bör avdrag inte göras enligt tabellen för tvåveckorslön, då det annars föreligger risk att skatteavdraget blir för högt. I sådana fall rekommenderas arbetsgivaren att proportionera genom att tillämpa månadstabellen. Om halvmånadslönen multipliceras med två och skatten avläses i månadstabellen blir hälften av detta belopp ett skatteavdrag som så nära som möjligt motsvarar den kommande slutliga skatten. För den som har veckolön används samma beräkningsmetod med den skillnaden att beräkningen görs med hjälp av tabellen för tvåveckorslön.

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

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

**Sidoinkomster**

Om den anställde inte fullgör sin skyldighet att på begäran visa upp sin skattsedel ska arbetsgivaren göra ett s.k. förhöjt skatteavdrag (8 kap. 6 § SBL). Det gäller bara för den som är huvudarbetsgivare (se om detta begrepp nedan i avsnitt 6.5.1.3). På sidoinkomster görs alltid skatteavdrag med 30 %, utan förhöjning, även om arbetstagaren inte visat upp sin skattsedel. Detsamma gäller för ersättningar till en juridisk person där skatteavdraget är 30 %, även om betalningsmottagaren inte visat upp sin skattsedel eller på annat godtagbart sätt angivit innehav av F-skatt (5 kap. 5 § SBL).

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

**110 %**

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

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

#### 6.5.1.3 Begreppen huvudinkomst och sidoinkomst

**Huvudarbetsgivare**

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

som inte utgör huvudsaklig ersättning för arbete betecknas följaktligen som sidoinkomst.

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

Definitionen på huvudinkomst medför också att om en person har såväl löneinkomst som inkomst från en aktiv näringsverksamhet ska arbetsgivaren göra skatteavdrag enligt tabell om löneinkomsten är större än inkomsten av näringsverksamheten och med 30 % i motsatt fall. Är däremot näringsverksamheten helt passiv blir löneinkomsten alltid huvudinkomst eftersom det är enda inkomsten av arbete (jfr prop. 1996/97:100 s. 556). Om en arbetsgivare råkar missuppfatta sin roll och betraktar en ersättning som sidoinkomst i stället för huvudinkomst medför detta i normalfallet inte alltför stora avvikelser mellan den preliminära och den slutliga skatten. Den omständigheten att skatteavdraget gjorts med 30 % i stället för enligt tabell bör i regel inte innebära att Skatteverket fattar något beslut om ansvar för skatt pga. att skatteavdraget blivit för lågt beräknat. Motsatsvis gäller att om den som inte är huvudarbetsgivare gör skatteavdrag enligt tabell i stället för med 30 % och avdraget av det skälet blir för lågt så fattar verket inte heller i denna situation något beslut om ansvar för skatt.

### 6.5.2 Skatteavdrag enligt en bestämd procentsats

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

1. Juridisk person

Från ersättning för arbete som betalas till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 %. Detta gäller naturligtvis som alltid under förutsättning att betalningsmottagaren inte har F-skatt vid avtalstidpunkten eller vid betalningstidpunkten.

Eftersom juridiska personer vanligen har F-skatt blir inte bestämmelsen så ofta tillämplig. Skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till juridisk person infördes i samband med F-skattereformen 1993. Före dess kunde en juridisk person inte ha A-skatt och därför förekom heller aldrig skatteavdrag i dessa fall.

2. Sidoinkomst

När ersättning för arbete betalas ut till en fysisk person och ersättningen utgör en sidoinkomst för mottagaren ska skatteavdrag göras med 30 %. En förutsättning är att mottagaren inte har F-skattsedel. Se ovan i avsnitt 6.5.1.3 om begreppet sidoinkomst.

3. Engångsbelopp

Om ersättningen inte avser en bestämd tidsperiod eller inte betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen görs skatteavdraget med 30 %. En förutsättning är att mottagaren inte har F-skattsedel. Observera att om sådant engångsbelopp betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag i stället göras enligt den särskilda skattetabellen för engångsbelopp. Se vidare om engångsbelopp nedan i avsnitt 6.5.3.1.

4. Korttidsanställning

På ersättning för arbete som pågår kortare tid än en vecka görs skatteavdrag med 30 % såvida mottagaren inte har F-skattsedel.

5. Förenklad skattedeklaration

Skatteavdrag från ersättning för arbete som redovisas i en förenklad SKD ska göras med 30 %. En fysisk person eller ett dödsbo som betalar ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får enligt 10 kap. 13 a § redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad SKD om ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. I SKD:n behöver utbetalaren endast redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter för sig och mottagaren, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas, ersättningens storlek samt storleken på skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Den förenklade skattedeklarationen utgör även kontrolluppgift och läggs till grund för förtryckta uppgifter på uppdragstagarens inkomstdeklaration. Eftersom syftet med förenklad SKD är att underlätta redovisningsskyldigheten för privat-

personer som är arbetsgivare finns regeln om att skatteavdrag alltid ska göras med 30 % trots att avdrag enligt tabell i många fall skulle ge ett mer korrekt resultat (prop. 2000/01:7 s. 25 f.).

6. Vissa ersättningar till mottagare med F-skattsedel

I 5 kap. 2 § SBL finns en uppräkning av olika slag av ersättningar som ska likställas med ersättning för arbete och från vilka skatteavdrag ska göras. Det gäller bl.a. pension, sjukpenning A-kasseersättning m.m. Från dessa ersättningar ska skatteavdrag göras även om mottagaren har F-skattsedel. (Det finns ett undantag från denna huvudregel som avser det fallet att betalningsmottagaren har en debiterad preliminär skatt och utbetalningen avser sjukpenning pga. näringsverksamhet, se i avsnitt 6.2.4.1.) Skatteavdrag ska likaså göras från ersättning från semesterkassa även om mottagaren har F-skattsedel. Avdraget ska i dessa fall göras med 30 % av ersättningen (8 kap. 9 § SBL). Observera att skatteavdraget alltid ska göras med 30 % i de fall avdrag ska göras från ersättning till den som har F-skatt.

7. Ränta

För den som är skyldig att göra skatteavdrag från ränta och utdelning ska avdraget göras med 30 % oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt. Detta framgår av 8 kap. 10 § SBL. Om skatteavdrag görs från ränta eller utdelning på utländska värdepapper ska den som är skyldig att verkställa avdraget ta hänsyn till om det också gjorts skatteavdrag i utlandet på räntan eller utdelningen. Skatteavdraget i Sverige ska göras så att det tillsammans med det i utlandet gjorda avdraget uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen.

### 6.5.3 Skatteavdrag från engångsbelopp

**Skattetabell för engångsbelopp**

Som framgår ovan (6.5.2) ska skatteavdrag göras med 30 % från ersättning som inte avser en bestämd tidsperiod eller inte betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen (engångsbelopp). Av 8 kap. 8 § 2 st. SBL framgår att om engångsbelopp betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag göras enligt särskilda grunder. Med särskilda grunder avses särskilda skattetabeller för engångsbelopp som fastställs av Skatteverket enligt 20 § SBF. Skatteverket beslutar två tabeller för engångsbelopp; den ena avser inkomster som grundar jobbskatteavdrag och den andra avser pensioner och andra inkomster som inte ger jobbskatteavdrag. Dessa tabeller väcker ofta många frågor pga.

de höga procentsatserna i vissa inkomstskikt. Syftet med tabellen för engångsbelopp är att skatteavdraget i möjligaste mån ska motsvara den beräknade slutliga skatten som belöper på de engångsbelopp som läggs till de övriga inkomsterna under året. Tabellen anger därför den ungefärliga marginalskatten i olika inkomstskikt och är baserad på den genomsnittliga skattesatsen i riket som motsvarar tabell 33. Det förhållandet att marginalskattesatsen sjunker i vissa skikt beror på konstruktionen av grundavdraget. För 2008 (SKVFS 2007:27) gäller följande tabell för engångsbelopp avseende inkomster som grundar jobbskatteavdrag:

| **Årslön i kr, lägst** | **högst** | **Skatteavdrag i % av engångsbeloppet** |
|---|---|---|
| 0 | 17 399 | 0 % |
| 17 400 | 50 400 | 8 % |
| 50401 | 111 600 | 26 % |
| 111 601 | 340 900 | 32 % |
| 340 901 | 507 100 | 53% |
| 507 101 | | 58 % |

*Exempel*

Antag att arbetsgivaren i februari ska betala ut retroaktiv lön från förra året med 12 000 kr till en anställd med ordinarie månadslön 15 000 kr. Den anställdes sammanlagda årslön utbetalningsåret kan beräknas till 192 000 kr (12 x 15 000 + 12 000). Från månadslönen 15 000 kr görs skatteavdrag enligt den vanliga månadstabellen. Från den retroaktiva lönen görs avdrag enligt engångstabellen, i detta fall med 32 %.

Det finns även tabeller för engångsbelopp avseende pensionsinkomster samt för sjömän i närfart respektive fjärrfart.

Det är således den arbetsgivare som betalar ut mottagarens huvudinkomst under året som ska tillämpa engångsbeloppstabellen. Om arbetsgivaren i exemplet ovan betalat ut den retroaktiva lönen eller annat engångsbelopp till någon som har slutat sin anställning före utbetalningsårets ingång görs skatteavdrag i stället med 30 %. Om engångsbelopp betalas ut till någon som samma år slutat sin anställning ska tabellen för engångsbelopp användas. För att kunna läsa av tabellen måste arbetsgivaren göra en uppskattning av den anställdes årslön.

Vid denna uppskattning bör arbetsgivare utgå från den månadslön han själv betalat ut under den tid anställningen pågått under året och multiplicera månadslönen med 12 samt lägga till engångsbeloppet. Om arbetstagaren gör troligt att hans årslön på grund av sjukdom, arbetslöshet eller andra särskilda omständigheter blir lägre än enligt denna beräkning, får arbetsgivaren i stället bestämma årslönen till det belopp som arbetstagaren beräknar som sin totala bruttoinkomst under året hos samtliga arbetsgivare.

#### 6.5.3.1 Vad avses med engångsbelopp

**Retroaktiv lön**

I Skatteverkets rekommendationer om skatteavdrag från engångsbelopp, RSV S 1998:8, anges vilka slag av ersättningar som bör räknas som engångsbelopp t.ex. retroaktiv lön, tantiem och semesterersättning. Hit bör också räknas med vissa undantag ackordsersättning, provision, arvode och skattepliktig del av avgångsvederlag oavsett om utbetalningen görs i direkt samband med annan löneutbetalning eller inte.

**Ackordsersättning provision m.m. som utbetalas regelbundet**

Till engångsbelopp bör emellertid – enligt rekommendationerna – inte räknas sådana ackordsersättningar, både i form av ackordsförskott och ackordsöverskott, provisioner, arvoden och avgångsvederlag som betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen, t.ex. varje månad eller två gånger i månaden. I sådana fall bör inte engångstabellen användas utan skatteavdrag bör i stället göras enligt den vanliga skattetabellen.

**Övertidsersättning**

Skatteavdrag från små lönetillägg bör inte göras enligt tabellen för engångsbelopp. Den bör tillämpas bara när det är fråga om ett engångsbelopp som vid jämförelse med den vanliga lönen är relativt stort. Små lönetillägg liksom övertidsersättning bör läggas samman med den ordinarie lönen för perioden, varefter skatteavdrag görs enligt den vanliga skattetabellen. Tabellen för engångsbelopp får dock tillämpas på mera betydande lönetillägg och i undantagsfall även på övertidsersättning, om övertidsarbete utförs i en viss utsträckning under flertalet avlöningsperioder men ersättningen betalas ut oregelbundet efter räkning, ibland för tre veckor, ibland för en månad, ibland kanske för två–tre månader.

### 6.5.4 Skatteavdrag från semesterlön m.m.

**Semesterlön**

Utbetalning av semesterlön och semesterersättning medför i vissa fall frågor om hur skatteavdraget ska beräknas. När semesterlön betalas ut för ordinarie avlöningsperiod, görs skatteavdrag enligt motsvarande period i skattetabellen.

När semesterlön, som inte avser ordinarie avlöningsperiod, betalas ut, t.ex. semesterlön som betalas ut före semesterledigheten, görs skatteavdrag enligt den avdelning i skattetabellen som närmast motsvarar det antal betalda semesterdagar som utbetalningen avser.

Om semesterlönen avser 1−11 semesterdagar, görs skatteavdrag enligt skattetabellen för tvåveckorslön. Om semesterlönen avser 12−25 semesterdagar görs skatteavdrag enligt tabellen för månadslön.

Avser semesterlönen 26−36 dagar, delas lönebeloppet upp i två poster. På belopp som avser 25 semesterdagar, görs skatteavdrag enligt tabellen för månadslön. På överskjutande belopp, som avser 1–11 dagar, görs avdrag enligt tabellen för tvåveckorslön. Avser semesterlönen 37−50 dagar, delas lönebeloppet upp i två poster. På belopp som avser 25 semesterdagar, görs skatteavdrag enligt tabellen för månadslön. På överskjutande belopp, som avser 12–25 dagar, görs också avdrag enligt tabellen för månadslön.

Nedanstående uppställning visar i tabellform hur reglerna bör tillämpas.

| *Antal semesterdagar* | *Avdelning i skattetabellen* |
|---|---|
| 1–11 | Tvåveckorslön |
| 12–25 | Månadslön |
| 26–36 | Månadslön för 25 dagar |
| | Tvåveckorslön för 1–11 dagar |
| 37–50 | Månadslön för 25 dagar |
| | Månadslön för 12–25 dagar |
| 51– | Månadslön för varje period om 25 dagar |
| | Månadslön för överskjutande dagar |

*Exempel*

- Arbetstagaren får lön utbetald för tvåveckorsperiod och får samtidigt med lönen för den senaste perioden lön för 20 omedelbart därpå följande semesterdagar. Skatteavdrag görs från lönen för tvåveckorsperioden enligt tabellen för tvåveckorslön och från semesterlönen enligt månadstabellen.
- Om semesterlönen i stället avser 30 semesterdagar, görs avdrag från lönen för tvåveckorsperioden enligt tabellen för tvåveckorslön. Skatteavdrag från semesterlönen görs enligt tabellen för månadslön på

det belopp som avser 25 semesterdagar och enligt tabellen för tvåveckorslön på resterande belopp.

**Semestertillägg**

Skatteavdrag på semestertillägg och motsvarande tillägg görs när tillägget betalas ut.

Om tillägget avser 1–20 semesterdagar läggs beloppet till den ordinarie lönen för avlöningsperioden. Skatteavdrag beräknas på det sammanlagda beloppet enligt skattetabellen.

Om tillägget avser 21 eller flera semesterdagar görs skatteavdrag från tillägget enligt skattetabellen för engångsbelopp. Antalet semesterdagar beräknas för varje avlöningsperiod för sig.

*Exempel*

- Arbetstagaren har månadslön och har under avlöningsperioden haft 15 dagars semester. Skatteavdrag görs från lönen inkl. semestertillägg enligt tabellen för månadslön.
- Arbetstagaren har månadslön och får semestertillägg i förskott för kommande 20 semesterdagar. Skatteavdrag görs från lönen inkl. förskotterat semestertillägg enligt tabellen för månadslön.
- Arbetstagaren får på en gång semestertillägg för 30 uttagna semesterdagar. Skatteavdrag görs enligt tabellen för engångsbelopp från hela semestertillägget.

**Särskild semesterlön**

Skatteavdrag på särskild semesterlön till s.k. okontrollerade arbetstagare, vissa hemarbetare m.fl., görs enligt skattetabell för engångsbelopp om arbetstagaren får tidsbestämd lön, t.ex. för månad, två veckor eller vecka. I andra fall görs skatteavdrag med 30 % av engångsbeloppet.

Alternativt kan skatteavdrag göras enligt den avdelning i skattetabellen som närmast motsvarar ett antal uppskattade semesterdagar. Antalet semesterdagar kan uppskattas genom att den särskilda semesterlönen divideras med den vid semestertillfället utgående daglönen enligt formel:

$$\frac{\text{särskild semesterlön}}{\text{timersättning} \times 8}$$

**Semester-ersättning**

Med semesterersättning avses sådan ersättning som den anställde får om anställningen upphör innan han fått den semesterlön han tjänat in.

Skatteavdrag på semesterersättning görs enligt skattetabell för engångsbelopp. Detta gäller oavsett om semesterersättningen betalas ut samtidigt med lön eller inte.

### 6.5.5 Återbetalning av skatteavdrag

Om arbetsgivaren gjort ett större skatteavdrag än det han varit skyldig att göra, ska han under vissa förutsättningar återbetala beloppet till den för vars räkning skatteavdraget gjorts. Bestämmelsen om detta finns i 5 kap. 14 § SBL där det också sägs att den som erhåller återbetalningen ska lämna kvitto på beloppet. En förutsättning för att det för höga avdraget ska kunna återbetalas till arbetstagaren är att arbetsgivaren ännu inte har betalat in beloppet till Skatteverket.

Situationer där återbetalning av skatteavdrag kan bli aktuella är när arbetsgivaren gjort avdrag enligt skattetabellen trots att arbetstagaren fått ett beslut om ändrad beräkning som arbetsgivaren inte hunnit följa eller av misstag inte beaktat. Ett annat tänkbart fall är när en anställd inte har visat upp sin A-skattsedel för arbetsgivaren och denne därför enligt 8 kap. 6 § måste göra ett förhöjt skatteavdrag (jfr avsnitt 6.5.1.2). Om den anställde därefter visar upp sin skattsedel eller arbetsgivaren har fått besked från Skatteverket om vilken tabell som gäller för den anställde ska arbetsgivaren återbetala det för höga skatteavdraget till arbetstagaren.

I avsnitt 6.8.1.7 finns en redogörelse för frågeställningarna kring reglerna om hur gjorda skatteavdrag ska hanteras när arbetsgivaren riktar ett krav till arbetstagaren om återbetalning av för mycket utbetald lön.

### 6.5.6 Ändring av skatteavdrag

Enligt portalstadgandet i 4 kap. 1 § SBL ska preliminär skatt betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år. För att detta syfte ska kunna uppnås finns i 8 kap. 11 och 29 §§ SBL bestämmelser om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning av skatteavdrag. Bestämmelserna om särskild beräkningsgrund innebär att Skatteverket fattar beslut innan det första skatteavdraget för inkomståret ska göras. Om ett beslut om ändring krävs under beskattningsåret fattas beslut i stället enligt reglerna för ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 §.

#### 6.5.6.1 Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag

**Bolåneräntor**

Beslut om särskild beräkningsgrund är mycket vanliga för villa- och bostadsrättsägare med höga ränteutgifter och som därför är berättigade till skattereduktion pga. underskott av kapital. För den som har sådana förhållanden sänder Skatteverket inför varje år ut en blankett för ansökan om särskild beräkningsgrund för det kommande året. Blanketten är utformad som en inkomstdeklaration och är ifylld med belopp för lön, avdrag och ränteuppgifter m.m. enligt den senaste taxeringen. Om uppgifterna stämmer även för det kommande året behöver den skattskyldige inte skicka in någon handling, utan Skatteverket beslutar om särskild beräkningsgrund i enlighet med uppgifterna.

Regeln om särskild beräkningsgrund i 8 kap. 11 § SBL säger att Skatteverket kan besluta om ändring av det skatteavdrag som görs enligt tabell, dvs. från ersättning som utgör den skattskyldiges huvudinkomst. Om det finns särskilda skäl kan ändring också göras av skatteavdraget från andra ersättningar, t.ex. sidoinkomster eller kapitalinkomster. När det gäller kapitalinkomster kan ett beslut om ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag överhuvudtaget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper.

**Förhöjt skatteavdrag**

**Hur preliminärskatten beräknas**

Ett beslut om särskild beräkningsgrund kan innebära såväl en sänkning som en höjning i förhållande till det avdrag som skulle ha gjorts enligt tabell. En förutsättning för ett beslut är att det kan antas att det blir en bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den beräknade slutliga skatten. Underlag för beslutet kan vara en preliminär självdeklaration som den skattskyldige lämnat eller andra hos Skatteverket tillgängliga uppgifter. Vid beräkningen av den preliminära skatten ska hänsyn tas till vad som ingår i slutlig skatt enligt vad som sägs i 11 kap. 9−11 §§ SBL. Där framgår att i den slutliga skatten ingår bl.a. statlig och kommunal inkomstskatt, fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, mervärdesskatt som redovisas i självdeklarationen, egenavgifter enligt SAL samt allmän pensionsavgift. Hänsyn ska också tas till skattereduktion för underskott av kapital, jobbskatteavdrag, skattereduktion för hushållsarbete och för skattereduktion som medges sjömän. Således ska Skatteverket vid beräkningen för den särskilda beräkningsgrunden ta hänsyn till om den skattskyldige ska betala fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift. Hänsyn ska också tas till sådana inkomster för vilka skatteavdrag inte kan göras. Exempel på det sistnämnda kan vara en person som

från en annan arbetsgivare enbart får ersättning i form av skattepliktiga förmåner. Även värdet av skattepliktiga förmåner ska ingå i underlaget för skatteavdrag vilket framgår av 8 kap. 14 § SBL.

**Beslutets utformning**

Beslutet om särskild beräkningsgrund kan vara utformat på flera olika sätt och exempelvis innebära:

- att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten minskad med visst belopp,
- att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten ökad med visst belopp,
- att skatteavdraget ska göras med särskilt angiven procentsats av inkomsten.

Som nämnts ovan är beslut om särskild beräkningsgrund vanliga för personer som har stora ränteutgifter med anledning av bostadslån. Ett sådant beslut kan exempelvis utformas på följande vis: ”A-skatt ska beräknas på summa kontant lön och ev. förmån minskad med 2 300 kr per månad.” I de fall arbetsgivaren betalar ut halvmånads- eller tvåveckorslön ska minskningsbeloppet justeras med hänsyn till detta innan skatteavdraget avläses i tabellen.

**Procentbeslut**

Beslut om särskild beräkningsgrund utformade som procentbeslut används när det är mindre lämpligt med beloppsbeslut, t.ex. om det är fråga om en person med inkomster som varierar mycket mellan utbetalningstillfällena. Som exempel kan nämnas sådana försäljare vilkas inkomster till stor del utgörs av provisioner.

Skatteverket kan inte besluta om särskild beräkningsgrund efter första löneutbetalningen under året. En ansökan om särskild beräkningsgrund måste i sådant fall kompletteras och behandlas som en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag.

#### 6.5.6.2 Ändrad beräkning av skatteavdrag, ”jämkning”

Skatteverket kan enligt 8 kap. 29 § SBL besluta om ändrad beräkning av skatteavdraget för att uppnå att detta stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten.

Ordet ”jämkning” som var det begrepp som användes tidigare, har i SBL ersatts av begreppet ”ändrad beräkning”, eftersom begreppet jämkning ansågs ålderdomligt och dessutom ofta missuppfattades att betyda enbart sänkning.

Skillnaden mellan de två instituten särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning kan förklaras enligt följande:

Ett beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag fattas av myndigheten innan det första skatteavdraget för inkomståret ska göras.

Ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär i praktiken en form av omprövning av ett tidigare fattat beslut om hur skatteavdraget ska beräknas. Det tidigare beslutet kan vara den skattetabell som ska tillämpas för personen (8 kap. 1 §) eller ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 11 §.

**Ändring på Skatteverkets initiativ**

Beslut om ändrad beräkning fattas vanligen på ansökan från den skattskyldige. Skatteverket kan också på eget initiativ ta upp frågan om ändrad beräkning. Att den skattskyldige i sådana fall ska ges möjlighet att yttra sig om det inte uppenbarligen är obehövligt stadgas i 14 kap. 1 §. Om verket således har sådan kännedom om personens inkomstförhållanden som innebär att skatteavdrag enligt tabell blir för lågt kan myndigheten besluta om ett förhöjt avdrag.

Det finns inga beloppsgränser angivna för när ändrad beräkning kan göras. I paragrafen sägs att ändring kan beslutas om den avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl. Vad som avses med betydande belopp ska avgöras från fall till fall. Som riktlinje för bedömningen bör vara att skillnaden mellan preliminär skatt enligt tabellavdrag och den beräknade slutliga skatten bör vara åtminstone 0,2 prisbasbelopp, dvs. ca 8 000 kr.

**Betydande belopp**

Andra särskilda skäl att ändra beräkningen trots att det inte är fråga om betydande belopp kan vara att den skattskyldige emigrerat eller i samband med avvecklingen av ett dödsbo, där inkomsterna kan beräknas exakt (prop. 1996/97:100 s. 549).

**Ränteinkomster**

För en skattskyldig som inte debiterats någon preliminär skatt ska en ändrad beräkning i första hand avse ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst (se om detta begrepp ovan vid 6.5.1.3). Om emellertid ersättningen från huvudarbetsgivaren inte är tillräcklig för den ändrade beräkningen, dvs. om skatteavdraget från huvudarbetsgivaren skulle uppgå till mer än 100 %, så kan ändringen också avse sidoinkomster. Bestämmelser om detta finns i 24 § SBF. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag kan också avse ränta och utdelning vilket framgår genom en hänvisning i 8 kap. 29 § SBL till

8 kap. 13 §. När det gäller kapitalinkomster kan ett beslut om ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag över huvud taget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper.

Turordningen för vilka inkomster som kan omfattas av ändrad beräkning kan således sammanfattas enligt följande.

Ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag ska avse:

- inkomsten från huvudarbetsgivaren
- sidoinkomster
- kapitalinkomster.

Vid den ändrade beräkningen ska hänsyn också tas bl.a. till belopp som kan komma att tillgodoräknas den skattskyldige utöver A-skatt (29 § 2 st.). Det kan exempelvis vara debiterad F-skatt som naturligtvis måste beaktas för att uppfylla målet om bättre överensstämmelse mellan preliminär skatt och beräknad slutlig skatt.

Ett beslut om ändrad beräkning ska självfallet skickas till den skattskyldige. Beslutet kan utformas på samma sätt som vid beslut om särskild beräkningsgrund, t.ex. att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten minskad med visst belopp etc. (jfr ovan vid avsnitt 6.5.6.1).

Om Skatteverket efter ansökan från konkursbo eller kronofogdemyndighet (jfr avsnitt 6.5.6.4) beslutat om minskat skatteavdrag ska, enligt 22 § SBF, arbetstagaren och arbetsgivaren underrättas om beslutet. Om verket beslutat att skatteavdrag ska göras med högre belopp än som tidigare bestämts eller om den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag i stället för F-skatt, ska också arbetsgivaren underrättas om beslutet, om det behövs (23 § SBF).

#### 6.5.6.3 Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning avseende juridisk person

I 8 kap. 12 § SBL sägs att när Skatteverket beslutar om skatteavdrag enligt särskild beräkningsgrund i fråga om ersättning till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare. Vidare sägs att sådant beslut inte får fattas beträffande ersättning till handelsbolag om det inte finns särskilda skäl. Motsvarande regler finns när det gäller ändrad beräkning av skatteavdrag genom en hänvisning i

29 § till 12 §. Samma bestämmelser finns också beträffande förtida återbetalning av preliminär skatt i 18 kap. 3 §.

De angivna bestämmelserna har tillkommit för att inte reglerna om skatteavdrag från ersättning för arbete till juridisk person, som inte har F-skatt, ska bli helt verkningslösa.

*Exempel*

Antag att ett företag anlitar ett konsultbolag som inte har F-skatt. Konsultbolaget har vissa smärre kontorskostnader samt sådana lönekostnader att bolaget inte redovisar någon skattepliktig vinst. Bolaget har inga anställda utöver delägarna. Undantagsregeln i 8 kap. 12 § respektive 29 § innebär att Skatteverket enbart får ta hänsyn till kontorskostnaderna vid beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag, vilket får till följd att utbetalaren även fortsättningsvis kommer att vara skyldig att göra skatteavdrag från arbetsersättningarna till konsultbolaget.

**Handelsbolag**

Ett handelsbolag påförs ingen inkomstskatt varför ett handelsbolag oftast skulle få skatteavdraget ändrat till noll kr om inte undantagsreglerna fanns. Som nämnts har Skatteverket möjlighet att besluta om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning om det finns särskilda skäl. Sådana skäl kan t.ex. finnas om det skatteavdrag som skulle komma i fråga för ett handelsbolag uppenbarligen inte kan antas komma att behövas för att täcka bolagets kommande debiteringar på skattekontot. Detta torde normalt endast kunna inträffa under senare delen av inkomståret (jfr prop. 1996/97:100 s. 557 f.).

Observera möjligheten för handelsbolag att efter ansökan få överskjutande preliminär skatt överförd till delägares skattekonto för att på så vis täcka delägares preliminära skatt.

#### 6.5.6.4 Frivillig höjning av skatteavdraget

I stället för att ansöka om beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag kan den skattskyldige själv begära att arbetsgivaren gör ett förhöjt skatteavdrag exempelvis genom att be arbetsgivaren att förutom tabellavdrag vid varje lönetillfälle också göra avdrag med ett visst belopp. Detta är den enda situation när en arbetsgivare får tillmötesgå en anställds begäran om ändrat skatteavdrag, dvs. när avdrag ska göras med högre belopp än vad som gäller enligt skattetabell eller enligt beslut från Skatteverket (8 kap. 7 § SBL).

Det är endast den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga ersättning för arbete, dvs. huvudarbetsgivaren, som är skyldig att efterkomma betalningsmottagarens begäran om förhöjt skatteavdrag. En begäran om förhöjt skatteavdrag kan inte heller göras hos den som betalar ut ränta och utdelning. Se om begreppen huvudsaklig inkomst och huvudarbetsgivare i avsnitt 6.5.1.3.

Arbetsgivaren är skyldig att verkställa arbetstagarens begäran senast från och med det första utbetalningstillfälle som infaller sedan två veckor gått efter det att arbetsgivaren fått del av anmälan.

**Konkurs eller utmätning**

I andra stycket i den angivna paragrafen sägs att arbetsgivaren inte får tillmötesgå arbetstagarens begäran om förhöjt skatteavdrag om Skatteverket med stöd av 27 eller 28 § i samma kapitel har beslutat om minskning av skatteavdraget i samband med konkurs eller utmätning. Om en person har försatts i konkurs eller är föremål för utmätning i lön kan verket på ansökan från konkursboet eller Kronofogdemyndigheten besluta om minskat skatteavdrag. En konkursgäldenär är skattskyldig för de arbetsinkomster han uppbär under konkursen och skatteavdrag ska göras enligt SBL:s regler. Om det kan antas att den sammanlagda preliminärskatten för gäldenären kommer att överstiga den beräknade slutliga skatten, kan Skatteverket besluta om minskat skatteavdrag. Såväl arbetsgivaren som arbetstagaren ska underrättas om beslutet (22 § SBF). Det skulle då kunna vara av intresse för konkursgäldenären eller den som är föremål för utmätning att genom ett förhöjt skatteavdrag minska borgenärernas möjlighet till betalning eftersom den kontanta nettolönen minskar i motsvarande mån. I de fall konkursen avslutats eller utmätning verkställts skulle det finnas en åtminstone teoretisk möjlighet för gäldenären att återfå det överskjutande skattebeloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms.

#### 6.5.6.5 Skatteavdrag i euro

Det kan förekomma att arbetsgivare betalar ut lön i annan valuta t.ex. i euro. Detta kan medföra vissa problem vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och i samband med redovisningen i SKD och på kontrolluppgift. I 8 kap. 30 § stadgas därför att om ersättning för arbete betalats ut i utländsk valuta och uppgift om skatteavdragets belopp, enligt 5 kap. 12 § 2 st., lämnats i denna valuta, ska skatte-

avdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Eftersom de flesta arbetsgivare förbereder sina löneutbetalningar i god tid före utbetalningsdagen är det inte möjligt att avvakta utbetalningsdagens valutakurs för beräkning av skatteavdraget. Den arbetsgivare som för beräkning av skatteavdraget räknar om ersättningen med ledning av annan valutakurs än utbetalningsdagens kurs, ska därför lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp i den utländska valutan. På lönebeskedet kommer således avdragen skatt att till sitt belopp anges i den utländska valutan. Skatteavdraget ska härefter räknas om till svenska kronor enligt valutakursen på utbetalningsdagen. Detta belopp ska sedan tas upp i skattedeklarationen och betalas in till Skatteverket samt tas upp i kontrolluppgiften.

I prop. 1999:2000:23 s. 191 f illustreras reglerna med följande exempel.

> ”Antag att ett företag hanterar sina löner fem dagar före löneutbetalningstillfället och att de gör sina löneutbetalningar i euro. Valutakursen på lönehanteringsdagen är 8 kr per euro och på löneutbetalningsdagen 10 kr per euro.
>
> Företaget skall betala ut lön med 1 250 euro. Detta belopp måste räknas om till svenska kronor enligt kursen på lönehanteringsdagen för att skatteavdraget skall kunna beräknas. På den till kronor omräknade ersättningen (1 250 euro x 8 = 10 000 kr) beräknas skatteavdraget till 3 000 kr.
>
> Eftersom lönen utbetalas i euro och skatteavdraget beräknats på lön omräknad till kronor enligt en annan valutakurs än utbetalningsdagens kurs, skall uppgift om avdragen skatt anges i euro på lönebeskedet. Skatteavdraget på 3 000 kr motsvarar 375 euro (3 000 kr / 8). På lönebeskedet redovisas således lön 1 250 euro och avdragen skatt 375 euro.

**Valutakurs utbetalningsdagen**

Arbetsgivaren skall räkna om utbetald lön samt avdragen skatt enligt kursen på löneutbetalningsdagen för att sedan redovisa dessa till kronor omräknade belopp till Skatteverket. I skattedeklarationen redovisas således utbetald ersättning 12 500 kr (1 250 euro x 10) och avdragen skatt 3 750 kr (375 euro x 10). Det senare beloppet skall även inbetalas till Skatteverket.

I kontrolluppgiften tas upp utbetald lön 12 500 kr och avdragen skatt 3 750 kr.

Arbetsgivaravgifterna beräknas på underlaget 12 500 kr.”

## 6.6 Vissa tidsfrister

I 5 kap. 13 § SBL finns en tidsfrist som anger när en arbetsgivare är skyldig att tillämpa vissa beslut om skatteavdrag. Arbetsgivare ska följa beslutet senast från och med det första utbetalningstillfället som infaller sedan två veckor har gått efter det att arbetsgivaren fick del av beslutet.

De beslut som avses i bestämmelsen är

- beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag enligt 8 kap.11 § SBL,
- beslut om minskat skatteavdrag vid konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 och 28 §§ SBL,
- beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 8 kap. 29 § SBL.

Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär vanligen ett lägre skatteavdrag än avdrag enligt skattetabell. Det ligger därför i den skattskyldiges eget intresse att meddela sin arbetsgivare beslutet. Eftersom ett ändringsbeslut även kan innebära en höjning av skatteavdraget finns i 5 kap. 16 § en bestämmelse som säger att den som har fått ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag genast ska visa upp beslutet för arbetsgivaren.

Samma tidsfrist på två veckor gäller även när en anställd till sin arbetsgivare anmäler att arbetsgivaren ska göra förhöjt skatteavdrag (8 kap. 7 § SBL). Tidsfristen gäller från det arbetsgivaren fick del av anmälan.

## 6.7 Lönespecifikation

Arbetsgivare som gör skatteavdrag fungerar i praktiken som statens uppbördsman. Det avdragna skattebeloppet är arbetstagarens pengar som arbetsgivaren innehållit för att betala till Skatteverket som arbetstagarens preliminära skatt. Det är först genom att den avdragna skatten redovisas på den kontrolluppgift som avser arbetstagaren som myndigheten har möjlighet att tillgodoräkna arbetstagaren skattebeloppet. För arbetstagaren kan det därför under inkomståret råda en viss osäkerhet huruvida han kommer att gottskrivas avdraget. För att i viss

mån skydda den anställde finns det i SBL en bestämmelse som säger att den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets storlek (5 kap. 12 §). Bestämmelsen innebär att arbetsgivare ska lämna någon form av lönespecifikation vid varje lönetillfälle. Om den anställde konstaterar, vanligen när han får inkomstdeklarationen, att han inte blivit tillgodoräknad skatteavdraget, kan han genom att lämna en s.k. skattereklamation till sitt skattekontor påkalla utredning (se om skattereklamationer i avsnitt 6.10.3). Lönespecifikationer utgör därvid ett starkt bevis för att utbetalaren gjort skatteavdrag. Här bortses från fall där det råder intressegemenskap mellan arbetstagaren och arbetsgivaren.

**Undantag**

Det finns vissa undantag från arbetsgivares skyldighet att vid varje utbetalningstillfälle lämna besked om skatteavdragets storlek (5 kap. 12 § 3 st.). Skatteverket får meddela föreskrift om undantag från skyldigheten i de fall avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället. Undantaget avses främst gälla pensionsutbetalare som betalar ut belopp som oftast är detsamma varje månad under ett kalenderår. Det är då tillräckligt att utbetalaren vid första utbetalningstillfället under året lämnar uppgift om skatteavdraget. Uppgift behöver då inte lämnas följande månader så länge ingen förändring sker.

Bestämmelsen i 2 st. har kommenterats ovan vid avsnitt 6.5.6.5.

## 6.8 Underlag för skatteavdrag

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är enligt 5 kap. 1 § SBL skyldig att göra skatteavdrag. Bestämmelserna om vilket underlag som ska tillämpas vid beräkningen av skatteavdraget finns i 5 kap. 2 § och 8 kap. 14–24 § SBL. Huvudregeln i 5 kap. 2 § anger att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Om arbetstagaren får andra förmåner ska skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde. Vad som här avses är sådana förmåner som utgått för tjänsten och som är skattepliktiga enligt 11 kap.1 § IL. Av naturliga skäl kan skatteavdrag beräknat på skattepliktiga förmåner verkställas endast om kontant lön också betalas ut vid sidan av förmånerna. Att pension, sjukpenning m.m. ska likställas med ersättning för arbete anges i 5 kap. 2 §.

### 6.8.1 Kontant lön – kontantprincipen

Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle kontant ersättning för arbete utbetalas enligt den grundläggande bestämmelsen i 5 kap. 1 § SBL. Det innebär att skatteavdrag ska göras också när förskott på lön betalas ut (se vidare nästa avsnitt).

**Kontantprincipen**

Den angivna huvudregeln kan också sägas vara ett uttryck för kontantprincipen som anger till vilket beskattningsår en betalning ska hänföras. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Kontantprincipen är strikt och innebär att den skattskyldige och arbetsgivaren inte har någon möjlighet att välja, vid betalningar kring ett årsskifte, till vilket år inkomsten ska hänföras. Skatteavdraget ska som nämnts göras vid varje tillfälle som ersättning utbetalas och avdraget ska av arbetsgivaren redovisas i den skattedeklaration som lämnas månaden efter det utbetalningen gjordes.

**Undantag**

Det finns i lagtexten vissa särskilt angivna undantag från kontantprincipen. Undantagen avser:

**Kundtrohetsrabatter**

– intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande då intäkterna ska räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem (8 kap. 14 § 3 st. SBL, se vidare avsnitt 6.8.2.4),

**Ersättning från utländsk utgivare**

– ersättning eller förmån från utländsk utgivare i vissa fall då ersättningen eller förmånen också ska räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem (8 kap. 14 § 3 st. SBL, se vidare avsnitt 6.8.2.5) samt

**Fritt drivmedel**

– drivmedelsförmån som enligt 10 kap. 10 § IL ska hänföras till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del (se vidare avsnitt 6.8.2.6).

#### 6.8.1.1 Förskott på lön

Förskott på lön ska behandlas som lön och inte som lån från arbetsgivaren. Skatteavdrag ska enligt 5 kap. 1 § SBL göras på ersättning för arbete vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skatteavdrag ska enligt 2 § göras från all kontant ersättning för arbete. I 8 kap. 26 § finns bestämmelserna om hur skatteavdraget från förskott ska beräknas. I första stycket. sägs att skatteavdraget ska beräknas till så stor del av skatteavdraget på hela ersättningen som det utbetalda beloppet utgör av hela ersättningen. Ett exempel kan illustrera lagtexten:

X erhåller i början av månaden ett förskott på 5 000 kr av sin sammanlagda månadslön, 15 000 kr. Skatteavdraget på hela lönen utgör enligt viss tabell 5 033 kr. Eftersom förskottet uppgår till 1/3 av hela lönen ska skatteavdrag på förskottet göras med 1/3, dvs. 1 678 kr.

I andra stycket anges att om hela ersättningen inte är känd då förskottet betalas ut ska skatteavdraget beräknas som om förskottet utgör hela ersättningen för tidsperioden. När resterande belopp betalas ut ska skatteavdrag göras med återstående del av det sammanlagda avdraget för hela ersättningen (tredje stycket).

*Exempel*

En provisionssäljare erhåller ett förskott på 10 000 kr. Månadens sammanlagda provision är då inte känd. Skatteavdrag görs enligt viss tabell för inkomsten 10 000 kr med 3 042 kr. Vid månadens slut utbetalas ytterligare provisioner med 15 000 kr. Skatteavdrag ska då göras med det avdrag som avser en månadslön på 25 000 kr, vilket enligt samma tabell motsvarar 9 591 kr, minskat med det avdrag som gjorts från förskottet: 9 591–3 042= 6 549. Avdraget från återstoden ska således enligt exemplet göras med 6 549 kr.

#### 6.8.1.2 Lön eller lån

**Förskott är inte lån**

**Avtal om lån**

I vissa fall uppstår svårigheter med att bedöma om en utbetalning utgör lön eller om det i stället är fråga om ett penninglån från arbetsgivaren. Som ovan sagts anses ett förskott på lön inte utgöra lån, utan skatteavdrag görs i samband med att förskottet utbetalas. Har en anställd lånat pengar från sin arbetsgivare ska lånet däremot inte anses som lön. Det måste dock redan vid utbetalningstillfället ha utgjort ett lån för vilket den anställde har en återbetalningsskyldighet. Det bör ankomma på parterna att visa att det är fråga om lån och inte lön. Detta görs enklast genom att det upprättas lånehandlingar där lånevillkoren framgår eller på annat sätt. Det finns civilrättsligt inga formkrav på ett låneavtal. Ett avtal kan således träffas muntligt med de konsekvenser av bevisproblem som alltid kan uppstå vid muntliga överenskommelser.

**Efterskänkt lån**

Om arbetsgivaren senare efterskänker lånet får skatteplikt anses inträda när lånet efterges. Det efterskänkta beloppet ska då ingå i underlaget för skatteavdrag och avdrag ska göras den månad lånet efterskänks. Avdraget görs från den kontanta

ersättning som då utbetalas i den mån den kontanta ersättningen ger utrymme för skatteavdrag.

#### 6.8.1.3 Avräkningskonto

När det inte föreligger ett normalt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och anställd kan det bli större svårigheter att skilja lån från lön. Av 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (ABL) framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. sin ägare. En överträdelse av detta låneförbud kan innebära straffsanktion (19 kap. 1 § ABL). Förskott på lön utgör inte lån och omfattas därför inte av låneförbudet. Det är inte ovanligt att huvudägaren i fåmansföretag bokför sina à-contouttag ur rörelsen på ett avräkningskonto. Sådana à-contouttag anses i allmänhet som förskott på lön eller som direkt löneutbetalning. Enligt kontantprincipen är då arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag när uttaget görs. Har ägarens uttag inte redovisats bör de i allmänhet betraktas som löneuttag om inte omständigheterna utvisar annat (jfr SOU 1989:2 s. 170). Det bör i sådana fall vara den skattskyldige som har att visa att det i stället skulle ha varit fråga om ett lån redan vid uttagstillfället, dvs. att det då förelåg en återbetalningsskyldighet och återbetalningsavsikt. Se vidare avsnitt 8.2.4.4 vid kantrubriken Lön eller lån.

RSV har i en promemoria 1994-04-20, dnr 3126-94/900, behandlat gränsdragningen mellan förbjudna lån och lön.

Uttag i form av att ett bolag betalar räkningar och andra kostnader för företagsledare och andra verksamma i företaget betraktas också som lön. Lön är hänförlig till det kalenderår då lönen uppburits. Detta gäller även i de fall ett företag tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår. Skatteavdrag beräknas också på sådana uttag som innebär att bolaget betalat diverse privata räkningar för företagsledaren. Skatteavdraget på dessa får dock göras i efterhand senare under samma avlöningsperiod, i samband med utbetalning av lön eller annan kontant ersättning, som skatteavdrag ska göras på.

#### 6.8.1.4 Tantiem

**Företagets avdragsrätt**

Tantiem betalas ofta ut av fåmansföretag till företagsledare. Med tantiem eller liknande ersättning avses i regel ersättning som erhålls på grund av utförd prestation och som baseras på föregående räkenskapsårs resultat. Reglerna om företags avdragsrätt för tantiem har förändrats från 2000 med anledning av de ändrade skattereglerna för fåmansföretag. I Skatteverkets promemoria 2000-03-14 (dnr 2664-00/110) om vissa skatte-

rättsliga frågor med anledning av slopandet av de s.k. stoppreglerna har konsekvenserna av de ändrade bestämmelserna beskrivits. Av promemorian framgår att allmänna regler gäller för företags avdrag för tantiemavsättning (lönetillägg).

**Beskattningstidpunkt**

Avdrag för tantiem får således ske vid taxeringen för det beskattningsår då avsättningen har gjorts i räkenskaperna. Detta förutsätter att avsättningen är förenlig med god redovisningssed. Tantiem ska tas upp till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för lyftning. Delägare tillkommande belopp är normalt tillgängligt för lyftning då fordran uppkommit och då denna är bestämd till sin storlek, dvs. i samband med gottskrivningen. Ett företag kan använda löneutbetalningar till delägare i syfte att nollställa bolagets resultat. I denna situation sker en avsättning för ett lönetillägg i företagets räkenskaper per bokslutsdatum. Storleken på detta lönetillägg bestäms dock först när företagets bokslut är klart. Ordinarie bolagsstämma ska enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen hållas inom sex månader från utgången av räkenskapsåret. Tantiem anses normalt vara tillgängligt för lyftning senast vid den tidpunkt då bolagsstämman beslutat om att fastställa resultat- och balansräkningen. (Jfr RÅ 1969 Fi 1166, RÅ 1971 ref. 20 I–IV, RRK 1974 1:47 och 1:82.)

**Skatteavdrag**

Skatteavdrag ska göras när tantiem eller förskott på tantiem betalas ut eller på därmed jämförligt sätt gjorts tillgängligt för lyftning. Skatten beräknas enligt bestämmelserna om skatteavdrag från engångsbelopp (8 kap. 8 § SBL).

#### 6.8.1.5 Skatteavdrag från lön till skolungdom

Skolungdom och studerande med tillfällig anställning under ferier och annan ledighet har ofta så låga inkomster att de inte blir beskattade. För att inte arbetsgivare som betalar ut lön till feriearbetande skolungdom ska bli skyldiga att göra skatteavdrag enligt tabell borde rätteligen arbetstagaren visa upp ett beslut från Skatteverket om befrielse från eller ändrad beräkning av skatteavdrag.

**Intyg**

För att inte Skatteverket ska överhopas med ansökningar om ändrad beräkning inför varje sommarlov och för att underlätta för såväl skolungdom som arbetsgivare, finns möjlighet för arbetsgivaren att i vissa fall inte göra skatteavdrag. Detta gäller om arbetstagaren gör troligt eller om arbetsgivaren kan anta att arbetstagaren kommer att vara bosatt i Sverige under hela året och den sammanlagda inkomsten under året inte kommer att uppgå till mer än till ett visst belopp vilket för 2008 uppgår till

17 399 kr. I inkomsten ska räknas in sådan semesterersättning som kommer att utbetalas under året samt värdet av eventuella skattepliktiga förmåner, t.ex. fri kost. Blankett för intyget finns på ansökan om ändrad beräkning (SKV 4301).

Observera att detta intyg inte fritar arbetsgivaren från skyldigheten att lämna kontrolluppgift på lönen. Arbetsgivaren är också skyldig att betala arbetsgivaravgifter även om han inte behöver göra skatteavdrag. Avgiftsskyldigheten inträder så snart ersättningen under ett och samma år uppgår till minst 1 000 kr. Det finns heller ingen nedre åldersgräns avseende arbetstagaren för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

#### 6.8.1.6 Drickspengar

**På grund av arbetsavtal**

Även drickspengar som en anställd erhåller i arbetet är skattepliktiga. Under vissa förutsättningar som anges i 8 kap. 18 § SBL ska dricksen också ingå i underlaget för skatteavdrag. Det gäller för arbetstagare som på grund av arbetsavtal har rätt att ta emot drickspengar direkt från allmänheten. Vidare krävs att arbetsgivaren känner till eller kan uppskatta storleken på drickspengarna.

**Utgivaren**

Det kan ifrågasättas i vilken utsträckning bestämmelsen numera kan anses vara tillämpbar. Det tidigare systemet med att dricks särskilt angavs på restaurangnotan har upphört. Likaså har de tidigare reglerna avskaffats som innebar att taxiförare beskattades för drickspengar som var bestämda efter viss procentsats på inkört belopp. Det torde därför inte med fog kunna hävdas att den dricks dessa kategorier anställda kan erhålla utges på grund av arbetsavtal. Det är vanligt att restauranggäster eller taxikunder betalar med någon form av konto- eller bankkort och där anger ett visst belopp som dricks. I sådana fall kan visserligen hävdas att arbetsgivaren får kännedom om dricksens belopp, men om den inte utgår på grund av arbetsavtal faller den ändock utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Här torde utgivaren av dricksen anses som arbetsgivare. För den händelse dricksen skulle uppgå till minst 1 000 eller 10 000 kr till respektive mottagare blir utgivaren skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

**Arbetsgivaren betalar dricksen**

Om den dricks kunder och gäster betalar samlas upp av arbetsgivaren som sedan i sin tur fördelar den efter eget bestämmande till olika anställda bör betalningen betraktas som om den kommit från arbetsgivaren, som då också ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på utbetalade drickspengar.

#### 6.8.1.7 Återkrav av lön

Det förekommer relativt ofta att arbetsgivare av misstag betalar ut för mycket lön till anställda. Det kan vara stora arbetsgivare som fortsätter att betala ut lön någon månad efter att den anställde slutat sin anställning eller sjuklön betalas ut till någon som samtidigt erhåller sjukpenning från försäkringskassan. Det kan finnas ett flertal olika orsaker till de felaktiga utbetalningarna. Det är även vanligt att försäkringskassor och arbetslöshetskassor betalar ut belopp som mottagaren inte har rätt till. När utbetalarna av de felaktiga ersättningarna kräver åter beloppen uppstår ofta frågor om hur de gjorda skatteavdragen ska hanteras.

Vanligen ska en återbetalning påverka taxeringen för det inkomstår som ersättningen erhölls. Det kan dock förekomma fall där en återbetalning ska påverka taxeringen för det beskattningsår som återbetalningen skett. Så har skett vid återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos annan arbetsgivare (t.ex. RÅ 1974 ref. 5). Det ansågs att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten. Samma resonemang fördes i ett icke överklagat förhandsbesked. Sökanden hade fått skadestånd för inkomstbortfall vilket medförde skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd som tidigare erhållits för samma tid. SRN fann med hänsyn till det nära samband som förelåg mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att återbetalat belopp var avdragsgillt återbetalningsåret. Se vidare i Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering avsnitt 16.3.2.

**Ej skattepliktigt**

En felaktig utbetald ersättning som återkrävs kan inte hänföras till någon förvärvskälla och är därför inte skattepliktig (jfr RÅ 1927 not Fi 28). En sådan felaktigt utbetald ersättning är endast att anse som en fordran som utbetalaren har på mottagaren. Om utgivaren begär beloppet åter så sent att mottagaren hunnit bli beskattad för ersättningen kan denne begära omprövning av taxeringen för det inkomstår som ersättningen utbetalades.

**Återkrav av nettobelopp**

**Återkrav av bruttobelopp**

Om en arbetsgivare konstaterar den felaktiga utbetalningen redan samma år som den är gjord torde han av praktiska skäl kunna begränsa återkravet gentemot mottagaren till ersättningen efter skatteavdrag, nettobeloppet. Det avdragna skattebeloppet kan arbetsgivaren i sådant fall reglera vid näst-

kommande skattedeklaration. Om återkravet riktas mot den anställde så sent att bruttobeloppet ingår i summa lön på lämnad kontrolluppgift bör arbetsgivaren i stället återkräva bruttoersättningen från mottagaren. Arbetsgivaren bör lämna en rättelse av kontrolluppgiften där lönesumman reduceras med det återkrävda bruttobeloppet. Det belopp som redovisats som avdragen skatt ska inte ändras eftersom skatteavdraget faktiskt är gjort och den anställde ska krediteras preliminärskatten när den slutliga skatten bestäms.

**Återkravet efterskänks**

Om arbetsgivaren ett senare år beslutar efterskänka det återkrävda beloppet kan det innebära att skatteplikt uppstår för arbetstagaren för det inkomstår som kravet efterskänktes.

Jfr avsnitt 8.2.4.5 angående hanteringen av arbetsgivaravgifter i samband med återkrav.

### 6.8.2 Förmåner

Reglerna om beskattning av förmåner i anställningen är omfattande och kan för många upplevas som komplicerade. Det finns såväl skattefria som skattepliktiga förmåner. Det kan uppstå svårbedömda gränsdragningsproblem om vad som är skattepliktigt respektive skattefritt. Det finns olika regler för hur förmåner ska värderas och det finns i vissa fall olika regler för hur samma förmån ska värderas vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och redovisning på kontrolluppgift i förhållande till inkomsttaxeringen. Det kan också innebära svårigheter att bedöma när en förmån uppstår. Det är på arbetsgivaren ansvaret i första hand vilar att förmåner blir beskattade och blir underlag för socialavgifter samt att förmånerna värderas korrekt vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och vid redovisningen på kontrolluppgift. Kontrolluppgiften är här av central betydelse. Den utgör underlaget för inkomsttaxeringen av landets löntagare.

8 kap. 14–17 §§ SBL reglerar vad som gäller beträffande skatteavdrag om arbetsgivaren vid sidan av kontant ersättning för arbete också ger ut skattepliktiga förmåner. Vid beräkning av skatteavdraget ska hänsyn tas till förmånernas sammanlagda värde. En förutsättning för att skatteavdrag ska kunna göras på utgivna förmåner är att det också samtidigt ges ut kontant ersättning från vilken avdrag kan göras.

**Skatteavdraget större än den kontanta lönen**

En ofta förekommande fråga är hur en arbetsgivare ska göra om det en viss månad ges ut förmåner av så stort värde att den kontanta lönen inte är tillräckligt stor för att hela det skatte-

avdrag som föranleds av förmånerna ska kunna göras. Det kan vara en anställd som vid ett tillfälle utnyttjat personaloptioner eller erhållit värdepapper där preliminärskatten på förmånen kanske överstiger den kontanta bruttolönen. Arbetsgivaren ska i sådant fall göra ett skatteavdrag som är lika stort som hela den kontanta bruttolönen. ”Bristen”, dvs. det ytterligare skatteavdrag som skulle ha gjorts om det hade funnits utrymme i den kontanta lönen, får arbetsgivaren inte ”läka” genom att följande månad göra större skatteavdrag än vad som belöper på de ersättningar som hänför sig till följande månads utgivna ersättning. Den anställde kan naturligtvis begära att arbetsgivaren följande månader gör ett förhöjt skatteavdrag enligt 8 kap. 7 § eller begära beslut från Skatteverket om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 §. Observera att verket kan besluta om ändrad beräkning på eget initiativ, således utan någon ansökan från arbetstagaren.

**Skattepliktiga förmåner**

**Skattefria förmåner**

Underlag för skatteavdrag är sådana förmåner som utgått pga. anställningen och som är skattepliktiga enligt bestämmelserna i IL. I 11 kap. 1 § IL anges att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap. I 8 kap. IL finns ett antal ersättningar angivna som är skattefria t.ex. lotterivinster, vissa bidrag och bistånd, vissa försäkringsersättningar, inkomster från försäljning av vilt växande bär, svamp och kottar m.fl. ersättningar. I 11 kap. IL finns uppräknat ett flertal olika förmåner som inte ska tas upp. Ersättningar och förmåner som enligt IL inte ska tas upp ska inte heller ingå i underlaget för skatteavdrag.

#### 6.8.2.1 Värdering av förmåner

**Marknadsvärde**
**Schabloner**

Vid bestämmande av underlaget för skatteavdrag ska förmånerna, enligt 8 kap. 17 § SBL, med vissa undantag, beräknas enligt reglerna i IL. Huvudregeln finns i 61 kap. 2 § IL där det sägs att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i samma kapitel. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Vidare framgår av 61 kap. att bilförmån, kostförmån, vissa reseförmåner och ränteförmån värderas enligt schablon. De reseförmåner som avses gäller anställda inom rese- eller trafikbranschen för resor med inskränkande villkor. Av 3 a § framgår att även bostadsförmån i visst fall ska

schablonvärderas. Det avser bostadsförmån (och kostförmån) som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll. Av 11 kap. 5 § IL framgår att förmån av logi ombord på fartyg inte ska tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst. I 61 kap. 15–17 §§ IL finns regler om hur ränteförmån ska värderas. Värdet av kost-, bil- och bostadsförmån kan justeras vid inkomsttaxeringen vilket framgår av 61 kap. 18–21 §§ IL.

Hur skattepliktiga förmåner ska värderas vid bestämmande av skatteavdrag kan sammanfattas enligt följande.

Kostförmån beräknas enligt schabloner som är angivna i 61 kap. 3 och 3 a § IL.

- Bilförmån schablonvärderas enligt 61 kap. 5–11 §§ IL.
- Ränteförmån beräknas enligt schabloner som framgår av 61 kap. 15–17 §§ IL.
- Bostadsförmån värderas schablonmässigt enligt 8 kap. 15 § SBL (gäller ej vissa sjömän).
- Övriga skattepliktiga förmåner värderas till marknadsvärdet enligt 8 kap. 17 § SBL.

Om Skatteverket har bestämt värdet av en förmån vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 9 kap. 2 § 2 st till ett justerat värde ska detta värde användas även vid beräkningen av skatteavdrag (8 kap. 16 §).

**Marknadsvärde**

Värderingen av förmåner ska göras med utgångspunkt i marknadsvärdet. Detta får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Det pris förmånshavaren skulle ha fått betala på orten om han själv hade anskaffat motsvarande vara eller tjänst kan i regel anses utgöra marknadsvärdet. Skatteverket har i allmänna råd (SKV A 2007:37) uttalat följande om vad som kan anses utgöra marknadsvärde.

> ”Marknadsvärdet bör anses motsvara det regelmässigt förekommande priset (inklusive mervärdesskatt) på varan eller tjänsten. En värdering till marknadsvärde får också anses innebära, att mottagarens individuella förhållanden, som exempelvis låg inkomst, inte kan beaktas vid värderingen. Inte heller påverkas marknadsvärdet av den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett påstående från mottagaren

att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren.”

I många fall kan det föreligga svårigheter att fastställa ett marknadsvärde. Som en utgångspunkt vid värderingen kan då användas det pris, inklusive mervärdesskatt, arbetsgivaren betalat för varan eller tjänsten. Till detta pris bör läggas den eventuella rabatt som arbetsgivaren kan ha förhandlat sig fram till, exempelvis på grund av inköp av stora mängder etc.

**Bostadsförmån**

Värdering av bostadsförmån, dvs. annan bostad än semesterbostad, ska vid beräkning av skatteavdrag göras efter vissa schabloner enligt särskilda värdetabeller som Skatteverket tar fram årligen. Bestämmelser om detta finns i 8 kap. 15 § SBL. Att samma underlag också ska tillämpas vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter framgår av 9 kap. 2 § SBL. Eftersom värdet av bostadsförmån enligt huvudregeln i IL ska beräknas till marknadsvärdet (61 kap. 2 §) kan det alltså inträffa att värderingen i inkomsttaxeringen kan avvika från det värde som var underlag för skatteavdraget. På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa samma bostadsförmånsvärde som utgör underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (6 kap. 10 § 3 st. LSK).

**Bostads- och kostförmån till anställd i samma hushåll**

I samband med att det infördes nya regler om förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § SBL infördes samtidigt särskilda regler för förmånsvärderingen av kost och bostad. Reglerna som finns i 61 kap. 3 a § IL ska tillämpas på värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll. Värdet av fri bostad ska beräknas till 600 kr för hel kalendermånad. Om förmånen endast har utgått under en del av månaden ska värdet beräknas till 20 kr per dag. Värdet av fria måltider ska beräknas till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag ska inte tas upp.

I prop. 2000/01:7 sägs på s. 33 beträffande uttrycket ”dennes hushåll” att det inte nödvändigtvis måste vara i utgivarens permanenta bostad som förmånen erhålls. Även kostförmån som utgår under till exempel en resa, bör beräknas enligt dessa regler, så länge den utgår i utgivarens hushåll. I de fall förmånstagaren får en förmån som utges utanför utgivarens hushåll, det kan t.ex. vara fråga om en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna enligt denna paragraf däremot inte tillämpas.

**Även i näringsverksamhet**

Observera att dessa värderingsregler kan tillämpas även i de fall förmånen utgör en utgift i utgivarens näringsverksamhet, t.ex. anställd i jordbruk som får förmånerna i arbetsgivarens hushåll.

**Semesterbostad**

Värdering av semesterbostad ska göras till marknadsvärdet enligt huvudregeln i IL. Här ska således, som i de flesta andra fall, samma värderingsregel vara grund för såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter som inkomsttaxering. Skatteverket skriver dock i sina allmänna råd (SKV A 2007:37) att om hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet får i stället följande schabloner tillämpas.

*Fjällstuga (lägenhet)*

| | |
|---|---|
| Jul, nyår och vårvinter (febr.–april) | 3 000 kr per vecka |
| Övrig tid | 1 200 kr per vecka |

*Sommarstuga (lägenhet)*

| | |
|---|---|
| Sommar<br>(mitten av juni–mitten av augusti) | 3 000 kr per vecka |
| Övrig tid | 1 200 kr per vecka |

Förmån av fri semesterbostad i utlandet värderas till 3 000 kr per vecka.

Det bör observeras att dessa schabloner endast får tillämpas under de angivna förutsättningarna. Om arbetsgivare tillhandahåller anställda sportstugor eller lägenheter på t.ex. vanliga vintersportorter på förmånliga villkor under skidsäsong torde det inte föreligga svårigheter att fastställa marknadspriset. Om den anställde betalar ett lägre pris för semesterbostaden än det på orten gällande marknadspriset åtnjuter han en skattepliktig förmån och skillnaden mellan det pris han betalar och marknadspriset ska utgöra underlag för skatteavdrag. Samma förmånsvärde ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter och anges på kontrolluppgiften.

#### 6.8.2.2 Betalning för förmån

**Betalning med nettolön**

Om förmånshavaren betalar någon ersättning för förmånen ska förmånsvärdet sättas ned med vad han betalat (8 kap. 14 § 2 st. SBL). Detta gäller oavsett om förmånen värderats enligt schablon eller till marknadsvärdet. Det spelar ingen roll om betalningen har gjorts till arbetsgivaren eller om den gjorts till den som tillhandahållit förmånen. Betalningar som kan påverka värdet av fri bil kan t.ex. avse reparationskostnader som den

anställde betalar till en reparationsverkstad. Observera att betalning alltid måste ha gjorts med beskattade medel, dvs. med den anställdes nettolön, för att kunna beaktas. En betalning som innebär att den anställdes bruttolön sänkts får inte påverka förmånsvärdet.

**Sänkt bruttolön**

Det förekommer ofta att anställda som kompensation för att de erhåller en förmånsbil går med på en lägre lön. Mellanskillnaden mellan den lön den anställde hade innan han fick bilförmånen och den lön han sedan erhåller kan inte i något fall betraktas som en betalning som får reducera förmånsvärdet.

*Exempel*

1. En anställd som har en månadslön på 20 000 kr erbjuds en bilförmån som värderas till 3 000 kr per månad. Den anställde ska betala 2 000 kr/månad för förmånen. Betalningen görs genom att arbetsgivaren från nettolönen varje månad gör ett avdrag med 2 000 kr. Underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir då 21 000 kr (= kontant bruttolön 20 000 kr + bilförmån 1 000 kr).
2. Om den anställde i exempel 1 i stället erbjuds förmånsbilen mot en lönesänkning (s.k. bruttolöneavdrag) med 2 000 kr/månad blir underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter också 21 000 kr (= kontant bruttolön 18 000 kr + bilförmån 3 000 kr).

**Bruttolöneavdrag för lånedator**

Det har varit vanligt med s.k. bruttolöneavdrag i samband med lånedatorer. Den tidigare skattefriheten vid lån av dator från arbetsgivaren har upphävts från 2007. Under en övergångstid har datorlånen schablonbeskattats. För 2007 har det skattepliktiga värdet varit 2 400 kr och under 2008 värderas förmånen till 400 kr per månad eller 4 800 kr för helt år (p. 4 i övergångsbestämmelserna till SFS 2007:1249). Från 2009 ska vanliga regler gälla, dvs. vid beräkningen av förmånsvärdet av att låna en dator ska marknadsvärdet gälla. I en skrivelse från Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 139638-08/111 ges några exempel på hur denna marknadsvärdering kan utföras. Datorlån som avtalats under 2006 och som då uppfyllde kraven för skattefrihet, och för vilka datorutrustningen är minst två år gammal vid ingången av 2009, får dock ett månatligt förmånsvärde på 400 kr tillämpas även fortsättningsvis under 2009.

Om äganderätten till datorn övergår till den anställde kan det bli aktuellt med förmånsbeskattning. Får den anställde köpa ut

datorn till ett pris som understiger det marknadsvärde, som en motsvarande begagnad dator kan beräknas ha, ska mellanskillnaden beskattas och därför ingå i underlaget för skatteavdrag. Även om den anställde under lånetiden fått vidkännas bruttolöneavdrag som sammantaget uppgår till datorns hela värde, får avdragen inte påverka beräkningen av om det uppstått ett skattepliktigt förmånsvärde.

**Bruttolöneavdrag utgör inte betalning**

Ett bruttolöneavdrag utgör ingen betalning för en förmån. Det innebär endast att arbetsgivaren och den anställde ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån som kan vara skattepliktig eller skattefri. När bruttolöneavdrag tillämpas för att kompensera arbetsgivarens kostnader för t.ex. en lånedator, innebär det att det är den nya lägre lönen som utgör underlag för beräkning av den pensionsgrundande inkomsten samt underlag för sjukpenning, föräldrapenning och andra förmåner från socialförsäkringen.

#### 6.8.2.3 När ska skatteavdrag göras för förmån

**När förmån åtnjuts**

I 10 kap. 8 § IL, som reglerar kontantprincipen, sägs att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. I prop. 1993/94:90 s. 82 sägs bl.a. följande om beskattningstidpunkten för förmåner: ”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen.” I normalfallet föreligger det inga svårigheter att fastställa när förmånen åtnjuts. Arbetsgivaren ska vid varje löneutbetalningstillfälle ta hänsyn till de skattepliktiga förmåner den anställde kan ha åtnjutit under samma period som den kontanta lönen avser. Man kan säga att kontantprincipen också gäller för förmånerna.

**Kontantprincipen**

Nedan redogörs för vissa undantag från denna kontantprincip.

**Bilförmån**

Som nämnts är det först om och när en förmån åtnjuts som den kan bli föremål för beskattning. Det är således inte tillräckligt att en förmån tillhandahålls. Har den tillhandahållna förmånen inte åtnjutits ska den inte beskattas. Här kan naturligtvis uppstå många bevisproblem. Den som har möjlighet att använda en bil som arbetsgivaren tillhandahåller ska beskattas för bilförmån först om bilen använts för privata resor i mer än ringa omfattning. Ju mer lämplig en bil är för privat användning, ju starkare är presumtionen för att den också används

privat. Enligt rättspraxis ställs det höga krav på den som har dispositionsmöjligheten att visa att förmånen inte åtnjutits.

**Dispositionsrätten**

Som exempel på att dispositionsmöjligheten som sådan inte utlöser förmånsbeskattning (se dock nedan beträffande dispositionsrätten till fritidshus) kan beträffande bilförmåner nämnas RÅ 1992 not.191. Fråga var om arbetsgivaravgifter skulle betalas för att delägare i ett fåmansföretag haft möjlighet att använda bolagets lätta lastbilar för privata resor. RR uttalade följande i frågan om när en förmån uppstår. ”När det gäller en bil av det slag som är aktuellt i målet – en lätt lastbil som är utrustad för laständamål – kan enbart den omständigheten att ställningen som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktisk möjlighet att privat använda bilen inte utgöra grund för bedömningen att bilförmån utgått.”

Dispositionsrättens betydelse för frågan om beskattning av bilförmån har åter prövats av RR i två fall (RÅ 2001 ref. 22 I och II).

Domarna bekräftar till en början den praxis som säger att rätten att använda en av arbetsgivaren eller företaget tillhörig bil för privat bruk innebär en så stark presumtion att bilen har använts privat, att bevisbördan blir omkastad. Det ankommer i det läget – såvitt gäller den ordinarie taxeringen – på den skattskyldige att göra sannolikt att han inte har kört bilen privat i skattepliktig omfattning.

På vilket sätt kan den skattskyldige då göra sannolikt att privatkörning inte har förekommit mer än i ringa omfattning? RR nämner först att en noggrant förd körjournal ligger nära till hands som bevismedel. Självklart är ett underlag som visar hur bilen har använts överlägset i det sammanhanget, men i domarna anges också att det inte är det enda sättet som står till buds. Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den skattskyldige även på annat sätt kan göra sannolikt att han inte kört privat med bilen. Det måste således alltid göras en sammantagen bedömning av omständigheterna i det aktuella fallet.

**Personbilar**

**Lätt lastbil**

Den ena domen rör dispositionsrätten till två personbilar medan den andra domen handlar om en lätt lastbil. Utgången i målet rörande den lätta lastbilen anges främst ha bestämts av vilken typ av bil målet gällt, bilens skick och sättet för dess användning. En slutsats av domarna är att det är betydligt svårare att bryta presumtionen i fråga om en personbil än när det gäller en lätt lastbil – och då särskilt en typisk arbetsbil. Av utredningen beträffande lastbilen framgår att den var en ren arbetsbil. Den uppges t.ex. ha varit försedd med fast inredning

och utrustning som sammanlagt vägde ett ton. Detta är omständigheter som i och för sig även utgör grund för jämkning. Av domen ska man inte dra slutsatsen att alla lätta lastbilar är rena arbetsbilar som på den grunden ska undantas från förmånsbeskattning. Många lätta lastbilar lämpar sig mycket väl även för privat bruk.

**Delägare i fåmansföretag**

I vissa fall kan dock redan dispositionsrätten utlösa beskattning. Detta gäller vissa förmåner som ges till delägare i fåmansföretag. I Skatteverkets promemoria 2000-03-14 (dnr 2664-00/110) om vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopandet av de s.k. stoppreglerna sägs bland annat följande om när beskattningstidpunkten inträder för vissa förmåner som tillhandahålls delägare.

> ”Tillgång av mer speciell karaktär som inte har någon naturlig koppling till bolaget kan vara båtar, fritidshus o.d. Kännetecknande för sådan tillgång är att den oftast upplåtes på annan plats än bolagets lokaler. En delägare i företagsledande ställning har ofta inflytande eller bestämmanderätten över tillgångens användning, vilket innebär att det inte krävs något faktiskt utnyttjande av tillgången för att förmånsbeskattning ska inträda. Det bör inte krävas att delägaren nyttjar t.ex. segelbåten utan det räcker med att han har inflytande eller bestämmanderätten (dvs. dispositionsrätt) över tillgången för att beskattning av denna ska utlösas i inkomstslaget tjänst eller kapital. En delägare som har tillgång till en fritidsfastighet under hela året ska beskattas för denna dispositionsrätt och inte endast för det faktiska nyttjandet (jfr Kammarrättens i Jönköping dom den 25 november 1998, målnr 1008-1996 och Kammarrättens i Stockholm dom den 30 november 1999, målnr 1358-1999).”

I förarbetena till slopandet av stoppreglerna (prop. 1999/2000:15) anges bland annat följande (s. 60).

> ”När det gäller anskaffningar av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/ båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och

domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk anknytning.”

**Dispositionsrätten till fritidshus**

RR har i RÅ 2002 ref. 53 rörande förmån av fri semesterbostad funnit att i det fall den skattskyldige haft oinskränkt dispositionsrätt till bostaden, ska förmånsvärdet beräknas på grundval av dispositionsrätten och inte på grundval av det faktiska nyttjandet.

Genom domen har den viktiga principen slagits fast att dispositionsrätten i vissa fall kan ligga till grund för förmånsbeskattningen. Detta gäller självklart inte beträffande alla typer av förmåner. Beskattning förutsätter ju att den skattskyldige åtnjutit förmånen, eller fått del av den som det ofta heter i senare lagstiftning (för bilar gäller särskilda regler).

**Parkeringsplats**

RR:s uttalande ”En bostadsförmån av det slag som föreligger i detta mål karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset” kan jämföras med uttalandet i prop. 1993/94:90 s. 82 där det sägs att beskattning /av naturaförmån/ i vissa fall torde ske när mottagaren på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande. Se också diskussionen i SOU 1992:57 s. 273–275 där en personlig parkeringsplats vid arbetet nämns som en förmån som disponeras från den dag den anställde accepterat den erbjudna platsen. Idag står det klart att den anställde i ett sådant fall beskattas för förmån av fri parkering oavsett hur mycket han använder parkeringsplatsen.

**Kost**

Ett annat exempel på att en förmån ska åtnjutas för att beskattning ska komma i fråga finns i RÅ 1992 ref. 108. Frågan i målet var om en person som tillhandahölls fri kost av sin arbetsgivare skulle beskattas, trots att personen, som var vegetarian, ostridigt hade avstått från att utnyttja förmånen. RR fann att det inte fanns grund för att beskatta förmånen. Personen hade inte åtnjutit förmån av fri kost.

#### 6.8.2.4 Särskilt om frequent flyer-rabatt och liknande rabattförmåner

I 8 kap. 14 § 3 st. SBL finns bestämmelser som anger att någon annan än den som ger ut förmånen i vissa fall kan anses som arbetsgivare. Den första punkten avser intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som utges pga. kundtrohet eller liknande. Den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen ska anses som arbetsgivare. Regeln betyder att om en anställd på ett företag erhåller förmåner från

ett annat företag, där han inte är anställd, ska den anställdes arbetsgivare göra skatteavdrag beräknat på förmånsvärdet. En förutsättning för detta är att förmånen grundas på de inköp av varor eller tjänster som den anställdes egen arbetsgivare har gjort hos det andra företaget. Regeln som infördes 1997 tar sikte främst på de bonuspoäng som är vanliga i samband med flygresor och hotellövernattningar. Vid flygresor kan resenären erhålla bonuspoäng, som ofta är personliga, och som innebär att resenären, när han erhållit tillräckligt många poäng, kan erhålla exempelvis en fri flygresa från det rabattgivande flygbolaget. Vid tjänsteresor är det resenärens arbetsgivare som betalat de biljettkostnader som ligger till grund för bonuspoängen. Det är också denna arbetsgivare, som har betalat kostnaderna vid tjänsteresa, som ska betraktas som arbetsgivare även för rabattförmånen trots att någon annan utger förmånen. Skatteavdraget på förmånsvärdet ska således verkställas av den ordinarie arbetsgivaren som också ska redovisa förmånen på kontrolluppgift.

**Den anställdes informationsskyldighet**

För att arbetsgivaren ska få kännedom om när och i vilken omfattning anställda åtnjutit förmåner av bonuspoäng eller andra liknande rabattförmåner är den anställde skyldig att informera sin arbetsgivare när förmånen utnyttjas. Enligt 15 kap. 4 och 5 §§ LSK ska den anställde skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Uppgiften ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dvs. med en månads förskjutning. Dock får uppgiften till arbetsgivaren inte lämnas senare än den 15 januari påföljande år.

Om en anställd, som åtnjuter sådan rabatt eller bonus som utgår pga. kundtrohet eller liknande, inte fullgör sin skyldighet enligt LSK att informera sin arbetsgivare om förmånen, kan han dömas för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader enligt 7 § 2 st. skattebrottslagen.

#### 6.8.2.5 Förmån eller ersättning från utlandet, personaloptioner m.m.

**Informationsskyldighet**

Det finns i 8 kap. 14 § 3 st. SBL ytterligare exempel på att någon annan än utgivaren av en förmån eller ersättning ska betraktas som arbetsgivare och som också innebär ett avsteg från kontantprincipen. Regeln avser såväl skattepliktiga förmåner som kontant ersättning från en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person. Om förmånen eller

ersättningen har sin grund i en anställning hos en svensk arbetsgivare är denne skyldig att räkna med förmånen/ersättningen i underlaget för skatteavdrag. Det förutsätts också att det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländska utgivaren och mottagaren. Undantaget från kontantprincipen innebär att skatteavdrag från sådana intäkter ska göras först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem. Enligt samma regler som gäller för rabattförmåner ska den som erhåller förmånen eller ersättningen skriftligen underrätta sin arbetsgivare senast månaden efter att han fått förmånen eller ersättningen, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Syftet med regeln om att uppgiften ska lämnas senast den 15 januari är att arbetsgivaren ska ges möjlighet att få med ersättningen på den kontrolluppgift som ska lämnas senast den 31 januari. Det innebär att den som fått ersättningen blir beskattad för den för det inkomstår som han erhållit ersättningen (jfr prop. 2001/02:25 s. 201).

**Personaloption**

Den angivna regeln i SBL, som trädde i kraft den 1 juli 1998, har tillkommit främst med tanke på personaloptioner som anställda i svenska företag erhåller från utländska moderbolag (se prop. 1997/98:133). Regeln är dock tillämplig även i alla andra situationer när anställda i svenska företag får ersättning från närstående utländska företag och ersättningen utges pga. anställningen i det svenska företaget. Det kan exempelvis avse säljare hos en svensk generalagent som erhåller förmån eller kontant ersättning från ett utländskt tillverkande företag på grund av uppnådda försäljningsresultat.

En personaloption är en rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller företagsgrupp. Rättigheten består i att den anställde erhåller en rätt att under vissa förutsättningar köpa aktier till ett i förväg bestämt pris. Rätten att köpa aktierna till det fastställda priset kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Vanligen förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid, om anställningen upphör.

**Beskattningstidpunkt**

Beskattningstidpunkten för ifrågavarande personaloptioner regleras i 10 kap.11 § 2 st. IL. Här sägs att om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, ska förmånen beskattas det år då rätten utnyttjas eller överlåts. Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del

förmånen då kunnat utnyttjas. Observera att detta inte gäller i de fall någon flyttar till annat EU/EES-land för att arbeta eller etablera sig som egenföretagare och som vid avflyttningen från Sverige innehar personaloptioner som vid utflyttningstillfället kan utnyttjas. Personen ska då inte beskattas för förmånen vid utflyttningen eftersom regeln i IL strider mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer. I dessa fall ska förmånen istället tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts (se Skatteverkets skrivelse 2005-11-04, dnr 131 581221-05/111). I Regeringsrättens dom 2008-04-24 (mål nr 6324-06) bekräftas detta ställningstagande. Regeringen har i prop. 2007/08:152 också föreslagit att bestämmelsen i IL om avskattning av personaloptioner vid utflyttning från Sverige slopas från 2009.

I 11 kap. 16 § IL finns regler om skattefrihet för sådana personaloptioner som tjänats in genom verksamhet utomlands.

Om den anställde betalat en ersättning för personaloptionen får denna kostnad dras av det år förmånen ska beskattas.

*Exempel*

En anställd köper personaloptioner för 100 kr/st. Optionen ger rätt att efter viss tid köpa aktier i ett bolag i koncernen för 150 kr/st. Om den anställde utnyttjar hela optionen och aktierna vid köptillfället noteras till 500 kr har den anställde erhållit en skattepliktig förmån som kan värderas till 250 kr per aktie (= 500–100–150).

Om den anställde i exemplet ovan förvärvat personaloptionerna från ett utländskt bolag i koncernen, ska han således senast månaden efter det att han utnyttjade personaloptionerna skriftligen underrätta sin svenska arbetsgivare om förmånen. Den svenska arbetsgivaren ska räkna in värdet 250 kr per aktie i underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt redovisa värdet på kontrolluppgiften.

#### 6.8.2.6 Vissa reseförmåner och drivmedelsförmån

**Rese- och trafikbranschen**

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt de regler som gäller för anställda inom rese- eller trafikbranschen ska anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa (11 kap. 9 § IL). Här kan alltså beskattningen ske redan innan förmånen utnyttjas. Så snart den anställde erhåller det kort eller annat färdbevis som ger rätt till de rabatterade resorna anses förmånen ha uppkommit.

**Drivmedelsförmån i samband med bilförmån**

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel ska enligt 11 kap. 10 § IL anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet kommit den skattskyldige till godo. Bestämmelsen infördes av praktiska skäl då det förelåg svårigheter att värdera drivmedelsförmån innan räkning från bensinbolag nått arbetsgivaren. Regeln gäller drivmedelsförmån såväl i samband med bilförmån som i övriga fall.

**Värdering**

Observera de speciella värderingsreglerna i 61 kap. 10 § IL som endast gäller fritt eller delvis fritt drivmedel som ges ut i samband med bilförmån. Vid beräkning av skatteavdrag ska drivmedlet värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Denna bestämmelse infördes 1997, då bilförmånsreglerna ändrades på så vis att drivmedel inte längre skulle ingå i förmånsvärdet. Av miljöskäl bestämdes att drivmedel ska beskattas för sig för att därigenom skapa en marginalkostnad för dem som har bilförmån. Även på kontrolluppgiften ska drivmedelsförmån i samband med bilförmån redovisas med uppräkning. När det gäller underlaget för arbetsgivaravgifter däremot ska värdet av drivmedelsförmånen beräknas till marknadsvärdet utan någon uppräkning.

**Övrig drivmedelsförmån**

Vid värderingen av drivmedelsförmån i samband med bilförmån ska arbetsgivaren ta hänsyn till det drivmedel som har förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka under den period som skatteavdraget avser. Om den skattskyldige gör sannolikt att den mängd drivmedel han förbrukat för privat körning är lägre ska drivmedelsförmånen sättas ned i motsvarande mån (61 kap. 10 § IL). Förmånshavaren har i lagtexten ålagts bevisbördan för att visst drivmedel har förbrukats vid körning i tjänsten för arbetsgivaren. Reseräkningar till arbetsgivaren eller löpande förd körjournal kan vara lämpliga sätt att styrka tjänstekörningens omfattning.

Drivmedelsförmån som ges ut i övriga fall, dvs. drivmedelsförmåner som ges ut till andra än bilförmånshavare ska alltid värderas till marknadsvärdet utan någon uppräkning.

#### 6.8.2.7 Fri skatt

Normalt avtalar en arbetsgivare och en anställd om en bruttolön. Från denna bruttolön görs skatteavdrag och nettolönen betalas ut. Det förekommer dock att arbetsgivare och arbetstagare kommer överens om en nettolön och att den anställde därutöver ska åtnjuta fri skatt. Detta förfarande förekommer ibland när svenskt företag rekryterar nyckelpersoner utomlands. Syftet är

att personen ska vara tillförsäkrad en viss garanterad ersättning oberoende av skattenivån i sysselsättningslandet.

**Beräkning av bruttobelopp**

. Finns det inte angivet någon bruttolön måste förmånen beräknas med utgångspunkt i skattetabellen. Det finns ingen enkel metod utan man får i tillämplig tabell söka efter ett bruttobelopp som efter tabellavdrag närmast motsvarar det utbetalda beloppet. I denna situation är arbetstagaren fri från betalningsansvar, eftersom arbetsgivaren genom avtalet om fri skatt, anses ha gjort skatteavdrag med det sålunda framräknade skattebeloppet.

Hur beräkningen av bruttobeloppet ska göras har beskrivits utförligt i en skrivelse 2006-11-06 (dnr 131 644285-06/111). Skrivelsen behandlar de s.k. nettolöneavtal där arbetsgivaren står för hela skattekostnaden. Den behandlar inte de fall där arbetsgivaren ett senare år betalar en ersättning för att täcka skillnaden mellan den hypotetiska skatten i hemlandet och den högre skatten i Sverige.

Vid nettolöneavtal ska bruttolönens storlek beräknas utifrån principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön. Bruttolönens storlek påverkas av grundavdrag och i förekommande fall av skattereduktion för allmän pensionsavgift. Skatteverket anser däremot inte att bruttolönens storlek påverkas av andra avdrag. Bruttolönen beräknas på samma sätt oavsett om arbetsgivaren är svensk eller utländsk. Om den anställde har rätt till avdrag får han ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget för att preliminär skatt bättre ska överensstämma med slutlig skatt.

Värdet av en förmån är detsamma vid nettolöneavtal som vid bruttolöneavtal. Vid nettolöneavtal påverkar förmånen däremot storleken av den kontanta bruttolönen eftersom arbetsgivaren ska svara för den extra skatt som belöper på förmånen.

Om bruttolönen felaktigt har beräknats till för lågt belopp ska den rätträknas och den anställde gottskrivas innehållen skatt på den rätträknade lönen. Arbetsgivaren ska krävas på mellanskillnaden mellan gottskriven och inbetald skatt.

En utbetalning av överskott på skattekontot medför inga skattekonsekvenser oavsett om den anställde behåller pengarna eller betalar dem till sin arbetsgivare. Om arbetsgivaren betalar den anställdes underskott på skattekontot är det en skattepliktig ersättning utom i de fall underskottet motsvaras av för låg preliminär skatt som beror på att arbetsgivaren innehållit skatt

enligt beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag och den anställde vägrats yrkat avdrag.

Om en anställd har ett avtal där det anges att denne ”enbart” ska erhålla en förmån, exempelvis en bilförmån, samt att arbetsgivaren ska svara för skatteinbetalningen, får det anses ha avtalats om en förmån och om en kontant lön av viss storlek. Den kontanta lönen uppgår till samma belopp som den preliminära skatten på den sammanlagda bruttoinkomsten (kontant lön och förmån).

Bruttolönens storlek ska beräknas utifrån principen bruttolön − tabellskatteavdrag = nettolön även om den anställde endast arbetar del av året i Sverige. (Jfr Skatteverkets skrivelse 2008-05-29, dnr 131 155922-08/111.)

**Beskattningstid-punkt**

Regeringsrätten har i RÅ 1987 ref. 61 uttalat att den fria skatten ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och detta även om avtalet om fri skatt skulle avse den slutliga skatten. I domen uttalar RR bl.a. följande.

> ”Statlig och kommunal inkomstskatt skall beräknas på grundval av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst under beskattningsåret. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten får enligt 20 § kommunalskattelagen (1928:370) och 2 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt avdrag inte ske för svenska allmänna skatter. Detta innebär att den skattskyldiges inkomst skall tas upp till vad som kan kallas inkomstens bruttobelopp, dvs. inkomsten utan avdrag för den skatt som belöper på inkomsten. I de undantagsfall då t ex en arbetsgivare och en arbetstagare – i likhet med vad SIPM och Frans Kooyman gjort – träffat avtal, inte om en bruttolön i nyss angiven bemärkelse utan om storleken av det belopp som skall tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av nettolönen, skall alltså inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen skall i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för där belöpande skatt ger nettolönen. Detta måste anses gälla inte endast när arbetsgivaren varit skyldig att göra preliminärskatteavdrag (jfr RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 1980 1:90) utan även när sådan skyldighet inte förelegat. Innebörden av det hittills sagda kan också uttryckas så att en förmån av fri skatt

skall, oberoende av vad parterna avtalat, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och att värdet av förmånen skall bestämmas med denna utgångspunkt."

I RÅ 1991 not. 53 blev utgången en annan. Här var det fråga om en kompensation som skulle betalas ut till en person för hans ökade levnadskostnader pga. den högre inkomstskatten i Sverige jämfört med Nederländerna. Kompensationen skulle betalas ut året efter att personen hade arbetat i Sverige. RR fann att det i detta fall inte hade avtalats om fri skatt varför personen i stället beskattades för kompensationen för det år han erhöll den.

#### 6.8.2.8 Beslut om justerat förmånsvärde

**Jämkat bil- kost- och bostadsförmånsvärde**

En förmånshavare kan i vissa fall få de schablonvärderade förmånerna bil, kost och bostad justerade uppåt eller nedåt vid inkomsttaxeringen om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL). Om det föreligger sådana synnerliga skäl kan Skatteverket på begäran från arbetsgivaren besluta att arbetsgivaren får beräkna underlag för arbetsgivaravgifter på det jämkade värdet (9 kap. 2 § 2 st. SBL). Att ett sådant beslut om justerat förmånsvärde också ska tillämpas vid beräkning av underlaget för skatteavdrag framgår av 8 kap. 16 § SBL. Det justerade förmånsvärdet är också det värde som ska anges på kontrolluppgiften (6 kap. 10 § LSK). På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren dessutom ange genom en kryssmarkering att förmånsvärdet justerats (6 kap. 6 § 4 LSK). Skälet till denna uppgiftsskyldighet är att Skatteverket vid deklarationsgranskningen ska ha kännedom om att det på kontrolluppgiften angivna förmånsvärdet redan är jämkat för det fall förmånshavaren i sin deklaration också yrkar att värdet ska jämkas.

**Bostadsförmån**

Förmån av fri eller delvis fri bostad ska som ovan nämnts värderas till hyrespriset på orten vid inkomsttaxeringen. Vid beräkningen av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter görs värderingen i stället efter vissa av Skatteverket fastställda schabloner. Om det bostadsförmånsvärde som bestäms enligt schablontabellen avviker med mer än 10 % från det värde som följer enligt huvudregeln i taxeringen, ortens pris, kan Skatteverket på arbetsgivarens begäran även i dessa fall besluta om justerat förmånsvärde vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Beslut om justerat bostadsförmånsvärdet kan också fattas om tjänstebostaden är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver och bostadens storlek beror på att den anställde har representationsskyldighet eller på annat sätt

beror på tjänsten. Värdet ska då beräknas till belopp motsvarande värdet av en normal bostad för dem (61 kap. 20 § IL jfr med 9 kap. 2 § respektive 8 kap. 16 § SBL).

**Arbetsgivarens underrättelse-skyldighet**

Om det i ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag för den anställde beaktats skäl för jämkning av kost eller att bostadsförmån ska värderas med hänsyn till representations-skyldighet och liknande, kan det innebära att samma jämkningsskäl får genomslag dubbelt och att den preliminära skatten på förmånen blir för lågt beräknad för det fall arbetsgivaren begär beslut om justerat förmånsvärde. Därför finns en bestämmelse i 9 kap. 2 § 3 st. SBL som anger att om arbetsgivaren fått ett beslut om justerat förmånsvärde från Skatteverket, ska han underrätta arbetstagaren om beslutet. Arbetstagaren kan då kontakta myndigheten för att få beslutet om ändrad beräkning omprövat.

**Dubbeljämkning**

För att undvika att bilförmånsvärdet blir jämkat ”dubbelt” finns en bestämmelse i 8 kap. 17 § 2 st. SBL som anger att jämkningsreglerna i 61 kap. 18 § IL, som behandlar justering av kost-, bostads- och bilförmån endast får tillämpas i fråga om kostförmån. Regeln innebär att Skatteverket i ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatte-avdrag inte får ta hänsyn till att det kan föreligga skäl att jämka ett bilförmånsvärde. Således kan jämkning av bilförmån få genomslag vid beräkning av preliminär skatt endast på ansökan från arbetsgivaren. Skälet till att arbetstagaren själv inte längre har möjlighet att begära särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning med beaktande av jämkat bilförmåns-värde är att det ansågs otillfredsställande att samma jämkningsskäl kunde prövas vid maximalt tre olika tillfällen: vid den anställdes ansökan om ändrad beräkning m.m., vid arbetsgivarens ansökan om att få tillämpa justerat förmåns-värde samt vid inkomsttaxeringen för den anställde (prop. 1996/97:19 s. 62).

### 6.8.3 Kostnadsersättningar

I 8 kap. 19 och 20 §§ SBL sägs att skatteavdrag under vissa förutsättningar inte ska göras från kostnadsersättningar. Det som här avses är ersättning för kostnader som är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering. Av 11 kap. 1§ IL framgår att kostnadsersättning ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. I 12 kap. 1 § IL stadgas att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Det ska alltså vara fråga om utgifter i arbetet. Privata levnadskostnader är

med vissa undantag inte avdragsgilla. Från ersättningar som är avsedda att täcka privata levnadskostnader ska därför skatteavdrag i regel göras. Undantag finns dock för vissa hemresor (avsnitt 6.8.3.8), inställelseresor (avsnitt 6.8.3.9) samt intervjuresor (avsnitt 6.8.3.10).

Den grundläggande bestämmelsen om preliminär skatt säger att sådan skatt ska betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten (4 kap. 1 § SBL). Som en följd av huvudregeln och på grund av att de kostnader som kostnadsersättningen är avsedd att täcka vanligen är avdragsgilla i mottagarens inkomsttaxering, gäller att skatteavdrag därför inte ska göras på ersättningar som avser kostnader i arbetet.

I 8 kap. 19 § SBL behandlas traktamenten och i 20 § behandlas övriga kostnader i arbetet.

Det är viktigt att reglerna om kostnadsersättningar inte blandas samman med bestämmelserna i 8 kap. 22 § om att arbetsgivaren i vissa fall får ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet vid beräkningen av skatteavdrag (och arbetsgivaravgifter). Reglerna om kostnadsavdrag beskrivs i avsnitt 6.9.

**Kontrolluppgift**

Vissa kostnadsersättningar behöver inte redovisas av mottagaren i självdeklaration (6 kap. 9 § LSK). I stället görs en ”tyst” kvittning som innebär att han inte heller i deklarationen får yrka avdrag för motsvarande kostnader. Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente med lägre belopp än de avdragsgilla schablonbeloppen har den anställde rätt till avdrag med schablonbeloppen. I sådana undantagsfall ska också kostnadsersättningen tas upp i deklarationen. I normalfallet ska som nyss nämnts de här aktuella kostnadsersättningarna i normalfallet inte redovisas i självdeklarationen och ersättningarna ska inte heller redovisas med belopp på kontrolluppgiften. Däremot ska det genom kryssmarkering på kontrolluppgiften anges att sådan ersättning lämnats. Av 6 kap. 9 § LSK framgår att detta gäller för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § 1 och 2 st. IL och arbetsgivaren enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL inte ska göra skatteavdrag från ersättningen. Följande slag av kostnadsersättningar omfattas av bestämmelsen:

1. Traktamenten som inte överstiger avdragsgilla schablonbelopp.
2. Ersättning för logi vid tjänsteresor enligt schablon eller för verklig utgift.

3. Ersättning för resa i tjänsten med egen bil för den del av ersättningen som inte överstiger det avdragsgilla schablonbeloppet, f.n. 18,50 kr per mil.
4. Ersättning för resa i tjänsten med förmånsbil för den del av ersättningen som inte överstiger 6,50 kr per mil för dieselbränsle respektive 9,50 kr per mil för andra drivmedel. Observera att dessa beloppsgränser gäller oavsett om den anställde kan visa högre drivmedelskostnader.

**Ersättning till näringsidkare**

Även vid betalningar till en näringsidkare, som saknar F-skattsedel, gäller att skatteavdrag endast ska göras från ersättningen för arbetet. Betalningsmottagarens kostnader för material och dylikt ska därför inte ingå i underlaget för skatteavdrag. Inte heller ska mervärdesskatt ingå i underlaget. En förutsättning är dock att kostnaderna och mervärdesskatten har specificerats särskilt på fakturan från näringsidkaren.

#### 6.8.3.1 Traktamenten

**Traktamente över schablon**

Bestämmelserna om traktamentsersättningar i 8 kap. 19 § SBL är uppbyggda på så sätt att om arbetsgivaren betalar ut kostnadsersättning/traktamente till en anställd och denne enligt bestämmelserna i 12 kap. 6 § IL har rätt till avdrag för sina ökade levnadskostnader ska arbetsgivaren inte göra skatteavdrag från traktamentet. Detta gäller så länge traktamentet inte överstiger de i 12 kap. 10–15, 17 och 21 §§ angivna schablonbeloppen. Arbetsgivaren ska varken betala arbetsgivaravgifter eller redovisa traktamentet med belopp på kontrolluppgiften. Han ska däremot genom en kryssmarkering på kontrolluppgiften ange att han betalat ut kostnadsersättning som inte överstiger avdragsgillt schablonbelopp (6 kap. 9 § LSK). Om arbetsgivaren betalar ut traktamente som överstiger schablonbeloppen ska endast den överskjutande delen hanteras som vanlig lön och därför ingå i underlaget för skatteavdrag. Att samma bestämmelser också gäller för beräkning av arbetsgivaravgifter framgår av 2 kap. 11 § SAL. På kontrolluppgiften ska också överskjutande belopp redovisas som kontant lön (6 kap. 1 § LSK).

Reglerna om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresa och vad en arbetsgivare till följd härav kan utbetala som traktamente utan skatteavdrag kan sammanfattas enligt följande.

**Tjänsteresa** – Det ska vara fråga om resa i tjänsten. Med tjänsteresa avses resa som den anställde företagit i sitt arbete, dvs. en av arbetsgivaren beordrad resa.

**Övernattning** – Resan ska vara förenad med övernattning. Betalar arbetsgivaren ut traktamente vid s.k. endagsförrättning ska traktamentet anses som lön.

**50 km** – Resan ska företas till en plats som ligger utanför vanliga verksamhetsorten, dvs. till en plats som är belägen minst 50 km, närmaste färdväg dels från den anställdes tjänsteställe, dels från hans bostad. Det innebär att även om förrättningsplatsen befinner sig 100 km från ordinarie arbetsplatsen men 45 km från den anställdes bostad kommer eventuellt traktamente att behandlas som lön. Observera att om en person tar anställning hos en arbetsgivare på annan ort än där han är bosatt kan han i vissa fall ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tillfällig anställning eller dubbel bosättning. Om arbetsgivaren i sådana fall betalar ut traktamente är det således traktamente vid arbete på vanliga verksamhetsorten som ska behandlas som lön.

**Maximibelopp** – Ersättningen får inte överstiga avdragsgilla schablonbelopp. Vid inrikes tjänsteresa medges avdrag med helt maximibelopp vilket motsvarar 210 kr för varje hel dag. Vid utrikes tjänsteresa medges avdrag med helt normalbelopp för varje hel dag. Normalbelopp fastställs av Skatteverket för varje land. Som halv dag anses avresedagen om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

**Normalbelopp**

**Tre månader** – Om en tjänsteresa är förlagd till en och samma ort längre tid än tre månader ska avdragsrätten och därigenom det ”skattefria” traktamentet reduceras. Avdrag medges efter tre månader med 70 % av helt maximibelopp respektive normalbelopp.

**Två år** – Om en tjänsteresa är förlagd till en och samma ort längre tid än två år ska avdragsrätten reduceras ytterligare. Avdrag medges efter två år med 50 % av helt maximibelopp respektive normalbelopp.

**Reducerat traktamente** – Om arbetsgivaren svarar för den anställdes matkostnader under tjänsteresan ska det ”skattefria” traktamentet reduceras, se nedan vid 6.8.3.4.

**Logi**

- Arbetsgivaren kan betala hela den logikostnad den anställde haft utan att göra skatteavdrag. Om den anställde inte kunnat visa sina logikostnader kan arbetsgivaren betala nattraktamente med högst 50 % av maximibeloppet respektive normalbeloppet vid utrikes tjänsteresa utan skatteavdrag.
- Beträffande logi gäller att en arbetsgivare skattefritt kan tillhandahålla nattlogi även inom den vanliga verksamhetsorten för en anställd som är på tjänsteresa om övernattningen är motiverad av tjänsteutövningen (jfr Skatteverkets skrivelse 2006-01-31 dnr 131 63168-06/111).

#### 6.8.3.2 Vanliga verksamhetsorten – tjänsteställe

**50 km**

Som nämnts är ett villkor för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa att förrättningen är förlagd till en plats utanför den vanliga verksamhetsorten. Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 km från den anställdes tjänsteställe. Med vanliga verksamhetsorten likställs ett område inom ett avstånd av 50 km från den anställdes bostad (12 kap. 7 § IL). Det innebär att den anställde oftast har två vanliga verksamhetsorter, som delvis kan sammanfalla.

**Tjänsteställe**

Begreppet tjänsteställe är definierat i 12 kap. 8 § IL som den plats där arbetstagaren fullgör huvuddelen av sitt arbete. För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställde fullgör huvuddelen av sitt arbete.

**Chaufförer, montörer m.fl.**

I vissa fall sker arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, vilket kan gälla för t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. som vanligen inte har någon fast arbetsplats. För dessa anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter.

**Byggnadsarbetare**

Om arbetet på varje arbetsplats pågår under begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher ska den anställdes bostad anses som tjänsteställe.

**Reservofficerare, nämndemän m.fl.**

För vissa ytterligare kategorier arbets- eller uppdragstagare anges i lagtexten att bostaden ska anses som tjänsteställe. Det gäller reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra

liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, arrendenämnd eller skattenämnd.

**Bemanningsföretag**

För vissa fast anställda vid bemanningsföretag är bostaden tjänsteställe. Detta gäller även fast anställda vid företag som arbetar under förhållanden liknande de som råder vid bemanningsföretagen. En förutsättning för detta är att arbetsplatserna hela tiden växlar och att arbetstagaren står till arbetsgivarens förfogande även under uppehåll mellan uppdragen.

För fast anställda vid bemanningsföretag eller liknande som anställs för att upprätthålla en viss funktion vid ett kundföretag är arbetsplatsen vid kundföretaget tjänsteställe.

När personer anställs av bemanningsföretag eller liknande för att under anställningstiden utföra arbete vid en viss angiven arbetsplats utgör denna plats tjänsteställe.

För den som har bostaden som tjänsteställe innebär det att de resor han företar till olika arbetsplatser är att anse som tjänsteresor. En tjänsteresa anses påbörjad respektive avslutad vid den anställdes tjänsteställe eller hans bostad beroende på var den faktiskt påbörjats eller avslutats. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-07-04 (dnr 130 367729-05/111).

#### 6.8.3.3 Tjänsteresa längre tid än tre månader/två år

Om en tjänsteresa pågår längre tid än tre månader på en och samma ort ska avdraget för ökade levnadskostnader avseende måltider och småutgifter reduceras. Skälet till detta är att den som vistas under så lång tid på samma ort anses ha acklimatiserat sig på arbetsorten. Resenären förmodas ha ordnat sin dagliga tillvaro på sådant sätt att han kunnat minska sina måltidskostnader. Reglerna gäller vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa.

**Tillfälligt arbete**

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort längre tid än tre månader i en följd ska enligt 12 kap. 6 § IL rätten till avdrag bedömas och beräknas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18–22 §§. Det ska alltså vara fråga om ett arbete på annan ort som är kortvarigt. Om det inte är kortvarigt ska det typiskt sett vara tidsbegränsat till sin natur. Med kortvarigt brukar avses en tid som inte överstiger två år. Dessutom är en förutsättning för avdragsrätt att en definitiv avflyttning till arbetsorten inte skett och att övernattning görs på arbetsorten (se också prop. 1998/99:83).

**Tre månader**

Arbetsgivaren kan efter tre månader betala ut traktamente utan att göra skatteavdrag och utan att betala arbetsgivaravgifter om traktamentet inte överstiger 70 % av helt maximibelopp vid inrikes tjänsteresa eller 70 % av normalbeloppet för respektive land vid utrikes tjänsteresa.

**Två år**

Pågår tjänsteresan längre tid än två år på en och samma ort ska avdraget reduceras ytterligare. Arbetsgivaren kan efter två år betala ut högst 50 % av maximibeloppet/normalbeloppet utan skatteavdrag och avgifter. En förutsättning är att det verkligen är fråga om en tjänsteresa och att den anställde inte ska anses ha sitt tjänsteställe där arbetet utförs, dvs. reglerna om tillfälligt arbete på annan ort i 12 kap. 18 § IL är tillämpliga.

**Tremånaders-periodens beräkning**

Fråga uppstår ibland hur tremånadersperioden ska beräknas. I lagtexten sägs att en löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbete förläggs till annan ort i minst fyra veckor (12 kap. 6 § IL). Det kan ibland vara problematiskt att avgöra om avbrottet i tjänsteresan är av sådant slag, att när den återupptas på den tidigare förrättningsorten fråga är om en ny tjänsteresa eller en fortsättning av den tidigare resan.

Om avbrottet i tjänsteresan beror på att arbetet på annan ort pågår kortare tid än fyra veckor eller om avbrottet beror på semester, sjukdom eller annan frånvaro, som kan pågå längre än fyra veckor, ska avbrottet innebära att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån. I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2007:41) anges följande beträffande förlängning av tremånadersperioden.

> ”Vid kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder bör tremånadersperioden förlängas i motsvarande mån under förutsättning att traktamente inte utbetalats under uppehållet.
>
> Förlängning av tremånadersperioden bör bli aktuell endast om uppehållet sker under tid när den anställde skulle ha arbetat.
>
> Tremånadersperioden bör således inte förlängas med t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar för den som normalt arbetar måndag–fredag.”

I Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2007:34) ges följande exempel på tillämpning av reglerna om uppehåll i löpande förrättning:

*Exempel 1*

Den anställde är på tjänsteresa i fyra månader. Varje helg åker han hem till sin bostad. Någon förlängning av tremånadersperioden med lördagarna och söndagarna sker inte.

*Exempel 2*

Den anställde är på tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Efter cirka en månad görs uppehåll i förrättningen. Efter uppehållet återgår den anställde till samma arbetsplats och verksamhet som tidigare. Antag att uppehållet i förrättningen har följande längd och orsak:

| | |
|---|---|
| Tre veckor semester eller sjukdom utan traktamente | Tremånadersperioden förlängs med tre veckor |
| Fem veckors semester eller sjukdom utan traktamente | Tremånadersperioden förlängs med fem veckor |
| Två veckors tjänstgöring på hemorten utan traktamente | Tremånadersperioden förlängs med två veckor |
| Fem veckors tjänstgöring på hemorten eller på annan ort | Ny tremånadersperiod påbörjas vid återkomsten” |

Någon reduktion av avdraget för logikostnader ska inte göras. Avdrag för logi medges med verkliga kostnaden eller om den inte visas med 50 % av maximibeloppet eller normalbeloppet.

#### 6.8.3.4 Reduktion för kost

**Måltider**

Traktamentets funktion är att ersätta arbetstagarens ökning av levnadskostnaderna när han arbetar på annan ort. Ökningen av levnadskostnaderna avser förutom logi främst måltidskostnader. Av dagtraktamentet anses 90 % avse måltider, varav dagens två huvudmål avser 35 % vardera och frukost 20 %. Återstående 10 % ska täcka diverse småutgifter som telefon, dagstidningar och liknande.

Om arbetsgivaren svarar för måltidskostnaderna innebär det följaktligen att den anställde inte drabbas av någon kostnadsökning för måltider. Om arbetsgivaren svarar för alla måltider ska därför avdraget minskas med 90 %. Arbetsgivaren kan därför betala ut endast 10 % av maximibeloppet för varje hel dag

utan att göra skatteavdrag. Reduktionen som således är procentuell innebär att reduktion görs med olika belopp för samma måltid beroende på om det är fråga om hel eller halv dag, om det gäller traktamente efter tre månader eller efter två år.

**Delvis fri kost**

Reduktion för kost ska också göras för den som har delvis fri kost, dvs. när den skattskyldige betalat en del av måltiden själv. Reduktion ska då göras på samma sätt som vid helt fri kost. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2007-01-17, dnr 131 3716-07/111.

**Utrikes**

**Inrikes**

Observera att när reducering görs för kost vid utrikes tjänsteresa ska reducering ske med 85 % om arbetsgivaren svarat för alla måltider. Reducering för lunch och middag görs med 35 % vardera och för frukost med 15 %.

Skatteverket har i sina allmänna råd (SKV A 2007:41) en tabell som visar med vilka belopp reducering ska göras beroende på vilket traktamentsbelopp som skulle gälla utan reducering:

| Maximibelopp / Fri måltid | 100 % (210 kr) | 70 % (147 kr) | 50 % (105 kr) | 30 % (63 kr) |
|---|---|---|---|---|
| Frukost, lunch, middag | 189 kr | 132 kr | 95 kr | 57 kr |
| Lunch och middag | 147 kr | 103 kr | 74 kr | 44 kr |
| Lunch/middag | 74 kr | 51 kr | 37 kr | 22 kr |
| Frukost | 42 kr | 29 kr | 21 kr | 13 kr |

**Kostförmån**

Reduktionen av det avdragsgilla beloppet när arbetsgivaren svarar för måltidskostnaden beror på att den anställde inte har några ökade matkostnader. Då den anställde över huvud taget inte har någon kostnad för de måltider arbetsgivaren betalat har han i praktiken fått en inbesparing i de levnadskostnader han normalt har. Den fria kosten ska därför dessutom utlösa förmånsbeskattning. Fri kost värderas som ovan sagts (avsnitt 6.8.2.1) efter schablon. Samma schablon gäller vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa och oavsett måltidens standard.

Observera att det finns vissa undantag från skyldigheten att reducera för kost och det finns även undantag från reglerna om förmånsbeskattning för fri kost.

**Allmänna transportmedel**

Undantagen innebär att reducering av det avdragsgilla beloppet inte ska göras för kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa. Detta gäller bara när sådan kostförmån är skattefri, vilket inträffar när kosten ingår obligatoriskt i biljettpriset. Det krävs således att färdbiljetter för samma slag av resa inte kan köpas exkl. måltider.

För den som exempelvis reser i första klass får därför inte en förstaklassbiljett kunna köpas till ett lägre pris utan kost.

**Hotellfrukost**

Fri hotellfrukost som ingår obligatoriskt i rumspriset ska däremot reducera traktamentet trots att frukosten är en skattefri förmån. Redan tillhandahållandet av frukosten innebär att den anställde inte kan anses ha någon kostnad för frukost. Den omständigheten att den anställde frivilligt avstår från att åtnjuta frukosten innebär inte att reduktion av traktamentet kan underlåtas. Observera dock att om den anställde på grund av tidsmässiga skäl inte kunnat åtnjuta kostförmånen ska någon reducering inte göras. Resenären kan t.ex. på grund av arbetet vara tvungen att lämna hotellet före den tidpunkt frukost serveras. Det kan då inte anses att kostförmånen tillhandahållits den anställde (jfr prop. 1992/93:127 s. 57).

Nedanstående uppställning kan illustrera reglerna om reduktion i samband med att kost åtnjuts eller erbjuds vid tjänsteresor.

| | **Skatteplikt** | **Reduktion** |
|---|---|---|
| Kost i samband med tjänsteresa | Ja | Ja |
| ”Obligatorisk” hotellfrukost, har åtnjutit eller frivilligt avstått | Nej | Ja |
| Förhindrad att åtnjuta frukosten | Nej | Nej |
| ”Obligatorisk” kost på transportmedel | Nej | Nej |
| Kost vid representation (intern och extern representation) | Nej | Ja |
| Bjuden av affärskontakt | Nej | Ja |

*Exempel*

1. A påbörjar en tjänsteresa till Örebro från sin arbetsplats i Göteborg kl. 11.00 en måndag. Resan avslutas kl. 18.00 följande dag. A betalar hotellet samt för middag på måndag och lunch på tisdag med arbetsgivarens kreditkort. Måltidskostnaderna uppgår till sammanlagt 300 kr. Frukost ingår obligatoriskt i rumspriset. Arbetsgivaren betalar enligt avtal ut 300 kr per dag i traktamente.

Arbetsgivaren ska redovisa enligt följande. Måndagen räknas som hel dag. ”Skattefritt” traktamente är 136 kr (= 210-74). Som lön tas upp 164 kr (= 300-136). Tis-

dagen räknas som halv dag. ”Skattefritt” traktamente: 47 kr (= 105-37-21). Lön: 253 kr (300-47). Därutöver ska kostförmån med 70 kr för vardera dagen redovisas.

2. B reser med egen bil från bostaden måndag kl. 08.00 till en ort belägen 30 mil från såväl bostad som arbetsplats. Resan avslutas i bostaden på onsdag kl. 18.30. Arbetsgivaren svarar för kostnader för middag på måndag och tisdag. Hotellfrukost ingår obligatoriskt i rumspriset. B hinner inte äta hotellfrukost på onsdagen då han pga. arbetet måste lämna hotellet redan före kl. 06.00. Arbetsgivaren betalar enligt avtal ut 300 kr per dag i traktamente samt efter reseräkning milersättning för 70 mil med 25 kr/mil, summa 1 750 kr.

Arbetsgivaren ska redovisa enligt följande. Måndag, hel dag, ”skattefritt” traktamente: 136 kr (210-74), lön 164 kr (300-136). Tisdag, hel dag, ”skattefritt” traktamente: 94 kr (= 210-116), lön 206 kr (300-94). Onsdag, halv dag, ”skattefritt” traktamente: 105 kr, ingen reducering för frukost då B varit förhindrad att åtnjuta den. Lön 195 kr (= 300-105). Dessutom ska kostförmån beräknas för två måltider = 140 kr. Av bilersättningen ska 455 kr jämställas med lön (= 70 x 6,50). Av kostnadsersättningar på sammanlagt 2 650 kr ska 1 020 kr behandlas som lön. Underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir för denna tjänsteresa 1 160 kr (=1 020 + 140).

#### 6.8.3.5 Utrikes tjänsteresa

**Normalbelopp**

Vid utrikes tjänsteresa gäller samma grundregler som vid inrikes resa. I stället för att avdragsrätten är kopplad till ett maximibelopp gäller här i stället ett normalbelopp som Skatteverket årligen fastställer för varje land. De som gäller för 2008 finns i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2007:43, 2008:4 och 2008:8.

**Tidsgränser**

För avrese- och hemkomstdag tillämpas samma tidsgränser som vid inrikes tjänsteresa. Som hel dag anses sålunda även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare medges avdrag med halvt normalbelopp för avresedagen. För hemresedagen medges avdrag med halvt normalbelopp om resan avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

**Vistelse i flera länder samma dag**

Problem kan uppstå när en anställd under samma dag befinner sig i olika länder. Av 12 kap. 12 § IL framgår att principen då är att arbetsgivaren ska tillämpa normalbeloppet för det land där den anställde har tillbringat den längsta tiden av dagen. Med dag avses här tiden mellan kl. 06.00–24.00 lokal tid. Vid avrese- eller hemkomstdagen kan det innebära att största delen av tjänsteresetiden har tillbringats i Sverige. Då ska reglerna för inrikes resa tillämpas, dvs. avdraget får för dessa dagar inte överstiga maximibeloppet eller del av detta.

När det gäller att avgöra i vilket land som den anställde har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag ska inte den tid som resenären tillbringar på flygplan eller båt vid färd mellan flygplatserna eller hamnarna räknas in i vistelsen i något av länderna. Samma gäller beträffande tid för mellanlandning för tankning eller liknande eller för byte till eller från inrikes flyg.

Om resenären tillbringar hela dagen (kl. 06.00–24.00) på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på varor och tjänster inte är direkt betingat av prisläget i något visst land, ska reglerna för inrikes resa tillämpas för den dagen. Traktamente utan skatteavdrag kan utbetalas med högst ett maximibelopp, 200 kr. Detta torde bara inträffa vid båtresor och mycket långväga flygresor.

*Exempel*

Utrikes tjänsteresa där såväl mat på flyg som hotellfrukost ingår obligatoriskt i priset. C betalar själv sina övriga måltider. Resan börjar i bostaden måndag kl. 09.00. Flyg från Arlanda avgår kl. 13.00 och anländer till Moskva kl. 18.00 lokal tid. Onsdag kl. 10.00 avreser C från Moskva till Berlin, dit han anländer kl. 12.00 lokal tid. Torsdag kl. 15.00 avreser C från Berlin och anländer till Arlanda kl. 17.00. C avslutar resan i bostaden kl. 20.00.

Arbetsgivaren kan betala ut följande traktamenten utan skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Måndag: normalbeloppet för Ryssland 578 kr då han tillbringat 6 timmar (18.00–24.00) i Ryssland. Tiden i Sverige är 4 timmar (9.00–13.00).

Tisdag: 491 kr vilket motsvarar normalbeloppet reducerat med 15 % för frukost.

Onsdag: 480 kr vilket motsvarar normalbeloppet för Tyskland, reducerat för frukost.

Torsdag; 480 kr, då längst tid av dagen tillbringats i Tyskland.

#### 6.8.3.6 Övriga kostnadsersättningar

Bestämmelser om skatteavdrag från andra ersättningar för kostnader i arbetet än de som avser avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa finns i 8 kap. 20 § SBL. Där anges:

1. Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen ska skatteavdrag beräknas på hela ersättningen.
2. Om det är uppenbart att ersättningen överstiger det belopp som mottagaren får dra av vid inkomsttaxeringen, ska skatteavdrag beräknas på den överskjutande delen.

**Arbetsgivar-avgifter**

Samma regler finns också för beräkning av arbetsgivaravgifter i 2 kap. 11 § SAL som hänvisar till 8 kap. 19 och 20 §§ SBL.

**Uppenbart inte avdragsgillt**

Det kan exempelvis inträffa att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättning enligt någon schablon även till anställda som inte har motsvarande kostnader. Det måste då för arbetsgivaren vara uppenbart att mottagaren inte har rätt till avdrag vid taxeringen. Arbetsgivaren måste vid utbetalningstillfället pröva om ersättningen avser avdragsgilla utgifter i arbetet som den anställde kan bedömas ha. Finner han att så inte är fallet ska arbetsgivaren behandla ersättningen som lön, dvs. göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter samt redovisa ersättningen på kontrolluppgift som kontant lön. Om arbetsgivaren betalar ersättning för resor till och från arbetet kan visserligen kostnaden vara avdragsgill för mottagaren men kostnaden utgör en privat levnadskostnad och inte en kostnad i arbetet. Ersättningar för privata levnadskostnader jämställs med lön.

**Uppenbart överstigande avdragsgillt belopp**

Enligt punkten 2 i ovannämnda bestämmelse i SBL ska arbetsgivaren göra skatteavdrag (och betala arbetsgivaravgifter) på den del av utbetald kostnadsersättning som uppenbart överstiger avdragsgillt belopp. Det som här avses är således en ersättning för kostnader i arbetet men där ersättningens storlek anger att viss del av beloppet utgör förtäckt lön.

**Bilersättning**

Det mest uppenbara exemplet på detta är bilersättningar för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten. Den som reser i tjänsten med egen bil har rätt till avdrag med 18,50 kr per mil och den som gör tjänsteresor med förmånsbil och själv svarar

för drivmedelskostnaderna har rätt till avdrag med 6,50 kr per mil för dieselbränsle och med 9,50 kr per mil för bensin och annat drivmedel. Om arbetsgivaren betalar ut högre milersättningar, vilket är mycket vanligt pga. bestämmelser i kollektivavtal, är det uppenbart för arbetsgivaren att kostnadsersättningen överstiger vad som är avdragsgillt för mottagaren.

**Telefonersättning**

Ett annat vanligt exempel på kostnadsersättningar som kan innehålla sådan överkompensation som ska behandlas som lön är telefonersättningar. En anställd kan ha sådana arbetsuppgifter som innebär att han från sin bostad och med sitt privata abonnemang ringer tjänstesamtal, exempelvis utrikes i en viss omfattning. Arbetsgivarens eventuella kostnadsersättning för detta är att anse som ersättning för kostnad i arbetet. Eftersom man numera kan få specificerade telefonräkningar finns inte längre skäl för arbetsgivare att betala ut telefonersättning enligt schablon. Den verkliga kostnaden för tjänstesamtalen går att få fram på ett enkelt sätt.

#### 6.8.3.7 Avgifter i samband med tjänsten

Enligt huvudregeln är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag enligt den skattetabell som gäller för den anställde. Om den anställde har rätt till avdrag vid taxeringen får arbetsgivaren inte ta hänsyn till detta såvida inte arbetstagaren visar upp ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag. Från denna huvudregel finns undantag i 8 kap. 21 § SBL enligt vilka arbetsgivaren självmant får beakta vissa avgifter i samband med tjänsten som arbetstagaren kan ha.

De avgifter som ska räknas av från ersättningen för arbetet är:

1. avgifter som arbetstagaren i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, och
2. avgifter som arbetstagaren betalar för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänsten.

Arbetstagaren har rätt till avdrag för sådana avgifter som avses enligt 1 ovan (12 kap. 34 § IL). Eftersom avgifterna betalas i samband med tjänsten har arbetsgivaren kännedom om avgiftens storlek och kan därför undanta avgiften vid beräkningen av skatteavdraget.

**Tagits i samband med tjänsten**

Vad som avses med försäkring ”som tagits i samband med tjänsten” framgår av 58 kap. 7 § IL. Där sägs att med tjänste-

pensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänsten och som den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att betala samtliga premier för. Beträffande sjuk- eller olycksfallsförsäkring sägs i 10 kap. 7 § IL att en sådan försäkring anses ha tecknats i samband med tjänst om arbetsgivaren ska betala premierna för försäkringen och anmälan görs till försäkringsbolaget om att försäkringen tecknats i samband med tjänst. Övergångsregler finns uttryckligen angående avdrag för sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tagits enligt äldre regler, där även arbetstagaren kunde vara skyldig att betala premie och detsamma torde, på grund av mer allmänna övergångsregler, gälla i fråga om pensionsförsäkringar (prop. 1996/97:100 s. 560). Eftersom arbetsgivaren har kännedom om avgifternas storlek kan han vid beräkning av skatteavdraget minska lönen med avgiften. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-05-04 (dnr 130 103335-05/111) Fri hälso- och sjukvård genom försäkring som tecknats av arbetsgivare.

#### 6.8.3.8 Hemresor

**En hemresa per vecka**

På ansökan kan Skatteverket besluta att arbetsgivaren får undanta ersättning för eller förmån av fria hemresor med allmänna kommunikationer vid beräkningen av skatteavdrag (8 kap. 23 § SBL). Det ska således finnas ett beslut från Skatteverket för att arbetsgivaren ska ha rätt att göra sådant undantag.

Grunden till bestämmelsen finns i avdragsrätten för hemresor som är reglerad i 12 kap. 24 § IL. Där anges att den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än den där han eller hans familj bor har rätt till avdrag för en hemresa i veckan om avståndet är mer än 50 km. Avdrag får bara göras om resorna företagits mellan två platser inom EES-området (Se prop. 2002/03:123)

**Billigaste färdsätt**

**Även flyg**

Även den som är ensamstående har rätt till avdrag för hemresor. Däremot medges inte avdrag för resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne. Resorna ska i regel företas med billigaste färdsätt. Avdrag medges dock för resa med tåg eller flyg om kostnaden inte är oskälig.

**Arbetsgivar-avgifter ska betalas**

Observera att ifrågavarande kostnader för hemresor är att anse som privata levnadskostnader för den anställde. Det innebär att ersättningen för dessa kostnader ska jämställas med lön och därför vara underlag för arbetsgivaravgifter även i de fall Skatteverket beslutat att arbetsgivaren inte ska göra skatteavdrag från ersättningen eller förmånen. Arbetsgivaren ska redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som kontant lön eller skattepliktig förmån.

Utförligare beskrivning av avdragsrätten för den anställde finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, avsnitt 19.4. Se också Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2007:34).

#### 6.8.3.9 Inställelseresor

Skatteavdrag ska inte göras från ersättning som ges för s.k. inställelseresa. Detta framgår av 8 kap. 24 § SBL, där det sägs att hänsyn inte ska tas för ersättning för resa i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag. Detsamma gäller för förmån av fri sådan resa. Med tillträdande respektive frånträdande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början respektive den sista resan när anställningen eller uppdraget upphör. Bestämmelsen avser också resor mellan två platser inom EES-området.

**Ersättning är lön**

Ersättning för eller förmån av inställelseresor är normalt skattepliktig för mottagaren (se om undantag nedan vid kantrubriken skattefri inställelseresa). Arbetsgivaren ska därför redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som kontant lön eller förmån. För mottagaren utgör kostnaden en privat levnadskostnad, således inte en kostnad i arbetet. På grund av detta ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter på förmånen eller ersättningen.

Den som haft kostnader för inställelseresor har rätt till skäligt avdrag (12 kap. 25 § IL).

**Skattefri inställelseresa**

Förmån av eller ersättning för inställelseresor eller hemresor kan också vara skattefri enligt 11 kap. 26 a § IL. Enligt bestämmelsen ska förmån av eller ersättning för inställelseresa eller arbetsresa inte tas upp till beskattning om andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Skattefriheten gäller dock bara om resan företagits mellan två platser inom EES-området. Förarbeten till bestämmelsen finns i prop. 2002/03:123.

Bakgrunden till bestämmelsen är den kritik som riktats mot att avdragsbegränsningen (f.n.8 000 kr) i vissa fall innebär att någon avdragsrätt inte uppkommer för utgifter för inställelseresor. Det gällde exempelvis den som fick resan betald för att delta i ett TV-arrangemang som debattpublik, men som på grund av avdragsbegränsningen inte kan göra motsvarande avdrag för reseutgifterna. Detta innebar att den medverkande i praktiken ”fick betala” för sin medverkan i TV-programmet, om inget arvode utgår för deltagandet.

**Skattefri arbetsresa**

Skattefriheten gäller som nämnts också för arbetsresor, dvs. under förutsättning att den enda ersättning för arbetet är att få resan betald. För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna ska hänsyn tas till om dessa resor också kan anses föranledda av bl.a. annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. Detta innebär att om den som betalat resan och den från vilka andra inkomster erhållits anses vara närstående personer eller näringsidkare i intressegemenskap, så ska resan tas upp till beskattning om den kan anses föranledd av den andra verksamheten.

#### 6.8.3.10 Intervjuresor

**Ersättning är skattefri**

Har arbetsgivaren bekostat eller betalat ut ersättning för resa till eller från anställningsintervju ska skatteavdrag inte göras från ersättningen. Någon bestämmelse om detta finns inte i SBL eftersom sådan ersättning eller förmån är skattefri enligt 11 kap. 26 § IL. Det innebär också att ersättningen inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter.

Med anställningsintervju menas en intervju som görs vid en personlig inställelse innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger mellan parterna. Det ska vara fråga om en intervju som har till syfte att bedöma om den intervjuade personen ska erbjudas en viss anställning eller visst uppdrag.

Ersättningen är skattefri när den avser resor inom EES-området. Kostnadsersättningen är skattefri till den del den inte överstiger den verkliga resekostnaden eller beträffande bilresor, inte överstiger 18 kr per mil.

#### 6.8.3.11 Hushållstjänster

Enligt en ny bestämmelse i 8 kap. 25 § (SFS 2007:1124) som gäller från 2008 ska vid beräkningen av skatteavdrag ska hänsyn inte tas till förmån av hushållsarbete. Det gäller sådan förmån som avses i 4 § lagen (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete. I det angivna lagrummet anges de olika tjänster som omfattas av skattereduktionen, främst städning i bostaden. Det krävs att den som har utfört arbetet har F-skattsedel eller motsvarande handling enligt 5 § 2 samma lag. Detta gäller för förmån upp till ett värde av 100 000 kronor per inkomstår.

Skatteverket ska beakta skattereduktionen vid beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt (18 §).

Den som har fått förmån av hushållstjänster måste begära skattereduktionen i sin inkomstdeklaration. Den som själv har betalat för motsvarande tjänster måste ansöka i särskilt formulär om att bli tillgodoräknad skattereduktionen.

## 6.9 Kostnadsavdrag

**Schabloner**

**Beslut från Skatteverket**

Bestämmelser om kostnadsavdrag finns i 8 kap. 22 § SBL och innebär att arbetsgivaren i vissa fall får ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag. För arbetstagare som tillhör vissa angivna yrkesgrupper har Skatteverket fastställt schabloner som anger storleken av kostnadsavdraget i viss procent av ersättningen för respektive yrkesgrupp. För de fall sådan schablon är tillämplig kan arbetsgivaren tillämpa schablonen utan särskilt beslut från Skatteverket. För övriga fall, dvs. när schablon inte finns, är en förutsättning för rätt till kostnadsavdrag att myndigheten på ansökan från arbetsgivaren fattat beslut om att kostnadsavdrag får göras vid beräkning av skatteavdraget. Motsvarande regler finns även för beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter (se avsnitt 8.2.6.2). Bestämmelserna om kostnadsavdrag vid beräkningen av skatteavdrag tillkom 1993 i samband med F-skattereformen för att harmonisera med de sedan tidigare gällande bestämmelserna om kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter.

**Ersättning till juridisk person**

Observera att reglerna om kostnadsavdrag endast är tillämpliga på ersättning för arbete till fysisk person. När betalning för arbete görs till en juridisk person, som inte har F-skatt, ska skatteavdrag göras med 30 % av ersättningen (8 kap. 8 §). I underlaget för skatteavdrag ska inte ingå specificerade kostnader för material och dylikt. Ej heller ska mervärdesskatt, om den specificerats på en faktura ingå i underlaget för skatteavdrag. Om den juridiska personen har kostnader i arbetet som inte särskilt specificerats kan betalningsmottagaren ansöka om beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag. Se om dessa bestämmelser i avsnitt 6.5.6.

**Kostnadsavdrag – kostnadsersättning**

Om arbetsgivaren vid sidan av lönen eller annan ersättning för arbete också betalar särskild ersättning för kostnader i arbetet ska som framgår av avsnitt 6.8.3 skatteavdrag inte göras på den särskilda ersättningen. Det är mycket viktigt att skilja bestämmelserna om kostnadsersättningar från reglerna om kostnadsavdrag. Kostnadsavdrag kan komma i fråga när en arbetstagare har kostnader i arbetet som han inte ersätts särskilt för av arbetsgivaren. För att undvika att uttaget av preliminär

skatt blir för högt i sådana fall finns olika möjligheter att ta hänsyn till kostnaderna i arbetet. När det gäller lön från en huvudarbetsgivare, dvs. den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga inkomst av arbete, har arbetstagaren möjlighet att begära beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning) enl. 8 kap. 29 § SBL. En arbetsgivare är skyldig att följa SBL:s principer om skatteavdrag. Arbetsgivaren får inte efterkomma en begäran från arbetstagaren att ta hänsyn till de avdrag i taxeringen arbetstagaren uppger sig ha rätt till. Det finns dock undantag från denna huvudprincip. Undantagen avser avgifter i samband med tjänsten enligt 21 § (se avsnitt 6.8.3.7) samt reglerna om kostnadsavdrag i 22 § till den del de avser kostnadsavdrag enligt schablon.

Det finns enligt 22 § tre förutsättningar för att en arbetsgivare ska kunna ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet. Dessa är

1. att arbetstagaren är en fysisk person som får dra av kostnaderna vid inkomsttaxeringen,
2. att kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 % av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under inkomståret samt
3. att Skatteverket på ansökan från arbetsgivaren beslutat om hur kostnaderna ska beräknas. Om det finns en fastställd schablon för hur kostnaderna ska beräknas krävs inget beslut.

**Handelsresande**

Särskilda beslut om kostnadsavdrag är inte så vanligt förekommande hos Skatteverket, vilket beror på att arbetsgivare i regel betalar ut kostnadsersättningar för att täcka den anställdes avdragsgilla kostnader. Som exempel på när kostnadsavdrag förekommer kan nämnas resande säljare vilkas inkomster i huvudsak baseras på provisioner och där provisionen är avsedd att täcka även säljarens kostnader i arbetet. Skatteverket måste i sitt beslut om kostnadsavdrag ta hänsyn till säljarens samtliga avdragsgilla kostnader i arbetet såsom rese- och logikostnader samt ökade levnadskostnader i övrigt. Säljarens senast avgivna självdeklaration bör här kunna ge vägledning. Beslutet utformas ofta så att skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska betalas på en viss procentuell andel av provisionen. Kostnaderna måste uppgå till minst 10 % av ersättningen för att kostnadsavdrag ska kunna medges. Observera att det endast är avdragsgilla kostnader i arbetet som får beaktas. Avdragsgilla kostnader för t.ex. resor till och från arbetet eller för hemresor får inte undantas från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

**Schablonavdrag**

Med stöd av 2 kap. 21 § SAL fastställer Skatteverket vissa schablonavdrag för beräkning av arbetstagares utgifter i viss verksamhet. Schablonavdragen ska enligt lagtexten avse bestämda yrkesgrupper och grundas på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp.

Skatteverket utfärdar föreskrifter om kostnadsavdrag att tillämpas vid beräkning av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Enligt de nu gällande föreskrifterna, (SKVFS 2004:36 som ändrats genom SKVFS 2005:29), får arbetsgivare vid beräkningen göra kostnadsavdrag från utgiven bruttolön eller bruttoersättning till följande yrkesgrupper och med följande procenttal under förutsättning att ersättningen från arbetsgivaren till viss del motsvarar utgifter i arbetet.

- För musiker och sångartister med 30 procent av ersättningen.
- För hemarbetare hos industriföretag m.fl. som håller med egen maskin för sömnad och dylikt med 15 procent av bruttolönen.
- För försäljare inom gravvårdsbranschen med 15 procent av bruttolönen
- För fritidsombud hos försäkringsbolag med 30 procent av bruttolönen.
- För skogshuggare som håller egen motorsåg med 15 procent av bruttolönen.
- För skogskörare som håller egen häst och eget fordon med 35 procent av bruttolönen.

För att kunna tillämpa reglerna om schablonavdrag krävs således att den som får ersättningen tillhör någon av de angivna yrkesgrupperna och att den utbetalda ersättningen är så beräknad att den till någon del motsvarar utgifter i arbetet. Det krävs ingen utredning i det enskilda fallet om hur stor den kostnadstäckande delen av ersättningen kan bedömas vara.

**Musiker**

Reglerna för kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag gäller även för de musiker som är fast anställda hos arbetsgivaren. En förutsättning för att få tillämpa schablonavdrag är dock att ersättningen till musikerna är avsedd att till viss del motsvara musikerns utgifter i arbetet. Har ifrågavarande musiker inte några utgifter i arbetet som är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen är utgångspunkten däremot att arbetsgivaren inte har rätt att göra avdrag från underlaget

vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Skatteverket anser att lagtextens formulering ger stöd för denna uppfattning. Enligt 2 kap. 21 § SAL, till vilken 8 kap. 22 § SBL hänvisar, är grunden för att tillämpa bestämmelserna om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag att ersättningen till viss del motsvarar utgifter i arbetet. Om lönen till de musiker som är anställda hos arbetsgivaren inte är så avpassad att den delvis ska motsvara några utgifter som de anställda har i arbetet är inte bestämmelserna tillämpliga. Då kan inte heller den schablonregel som anges i tredje stycket i den nämnda bestämmelsen i SAL användas. Jfr Skatteverkets skrivelse 2005-07-01 (dnr 130 383075-05/111).

**Kontrolluppgift**

**Avdrag vid inkomsttaxeringen**

Observera att utbetalaren ska redovisa hela ersättningen, före kostnadsavdrag, som bruttolön på kontrolluppgiften. Reglerna om schablonavdrag i SBL och SAL innebär inte att betalningsmottagaren har rätt till avdrag enligt schablon vid inkomsttaxeringen. Han har att i vanlig ordning yrka avdrag för sina verkliga kostnader.

**Beräkning av schablonavdraget**

Gemensamt för reglerna om schablonavdrag gäller, enligt föreskriften, att om arbetsgivaren har betalat ersättning för andra kostnader än traktaments- och resekostnadsersättning vid tjänsteresa eller på annat sätt slutligen stått för kostnaderna i tjänsten, ska ersättningen respektive värdet av kostnadstäckningen räknas av från kostnadsavdraget. Detta är en viktig regel för att undvika missbruk. Bestämmelserna gäller såväl för den som tillfälligt anlitar en arbetstagare som den som har en heltidsanställd arbetstagare som omfattas av schablonreglerna Om exempelvis ett aktiebolag i musikbranschen med anställda musiker också har kostnader för de instrument musikerna använder ska schablonavdraget reduceras med dessa kostnader. Den omständigheten att arbetsgivaren betalar traktamente eller resekostnadsersättning till arbetstagarna ska, som framgått ovan, inte medföra schablonavdraget ska reduceras.

I det följande ges några exempel på tillämpningen av reglerna om kostnadsavdrag.

*Exempel 1*

Om utbetalaren gett ut kostnadsersättning så ska de faktiska kostnaderna minskade med kostnadsersättningen uppgå till minst 10 % av lönen exklusive kostnadsersättningen.

| | |
|---|---|
| Lön 100 000 | |
| Kostnadsersättning | 30 000 |
| Faktiska kostnader | 40 000 |
| Kostnadsavdrag | 10 000 |

I detta fall medges kostnadsavdrag.

*Exempel 2*

Har den anställde flera anställningar proportioneras kostnaderna om kostnaderna inte kan fördelas på respektive arbetsgivare.

Arbetsgivare A betalar ut 30 000 kr och arbetsgivare B 70 000 kr, summa löner 100 000 kr. Kostnaderna som kan hänföras till båda uppdragen beräknas till 15 000 kr.

Arbetsgivare A medges kostnadsavdrag med 30 000/

100 000 x 15 000 = 4 500 kr,

Arbetsgivare B medges kostnadsavdrag med 70 000/ 100 000 x 15 000 = 10 500 kr.

*Exempel 3*

Arbetsgivare A betalar ut 25 000 kr och kostnadsersättning med 15 000 kr. Från övriga arbetsgivare får den anställde 75 000 kr i lön och 5 000 kr i kostnadsersättning.

Den anställdes sammanlagda avdragsgilla kostnader i arbetet uppgår till 51 000 kr och kan inte fördelas mellan arbetsgivarna.

Arbetsgivaren A kan inte medges kostnadsavdrag eftersom kostnaderna exklusive kostnadsersättningen inte uppnår minst 10 % av lönen:

25 000 + 15 000 / 25 000 + 15 000 + 75 000 + 5 000 x 51 000 = 17 000 kr

Av de sammanlagda kostnaderna kan 17 000 kr således hänföras till arbetsgivare A. Beloppet ska reduceras med kostnadsersättningen från A, 15 000 kr. Återstoden 2 000 kr är mindre än 10 % av lönen exkl. kostnadsersättning från A.

*Exempel 4*

Arbetsgivare A betalar till en anställd X 18 000 kr. Arbetsgivare B betalar 10 000 kr till X och 8 000 kr i kostnadsersättning. Arbetsgivare C betalar 5 000 kr i lön. X har inga kostnader för arbetet hos C. X har kostnader i arbetet åt A och B på sammanlagt 9 000 kr.

A medges kostnadsavdrag enligt följande

18 000 / 18 000 + 10 000 + 8 000 x 9 000 = 4 500 kr

B medges kostnadsavdrag enligt följande

10 000 + 8 000 / 10 000 + 8 000 + 18 000 x 9 000 = 4 500–8 000 = 0 kr

Eftersom den del av kostnaderna som kan hänföras till B är lägre än kostnadsersättningen från B kan B inte medges något kostnadsavdrag.

### 6.9.1 Kostnadsavdrag avseende näringsidkare

Reglerna om kostnadsavdrag kan också tillämpas i de fall betalningsmottagaren är en näringsidkare som inte har F-skatt. Förutsättningen är dock att näringsidkaren är en fysisk person, dvs. kostnadsavdrag får inte göras från ersättningar till juridisk person. Samma regler om kostnadsavdrag gäller här som i de fall ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst. Finns det en fastställd schablon, ska schablonen tillämpas. I övriga fall krävs Skatteverkets beslut. Myndigheten får härvid ta hänsyn till betalningsmottagarens samtliga vid taxeringen avdragsgilla kostnader i arbetet. Kostnaderna ska normalt ha ett samband med uppdraget i fråga. Hänsyn får därvid tas till direkta driftkostnader för arbetet, såsom för material och liknande samt för uppdragstagarens egna anställda. Näringsidkarens övriga kostnader t.ex. avskrivningar för maskiner och inventarier, hyreskostnader m.m. får beaktas genom att den andel av dessa kostnader som kan hänföras till det aktuella uppdraget proportioneras. Sådana bokslutstransaktioner som avser räntefördelning, avsättning till periodiseringsfonder och expansionsfond m.m. får inte beaktas vid beräkningen av kostnadsavdraget eftersom de inte utgör kostnader i arbetet.

## 6.10 Redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag

### 6.10.1 Redovisning och betalning

**Skattedeklaration**

Skatteavdrag görs löpande under inkomståret vid varje tillfälle då utbetalning sker av sådan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras (5 kap. 1 § SBL). Avdragen skatt ska tillsammans med de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen redovisas till Skatteverket månaden efter ersättningen utgavs och skatteavdraget verkställdes. Redovisningen görs i en skattedeklaration, som lämnas varje månad.

**Rätt redovisningsmånad**

Frågan om vilken period som ska anses som rätt redovisningsperiod för avdragen skatt har prövats i RÅ 2002 ref. 96. Bolaget, som målet avsåg, betalade ut löner var 14:e dag. Det innebar att vissa löneutbetalningar ägde rum vid månadsskiften. Det inträffade ibland att företaget gjorde insättning på sitt arbetsgivarkonto i banken den sista i en månad. Insättningen avsåg de anställdas nettolöner efter skatteavdrag. Överföringen till de anställdas lönekonton skedde efter månadsskiftet. Frågan i målet gällde om skatteavdrag skulle ansetts ha gjorts när arbetsgivaren i sin redovisning bokfört löner och skatteavdrag samt överfört lönebeloppet till sitt arbetsgivarkonto i banken eller när banken, på arbetsgivarens uppdrag, överfört lönebeloppen till de anställdas lönekonton. RR fann att lönen ska anses utbetald när lönebeloppet blir tillgängligt för lyftning på respektive anställds lönekonto (jfr 5 kap. 1 § SBL). Mot bakgrund främst av den vikt som i lagstiftningen fästs vid samordningen av uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter, där redovisningen knutits till den tidpunkt då lönen utgetts, fann RR att skatteavdrag får anses ha gjorts först när lönen betalats ut.

Redovisningen och inbetalningen av de avdragna skatterna görs i klump, dvs. Skatteverket kan inte under inkomståret hänföra visst skatteavdrag till viss person. Det är först i och med att kontrolluppgiften har lämnats som de under inkomståret verkställda skatteavdragen kan gottskrivas den person som fått vidkännas avdragen.

### 6.10.2 Kontrolluppgift – lön m.m.

Det är kontrolluppgiften som i praktiken avgör vilket skatteavdrag som kommer att tillgodoräknas den skattskyldige. I 11 kap. 14 § SBL sägs att sedan den slutliga skatten bestämts

ska Skatteverket göra en avstämning av skattekontot, den årliga avstämningen. Innan avstämningen görs ska verket från den slutliga skatten göra avdrag för bl.a. avdragen A-skatt. Uppgiften om den avdragna skatten hämtas från kontrolluppgiften. Regelverket kring lämnande av kontrolluppgifter och vilka uppgifter som ska redovisas i kontrolluppgift behandlas i avsnitt 26.

### 6.10.3 Skattereklamationer

I de fall kontrolluppgift saknas kommer eventuellt avdragen skatt inte att gottskrivas den anställde såvida inte särskilda utredningsåtgärder vidtas. Det är en ganska vanlig arbetsuppgift för skattekontoren att utreda s.k. skattereklamationer. Detta inträffar ofta när den som vidkänts skatteavdrag inte får någon kontrolluppgift när den normalt ska komma. I vart fall när den skattskyldige erhåller sin inkomstdeklaration, där inkomster och skatteavdrag från olika arbetsgivare är förtecknade, konstaterar den skattskyldige att han inte gottskrivits skattebeloppet. Arbetsgivare som under inkomståret försatts i konkurs underlåter i många fall att fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgift.

Vid en skattereklamation utreds frågan av det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad om skatteavdrag verkställts och med vilka belopp. Den anställdes lönespecifikationer är här av stor vikt. Arbetsgivare är enligt 5 kap. 12 § SBL skyldiga att vid varje tillfälle som ersättning för arbete betalas ut lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Även uppgifter som kan hämtas från arbetsgivarens bokföring har stor betydelse vid utredningen av en skattereklamation. Vid utredningen görs skillnad på det fallet att den anställde haft företagsledande funktioner och därför haft möjlighet att påverka företagets redovisningar och betalningar respektive det fallet att det är en anställd utan sådant inflytande. I det senare fallet ställs beviskravet lägre vad gäller frågan om skatteavdrag gjorts med de påstådda beloppen.

### 6.10.4 Vägrad gottskrivning

Den anställde ska som nämnts ovan i regel gottskrivas det skattebelopp som angivits på kontrolluppgiften. Gottskrivning ska göras även om arbetsgivaren inte redovisat i skattedeklaration eller inte betalat in den avdragna skatten (jfr 11 kap. 14 § 1 b) SBL). Denna regel har dock undantag. I RÅ 1987 ref. 83 prövades frågan om en delägare i ett fåmansföretag skulle gottskrivas det på kontrolluppgiften angivna skattebeloppet trots att bolaget vare sig hade redovisat eller betalat någon

preliminärskatt för delägaren. Regeringsrätten, som fann att delägaren inte skulle gottskrivas beloppet uttalade följande.

> ”Frågan i målet är vilka krav som skall ställas på bevisningen om att skatt innehållits, då arbetsgivaren är ett fåmansföretag, i vilket den anställde har ett bestämmande inflytande. En anställd som har ett dylikt inflytande i ett fåmansföretag, får normalt antagas ha goda möjligheter att påverka löneuttag och skatteinbetalningar som företaget gör samt fullgörandet av företaget åvilande redovisnings- och uppgiftsskyldighet enligt skatte- och uppbördsförfattningarna. Stränga krav måste därför ställas på bevisningen om att skatteavdrag blivit verkställt för en sådan anställd. När arbetsgivaren varken enligt 55 § uppbördslagen i dess dåvarande lydelse har redovisat något skattebelopp som innehållet eller betalat detta, kan inte enbart den omständigheten att arbetsgivaren i kontrolluppgift till ledning för den anställdes taxering tagit upp beloppet som avdrag för preliminär skatt, anses utgöra bevis för att sådant avdrag verkligen verkställts.”

Av domen kan utläsas att om det inte finns annan bevisning än kontrolluppgift om att skatteavdrag har gjorts ska den som har ett bestämmande inflytande i ett fåmansföretag inte tillgodoräknas skattebelopp som angivits på kontrolluppgiften. Detta får anses gälla såvida det inte kan visas att de belopp som redovisats på skattedeklarationerna motsvarar redovisningen av avdragen skatt på kontrolluppgifterna. För gottskrivning av skatt för företagsledare i fåmansföretag bör krävas att skatteavdraget är bokfört i bolaget samt att det vid löneutbetalningstillfället funnits likvida medel i företaget för täckande av bruttolönen.

## 6.11 Skatteavdrag vid internationellt arbete

### 6.11.1 Allmänt

Den som betalar ut ersättning för arbete är, enligt huvudregeln i 5 kap. SBL, skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Det är inte en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen i Sverige. Om beslut enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns (SINKL) ska skatteavdrag i stället göras i enlighet med beslutet istället för enligt tabell.

Tjänsteinkomster som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands (begränsat skattskyldiga) beskattas enligt bestämmelserna i SINKL. SINK är en statlig definitiv källskatt. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.11.4 nedan.

**Obegränsat/ begränsat skattskyldig**

För att bestämma om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om något av de legala rekvisiten för obegränsad skattskyldighet i 3 kap. IL är uppfyllt. De grundläggande bestämmelserna finns i 3 kap. 3 § IL. Enligt dessa bestämmelser gäller obegränsad skattskyldighet för personer som är bosatta i Sverige, för personer som stadigvarande vistas här i landet och för personer som har väsentlig anknytning hit.

**Bosättning**

**Stadigvarande vistelse**

**Väsentlig anknytning**

Uttrycket bosatt syftar på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. personer som är folkbokförda här i landet och som normalt tillbringar dygnsvilan här – även om de tillfälligtvis vistas utomlands eller är utländska medborgare. Den som inte är bosatt i Sverige i egentlig mening kan ändå likställas med den som är bosatt här och behandlas som obegränsat skattskyldig nämligen om han vistas stadigvarande i Sverige – vilket dock kräver en vistelse i Sverige som pågår i sex månader eller mer utan annat än tillfälliga avbrott. Dessutom kan en person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare har varit bosatt här i landet behandlas som obegränsat skattskyldig om han har väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömningen av om anknytningen är väsentlig ska hänsyn tas till en rad faktorer, bl.a. om personen har kvar sin åretruntbostad i Sverige, om familjen bor kvar här i landet och om bosättningen utomlands är varaktig, se 3 kap. 7 § IL. Även ekonomiskt engagemang genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt medför väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige kan påverka bedömningen (angående den närmare innebörden av bosättningsreglerna, se Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.1.2).

**Utländsk juridisk person**

Med utländsk juridisk person avses enligt 6 kap. 8 § IL association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, åta sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

**Fast driftställe**

Vad som avses med fast driftställe för näringsverksamhet framgår av 2 kap. 29 § IL. Grundregeln är att det måste vara fråga om en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken verksamheten helt eller delvis bedrivs. Exempel på

sådana platser är bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva och plats för byggnads- och installationsverksamhet.

**Utländsk arbetsgivare**

Svenska arbetsgivare är skyldiga att göra skatteavdrag. Med svensk arbetsgivare jämställs utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. En utländsk arbetsgivare som inte har någon affärsetablering i Sverige ska inte göra skatteavdrag – inte ens om betalningsmottagaren är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Att detta gäller vid betalning av ersättning till i Sverige obegränsat skattskyldiga personer som arbetar utomlands för utländska arbetsgivare framstår som självklart. Men principen gäller även vid betalning av ersättning för arbete till personer som arbetar i Sverige. Frågan är inte uttryckligen reglerad i SBL, men det får på grund av etablerad praxis anses stå klart att en utländsk arbetsgivare är skyldig att göra skatteavdrag *endast* när ersättning betalas till personer sysselsatta i arbetsgivarens näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet (se avsnitt 6.1.1.2 ovan och Skatteverkets skrivelse 2004-10-18 dnr 130 604256-04/111). Utländska juridiska personer och utomlands bosatta fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige ska inte göra skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete, även om betalningsmottagaren är obegränsat skattskyldig i Sverige och även om arbetet utförs här. Detta innebär bl.a. att utländska företag och organisationer som endast har s.k. representationskontor i Sverige utan att bedriva näringsverksamhet här inte är skyldiga att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning till anställda i Sverige. Personer som är anställda av utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska betala sin preliminära skatt själva genom en särskilt debiterad A-skatt (SA-skatt).

**Ambassad-anställda**

En utländsk stats ambassad i Sverige anses inte utgöra ett fast driftställe. Det innebär att ambassaden inte ska göra skatteavdrag från lönerna till den lokalanställda personalen. De lokalanställda är från 2007 fullt skattskyldiga i Sverige för sina inkomster från ambassaden och ska därför betala sin preliminära skatt genom särskild A-skatt. Observera att skatteavtal kan begränsa Sveriges rätt att ta ut skatt, t.ex. skatteavtalet med Frankrike.

Det krävs att det är fråga om en svensk utbetalare (eller en utländsk utbetalare med fast driftställe i Sverige) för att skyldighet att göra skatteavdrag ska uppkomma. Det är dock inte ett villkor för skatteavdrag att den faktiska betalningen

sker i Sverige. Om t.ex. utbetalning av lön görs av ett ombud eller förmedlare i utlandet för en svensk arbetsgivares räkning så är den svenske arbetsgivaren att betrakta som utbetalare och är följaktligen skyldig att göra skatteavdrag.

När ersättning för arbete betalas av en svensk arbetsgivare (eller av en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige) till person som är obegränsat skattskyldig ska skatteavdrag göras enligt reglerna i SBL även om arbetet har utförts utomlands. Vid arbete i utlandet kan dock skyldigheten att betala preliminär skatt i Sverige bortfalla om vissa förutsättningar är uppfyllda. Dessa undantagsregler behandlas i avsnitt 6.11.2 nedan.

### 6.11.2 Bosättning i Sverige – arbete i utlandet

Reglerna i SBL innebär att en svensk utbetalare (eller en utländsk utbetalare med fast driftställe i Sverige) har en generell skyldighet att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete. Avdragsskyldigheten gäller även om arbetet utförs i utlandet.

Det finns dock undantag från skyldigheten att betala preliminär skatt i Sverige vid utlandsarbete. Undantagen beror dels på nationell svensk lagstiftning, dels på Sveriges åtaganden i internationella skatteavtal. Bestämmelser om frikallelse från skattskyldighet för inkomst av anställning som intjänats i utlandet finns i 3 kap. 9–13 §§ IL, sexmånaders- och ettårsregeln. Dessutom gäller att preliminär skatt inte ska betalas i Sverige vid arbete i annat nordiskt land i vissa fall enligt en särskild överenskommelse mellan de nordiska länderna. När dessa regler är tillämpliga kan Skatteverket med stöd av bestämmelser i SBL meddela beslut om att skatteavdrag inte ska göras.

#### 6.11.2.1 Sexmånaders- och ettårsregeln

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller för anställda. Reglerna gäller naturligtvis även för anställda i eget bolag. Reglerna är däremot inte tillämpliga på enskilda näringsidkare.

Som förutsättning för skattebefrielse uppställs bl. a. följande villkor enligt 3 kap. 9 § IL:

- anställningen och vistelsen i utlandet har varat minst sex månader och inkomsten har beskattats i verksamhetslandet, eller
- anställningen och vistelsen utomlands har varat minst ett år i samma land, även om inkomsten inte har beskattats i

verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller på grund av annat avtal än skatteavtal.

Skattefriheten gäller inte om det framkommer att inkomsten har beskattats i verksamhetslandet i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal (SFS 2007:1249, prop. 2007/08:24). Bakgrunden till lagändringen är att det inte ansågs vara rimligt att beskattning som sker i ett annat land i strid med gällande bestämmelser skulle utgöra grund för skattebefrielse i Sverige.

**Offentligt anställda**

För den som är anställd hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan gäller sexmånadersregeln men däremot inte ettårsregeln. Ettårsregeln kan emellertid bli tillämplig på anställda hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan när det är fråga om tjänsteexport, dvs. en från övrig verksamhet klart avgränsad affärsverksamhet. Verksamheten ska således vara skild från den övriga verksamheten samt drivas med ett vinstsyfte och på ett affärsmässigt sätt (prop. 1993/94:90 s. 100).

**Sjömän**

Varken sexmånadersregeln eller ettårsregeln gäller beträffande anställda ombord på svenskt fartyg eller ombord på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. För land- och markanställd personal är reglerna däremot tillämpliga.

Inkomst av anställning ombord på utländskt fartyg är dock skattebefriad enligt 3 kap. 12 § IL, på villkor att:

- anställning och vistelse utomlands varat sammanlagt minst 183 dagar under en tolvmånadersperiod och
- arbetsgivaren är hemmahörande inom EES-området samt
- fartyget huvudsakligen går i oceanfart.

Utlandsvistelsen för ombordanställda behöver alltså inte vara sammanhängande under en period. Det är antalet dagar av faktisk utlandsvistelse under en tolvmånadersperiod som räknas.

Med oceanfart avses

- fart i utomeuropeiska farvatten med undantag för fart på orter vid Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira, och

– fart i europeiska farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden – Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 grader västlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd.

Beträffande de närmare förutsättningarna för tillämpning av reglerna hänvisas till Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.2.1.1.

**Särskilt beslut**

Sexmånaders- och ettårsregeln och den särskilda regeln för sjömän är konstruerade som regler om undantag från skattskyldighet, dvs. betalningsmottagaren är, om samtliga villkor är uppfyllda, frikallad från skattskyldighet för den aktuella inkomsten. Som tidigare framhållits är utbetalaren ändå skyldig att göra skatteavdrag. För att minimera antalet återbetalningar av preliminär skatt i situationer där mottagaren inte är skattskyldig för viss ersättning i Sverige kan utbetalaren ges rätt att underlåta att göra avdrag för skatt om Skatteverket i ett särskilt beslut har fastställt att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning.

Av bestämmelserna i 5 kap. 10 § 1 p. SBL framgår att Skatteverket har möjlighet att besluta om att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning om mottagaren preliminärt bedöms vara icke skattskyldig för den i Sverige.

**Uppbördsöverenskommelse**

Enligt reglerna i 5 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL får Skatteverket besluta om att skatteavdrag inte ska göras från ersättning för arbete som betalas till arbetstagare som är obegränsat skattskyldig här i landet men utför arbete i en annan stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att preliminär skatt ska tas ut i endast en av staterna och där beskattningsrätten i det enskilda fallet preliminärt bedöms tillkomma den andra staten (beträffande den nordiska uppbördsöverenskommelsen se avsnitt 6.11.2.2 nedan).

**Ändrad beräkning av skatteavdrag**

Även bestämmelserna i 8 kap. 29 § SBL som föreskriver att Skatteverket får besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag (”jämkning”) för att uppnå bättre överensstämmelse med den beräknade slutliga skatten kan bli tillämpliga i detta sammanhang.

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget. Särskild blankett finns för ändamålet (SKV 4303). Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som visar att skatt kommer att betalas i verksamhetslandet eller intyg som visar att lönen kommer att vara skattefri i

verksamhetslandet på sådant sätt som krävs för ettårsregelns tillämpning. Har någon skatt inte betalats i verksamhetslandet när ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag görs kan arbetsgivaren lämna t.ex. ett intyg om att inkomsten kommer att beskattas. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag eller beslut om att skatteavdrag inte ska göras innebär endast ett preliminärt ställningstagande till att sexmånadersregeln eller ettårsregeln är tillämplig. Den slutgiltiga bedömningen görs av Skatteverket vid den årliga inkomsttaxeringen.

**Särskild kontrolluppgift**

Arbetsgivare som utgett ersättning för arbete till en person som, enligt beslut om ändrad beräkning, inte ska beskattas i Sverige, ska redovisa inkomsten på särskild kontrolluppgift, KU 14 (SKV 2303). Om inkomsten ska läggas till grund för PGI-beräkning ska detta markeras med kryss i någon av rutorna 92 A–E. Om inkomsten inte ska ligga till grund för PGI kan skyldighet föreligga att lämna kontrolluppgift till ledning för beloppets beskattning utomlands enligt föreskrifterna i SKVFS 2007:14. Särskild kontrolluppgift ska lämnas om det sammanlagda värdet av ersättningar och förmåner är 100 kr eller mer för hela året. Om ersättningarna betalas ut av fysisk person eller svenskt dödsbo och inte är omkostnad i näringsverksamhet är beloppsgränsen 1 000 kr för hela året.

#### 6.11.2.2 Den nordiska uppbördsöverenskommelsen

**Trekk-avtalet**

Mellan de nordiska länderna har träffats en överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt (det s.k. ”trekk-avtalet”). Överenskommelsen gäller som svensk förordning och återfinns som bilaga 2 till förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Överenskommelsen reglerar vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt i vissa fall. Syftet med överenskommelsen är att förhindra att två stater samtidigt kräver preliminär skatt på samma arbetsinkomst, pension eller inkomst av näringsverksamhet.

Överenskommelsen innehåller dels regler om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt, dels regler om överföring av preliminär skatt till en annan stat i de fall det visar sig att inkomst eller pension slutligt beskattats i en annan stat än där preliminär skatt har betalats. Vidare innehåller överenskommelsen regler om meddelanden som ska sändas mellan staterna för tillämpningen av överenskommelsen.

Reglerna om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt är utformade med utgångspunkt i 183-dagarsregeln i det nordiska skatteavtalet.

När arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat utför arbete i annan avtalsslutande stat och vistelsen i arbetsstaten uppgår till högst 183 dagar under en tolvmånadersperiod samt ersättningen betalas av eller för arbetsgivare i hemviststaten och fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten saknas ska preliminär skatt erläggas i hemviststaten.

**NT 1**

För att arbetsstaten inte ska ha rätt att kräva preliminär skatt erfordras emellertid att Skatteverket i hemviststaten intygar att preliminär skatt betalats där. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram, NT 1 (SKV 2726). Ansökan om sådant intyg görs av arbetstagaren eller arbetsgivaren hos Skatteverket där arbetsgivaren är registrerad. Skatteverket utfärdar intyget och översänder sedan intyget direkt till den behöriga myndigheten i arbetsstaten.

**NT 2**

Om tiden i arbetslandet överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod eller om ersättningen belastar ett fast driftställe i arbetslandet eller det är frågan om uthyrning av arbetskraft har hemvistlandet inte rätt att kräva preliminär skatt på inkomsten. Behörig myndighet i hemviststaten ska i sådana fall besluta att preliminär skatt inte ska betalas där. Ansökan om sådant beslut kan i Sverige göras av antingen arbetstagaren eller arbetsgivaren hos Skatteverket där arbetsgivaren är registrerad. Ansökan görs på blankett NT 2, SKV 2737. Skatteverket meddelar beslut på blanketten NT 2 med stöd av 5 kap. 11 § SBL om att skatteavdrag inte ska göras i Sverige.

**NT 3**

Om förhållandena ändras i arbetsstaten ska arbetsstaten underrätta hemviststaten om detta, NT 3 (SKV 2743).

**NT 4, NT 4S**

Konstaterar Skatteverket att beskattning ska ske i Sverige och att preliminär skatt har betalats i en annan stat, kan Skatteverket begära överföring till Sverige av skatten, NT 4 (SKV 2732) för fysisk person och NT 4S (SKV 2722) för juridisk person. Det överförda beloppet ska gottskrivas såsom i rätt tid erlagd preliminär skatt (11 kap. 14 § 2 st. 1 d) SBL).

**Överföring av skatt**

Om det har fastställts att inkomst ska beskattas i annan stat än i Sverige och preliminär skatt har erlagts här, får Skatteverket besluta om att överföring av skatten ska ske till den andra staten (18 kap. 5 § 1 st. SBL). När preliminär skatt ska föras över till annan stat kan överföring ske även om den skattskyldiges skattekonto uppvisar ett underskott (prop. 1996/97:100 s. 618). I andra fall kan överskott på kontot som uppkommit efter nedsättning av svensk skatt tas i anspråk för överföring till annan stat genom beslut av Skatteverket enligt 18 kap. 5 § 2 st. SBL.

Bestämmelserna i 18 kap. 7 § 1 st. 2 ger Skatteverket rätt att innehålla överskjutande belopp på skattekontot om det kan antas att beloppet ska föras över till en annan stat med stöd av 5 §.

**NT 5, NT 5S**

Det finns även en särskild blankett avsedd för förfrågan om eventuell överföring av skatt till annat land, NT 5 (SKV 2731) för fysisk person och NT 5S (SKV 2721) för juridisk person. Blanketterna kan användas när Skatteverket vill bereda den andra staten tillfälle att begära överföring av skatt som finns i Sverige.

Skulle oenighet råda mellan två stater om i vilken av staterna preliminär skatt ska betalas, får frågan lösas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i respektive stat (5 kap. 11 § 3 st. SBL).

I ”trekk-avtalet” har också tagits in regler om i vilken stat preliminär skatt ska betalas i avvaktan på att ömsesidig överenskommelse träffas (regler om tolkningsföreträde). Enligt dessa regler ska hemviststaten inte kräva preliminär skatt om arbetsstaten hävdar att det rör sig om uthyrd arbetskraft eller om arbetsgivaren kommer från en tredje stat. Rör oenigheten i stället frågan om vistelsen är kortare eller längre än 183 dagar eller om arbetsgivare har fast driftställe i arbetsstaten, ska arbetsstaten inte kräva preliminär skatt.

### 6.11.3 Bosättning i utlandet – arbete i Sverige

**Närings-verksamhet**

Vid utbetalning av ersättning för arbete till en fysisk person som är begränsat skattskyldig ska skatteavdrag göras enligt SBL om Skatteverket inte har fattat beslut om SINK eller om den begränsat skattskyldige valt att omfattas av IL:s regler (5 kap. 4 § 1 st. 2 och 3 st. SBL). Vid utbetalning av ersättning för arbete till en juridisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige ska skatteavdrag inte göras förutsatt att mottagaren saknar fast driftställe i Sverige (5 kap. 4 § 2 st.).

Enligt bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL får Skatteverket besluta om att skatteavdrag inte ska göras i vissa fall när en arbetstagare är bosatt utomlands.

Av 4 kap. 7 § SBL framgår att bl.a. den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet, normalt kan ansöka om och tilldelas F-skattsedel. Detta gäller även utländska företag som utövar näringsverksamhet här i landet även om skattskyldighet inte föreligger i Sverige. En svensk arbetsgivare eller uppdragsgivare som anlitar ett utländskt företag bör därför kunna påvisa att det utländska företaget har F-skatt eller har

åberopat F-skatt för att själv vara säker på att undgå skyldigheten att göra skatteavdrag.

För inkomst av tjänst från Sverige som förvärvas av fysiska personer som är bosatta i utlandet gäller bestämmelserna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (avsnitt 6.11.4). Dessa speciella regler gäller för de flesta inkomster av allmän och enskild tjänst, pensionsinkomster m.m. Utomlands bosatta artister och idrottsmän med verksamhet i Sverige omfattas dock av ett särskilt regelsystem (se avsnitt 6.11.5).

### 6.11.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)

**Definitiv källskatt**

Bestämmelser om beskattning av tjänsteinkomster från Sverige som uppbärs av personer som inte är bosatta här i landet finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den särskilda inkomstskatten är en statlig definitiv källskatt. Detta innebär att det inte föreligger deklarationsskyldighet för inkomst av tjänst för den som är bosatt i utlandet och att taxering av sådan inkomst inte sker i Sverige.

Fr.o.m. inkomståret 2005 har det införts en valmöjlighet för begränsat skattskyldiga att beskattas enligt IL:s regler istället för enligt SINK.

I 2 § SINK klargörs att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Här definieras också två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen *bosatt utomlands* och *hemmahörande i utlandet*.

**Bosatt utomlands**

Uttrycket *bosatt utomlands* används om en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Genom hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. 17 § IL och 3 kap. 3 § IL (se ovan avsnitt 6.11.1).

**Hemmahörande i utlandet**

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* åsyftar enligt definitionen fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här. Om någon är hemmahörande i utlandet eller inte har endast betydelse då det gäller att avgöra vem som är ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt (4 § SINK) samt vem som ska göra skatteavdrag (9 § SINK).

#### 6.11.4.1 Skattskyldighet

**Fysisk person**

I 3 § SINK anges vilka som är skattskyldiga till särskild inkomstskatt. För skattskyldighet krävs att följande tre villkor är uppfyllda, nämligen att det är:

- en fysisk person som är bosatt utomlands och som
- uppbär en *enligt SINK skattepliktig inkomst* vilken inte undantagits från skatteplikt enligt 6 § p. 1 eller 4.

Det första villkoret för att skattskyldighet till särskild inkomstskatt ska föreligga är således att det ska vara fråga om fysisk person. En juridisk person kan överhuvudtaget inte vara skattskyldig enligt SINK.

**Dygnsvilan**

Det andra villkoret innebär att den fysiska personen ska vara bosatt utomlands (se ovan). Det bör i detta sammanhang framhållas att en utomlands bosatt person som dagligen befinner sig i Sverige (t.ex. för sitt arbete) men som aldrig tillbringar dygnsvilan i Sverige inte anses vistas här stadigvarande och därmed inte heller betraktas som obegränsat skattskyldig. Personen omfattas av SINK:s regler.

**Skatteplikt/ skattskyldighet**

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person ska vara skattskyldig krävs att denne har uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräkning som finns i 5 § SINK. Dessutom gäller att inkomsten i fråga inte får vara skattefri enligt 6 § p.1 eller 4 SINK, dvs. inkomsten får inte vara skattefri på grund av 183-dagarsregeln i 6 § SINK eller skattefri på grund av att den i stället omfattas av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Skulle däremot en inkomst vara undantagen från skatteplikt enligt andra punkter i 6 § SINK inverkar detta inte på skattskyldigheten som sådan. En utomlands bosatt person som uppbär pension från Sverige som är undantagen från skatteplikt på grund av bestämmelse i skatteavtal (6 § p. 6 SINK) är således ändå formellt skattskyldig för inkomsten enligt 3 § SINK varför en sådan person ska ansöka om beslut enligt SINK.

Av 4 § SINK framgår att från skattskyldighet enligt denna lag undantas den som begär att vara skattskyldig enligt IL. Den som begär att vara skattskyldig enligt IL är fortfarande begränsat skattskyldig i Sverige men är, enligt 3 kap. 18 § p. 1 IL, skattskyldig i inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i

5 § SINK med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 SINK.

**Gränsgångare**

Vad gäller en fysisk person med hemvist i Danmark, Finland eller Norge och som omfattas av gränsgångarbestämmelserna i det nordiska skatteavtalet, innebär det ovan sagda att man måste göra skillnad på s.k. vecko- och dagpendlare samt om pendlingen pågår kortare eller längre tid än sex månader. Beträffande tillämpningen av gränsgångarreglerna hänvisas till Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.3.

**Ambassad-personal**

Svenska diplomater i utlandet är obegränsat skattskyldiga och omfattas inte av SINK. De personer som avses här är svenska medborgare som tillhör svensk beskickning i utlandet, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst vistas utomlands. Det gäller vidare sådan persons make/maka samt barn under 18 år, om de är svenska medborgare och har bott hos honom/henne. Nu angiven personkrets omfattas av bestämmelserna för här i riket bosatta personer (3 kap. 4 § IL). Observera dock att lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK.

#### 6.11.4.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt

**Skattepliktig inkomst**

Som tidigare nämnts omfattar den särskilda inkomstskatten endast inkomst av tjänst som uppbärs av en i utlandet bosatt fysisk person. De skattepliktiga inkomsterna räknas upp i 5 § SINK och består bl. a. av inkomst från svensk offentlig tjänst (även arbete i utlandet), inkomst från enskild tjänst (endast arbete i Sverige), styrelsearvoden (från svenska bolag), pensioner (från svenska utbetalare), socialförsäkringsersättningar, sjöinkomst från tjänst på svenska fartyg m.m. En detaljerad redogörelse för de skattepliktiga inkomsterna finns i Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.5.

**Skattefritt enligt IL**

För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK krävs att det är frågan om en sådan inkomst som, om den hade uppburits av en här i riket obegränsat skattskyldig, hade varit skattepliktig inkomst av tjänst enligt IL (5 § 4 st. SINK). Detta innebär bl.a. att sådana belopp och ersättningar som räknas upp i 8 och 11 kap. IL, liksom inkomst av näringsverksamhet, kapital och fastighet aldrig kan falla in under SINK:s regler. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är fullständig.

**Undantagna från beskattning**

I 6 § finns en uttömmande uppräkning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.

Enligt 6 § p. 1 är avlöning och annan jämförlig förmån som uppburits på grund av annan anställning eller annat uppdrag än svensk offentlig tjänst inte skattepliktig om

- den anställde vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolvmånadersperiod, och
- ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, samt
- ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

**Montörregeln**

Detta är den s.k. montörregeln, som också finns i de flesta skatteavtal.

**Resor**

**Logi**

Enligt 6 § p. 2 SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt. Vidare är ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige skattefri. Det ställs inte något krav på att bostaden ska ha varit belägen i Sverige utan bara att logiförmånen ska avse tid under vilken arbetet utförs här i landet. Oavsett om arbetsgivaren tillhandahåller logi eller mot kvitto ersätter den anställde för t.ex. hotellövernattningar är förmånen skattefri. Skatteverket har i skrivelse 2004-11-29, dnr 130 657557-04/111, uttalat följande om skattefritt logi enligt SINK. Logi som arbetsgivare tillhandahåller vid tillfällig anställning i Sverige är skattefritt enligt SINK. Skatteverket anser att med tillfällig anställning avses en anställning som varar i högst sex månader. Logi som arbetsgivaren tillhandahåller vid längre anställningar är en skattepliktig förmån.

Det är bara tillfällig bostad som behövs för den tillfälliga anställningen i Sverige som är skattefri. Den tillfälliga bostaden kan vara belägen i annat land. Om arbetsgivare betalar för den ordinarie bostaden i hemlandet är detta en skattepliktig förmån.

**Styrelseledamots ersättning för resa och logi**

I likhet med vad som gäller beträffande anställda, föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person som betalas av bolaget eller av den juridiska personen för kostnad avseende resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen (6 § p. 3 SINK). Jämför i övrigt vad som sagts ovan under 6 § p. 2 SINK.

**Artister och idrottsmän**

Inkomst som i utlandet bosatt artist eller idrottsman uppbär och som omfattas av bestämmelserna i A-SINK är enligt 6 § p. 4 SINK undantagen från skatteplikt enligt SINK (se vidare under avsnitt 6.11.5). Observera dock att scenarbetare, koreografer, regissörer m.fl. omfattas av bestämmelserna i SINK och inte av de i A-SINK.

Skattefrihet gäller enligt 6 § p. 5 SINK för avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd).

I likhet med vad som gäller enligt IL är sådan inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal inte heller skattepliktig enligt SINK (6 § p. 6 SINK).

De olika undantagen från skatteplikt diskuteras mera ingående i Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.6.

#### 6.11.4.3 Beskattningsunderlag och skattesats

**Kostnader**

Den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts, en definitiv källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattad. En konsekvens av detta är t.ex. att utbetald traktamentsersättning, som är en skattepliktig inkomst, ska beskattas fullt ut, dvs. inget avdrag medges. Detsamma blir fallet med kontant utbetald bilersättning i samband med tjänsteresor. Om en person som omfattas av SINK betalar hotell och resor (som inte skulle ha beskattats om arbetsgivaren betalat) bör detta jämställas med utlägg för arbetsgivarens räkning och den ersättning som arbetsgivaren betalar ut för dessa utlägg ska därför inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. När det gäller traktamente och ersättning för resor med egen bil så är det skattepliktiga kostnadsersättningar som ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag när personen omfattas av SINK. Observera dock att vissa ersättningar är undantagna från skatteplikt enligt 6 § SINK, se avsnitt 6.11.4.2.

**Förmåner**

Även andra skattepliktiga ersättningar än kontant belopp ska räknas in i beskattningsunderlaget. Om det kontanta beloppet inte är så stort att föreskrivet skatteavdrag kan göras, är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden, som om skatte-

avdrag gjorts (9 § 3 st. SINK). I sådant fall ska dock skatt inte tas ut på skattebeloppet, vilket innebär att denna ”förmån av fri skatt” blir obeskattad (se prop. 1990/91:107 s. 37).

**Skattesats**

Skatt tas ut med 25 procent på skattepliktig inkomst (7 § SINK). Skattesatsen är dock 15 procent när det gäller sjöinkomst som är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 12 SINK. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller. Särskild inkomstskatt tas alltid ut med full skattesats 25 eller 15 procent på den skattepliktiga inkomsten. Någon möjlighet att ”jämka” skattesatsen/ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats än vad som nu angetts eller att medge förhöjt skatteavdrag, t.ex. för att täcka svensk fastighetsskatt, föreligger inte. Däremot kan skatteuttaget i vissa fall minskas genom att en inkomst är helt eller delvis undantagen från beskattning pga. bestämmelser i skatteavtal.

**SINK eller IL**

Skattskyldig enligt 3 § SINK är den som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt 5 § skattepliktig inkomst. Avgörande för om inkomsten ska beskattas enligt SINK-reglerna eller enligt bestämmelserna i IL är således om inkomsten varit tillgänglig för lyftning vid en tidpunkt då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han varit bosatt utomlands.

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre kan anses obegränsat skattskyldig i Sverige. Enbart sådana tjänsteinkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att den obegränsade skattskyldigheten i Sverige upphört omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om tjänsteinkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var bosatt i Sverige eller inte.

**Förskott**

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller tjänsteinkomst i förskott för arbete som han vid en senare tidpunkt, då han betraktas som obegränsat skattskyldig här, ska utföra i Sverige. En sådan förskottslön är skattepliktig enligt bestämmelserna i 5 § 2 st. SINK.

**Fåmansföretag**

I SINK:s regelsystem finns inte någon bestämmelse motsvarande dem i 57 kap. IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Detta innebär att sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag, som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst, inte omfattas av SINK utan ska beskattas enligt reglerna i IL (se Handledning för internationell beskattning avsnitt 5.2.2.2).

#### 6.11.4.4 Beskattningsmyndighet

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Enligt 8 § SINK är Skatteverket beskattningsmyndighet. Var handläggning ska ske framgår av arbetsordningen. Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte upp i lagen. I prop. 1990/91:107 s. 26 uttalas emellertid att ”sådant beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen”. Beslut kan givetvis också meddelas i andra fall än de i propositionen angivna. Exempelvis kan beskattningsmyndigheten ex officio meddela SINK-beslut om det vid en granskning kommit fram att ett företag har eller har haft en i utlandet bosatt person anställd eller om det kommit en kontrolluppgift som utvisar att särskild inkomstskatt rätteligen innehållits. Vistas den skattskyldige tillfälligt här i riket och uppbär inkomst av arbete som utförs här är det Skatteverket i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som fattar beslut. Detta gäller även om arbetstagaren utför viss del av arbetet t.ex. i sitt hemland. Om arbetsgivaren inte är registrerad men bosatt här i riket är det Skatteverket i den region där han är bosatt som fattar beslut.

**Sjömän**

När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjöinkomst är skattekontor 2 i Göteborg handläggande myndighet. I andra fall än de ovan beskrivna är det Skatteverket region Stockholm som fattar beslut (8 § 1 st. SINK). Av detta följer att det är Skatteverket region Stockholm som fattar beslut då en i utlandet bosatt person uppbär inkomst från Sverige som har förvärvats på annat sätt än genom arbete vid tillfällig vistelse här (t.ex. pension) eller då en person som vistas tillfälligt i Sverige uppbär inkomst från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här. Ytterligare information om rätt beskattningsmyndighet finns i handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.8.

#### 6.11.4.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag

Av 9 § SINK framgår att den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattpliktig inkomst enligt SINK ska göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt. Utbetalaren är endast skyldig att göra avdrag för särskild inkomstskatt om den skattskyldige har överlämnat Skatteverkets beslut angående särskild inkomstskatt till honom enligt föreskrifterna i 10 §

1 st. SINK, eller om utbetalaren på annat sätt har fått kännedom om att skatteavdrag ska göras enligt SINK. Om den svenska arbetsgivaren inte har fått ta del av SINK-beslutet eller inte på annat sätt känner till beslutet ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt reglerna i SBL.

Om arbetsgivaren inte gjort skatteavdrag enligt SINK trots att han varit skyldig att göra det är, enligt 9 a § 1 st. SINK, utbetalaren tillsammans med mottagaren skyldig att betala skatten för inkomsten.

**Förmåner**

Erhåller den skattskyldige såväl kontant ersättning som andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdraget för dessa enligt 9 § 2 st. SINK beräknas med tillämpning av 8 kap. 14–17 §§ SBL, dvs. efter förmånernas sammanlagda värde. Skulle det på detta sätt framräknade skatteavdraget överstiga den kontanta inkomsten är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts enligt 9 § 3 st. SINK.

**SINK-beslut i efterhand**

Om något SINK-beslut inte har meddelats men avdrag har gjorts för preliminär skatt kan Skatteverket fatta beslut om SINK i efterhand. Beslut om SINK i efterhand är att betrakta som omprövningsbeslut och kan fattas intill utgången av andra året efter beskattningsåret (21 kap. 9 § SBL). Ett sådant beslut kan fattas t.ex. med en kontrolluppgift som underlag och berör inte utbetalaren utan riktas mot den skattskyldige och innebär endast att redan inbetald skatt tas i anspråk för SINK.

**Besked efter begäran**

Enligt 13 § 2 st. SINK ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräknandet av sådant avdrag samt tillämpningen i övrigt av reglerna i 9–12 §§ SINK. Om en i utlandet bosatt person uppbär inkomst som enligt 5 § SINK inte är skattepliktig och inte heller har undantagits från skatteplikt enligt 6 § SINK (t.ex. egendomslivränta) kan något beskattningsbeslut enligt 8 § SINK inte meddelas. I sådana fall kan dock beskattningsmyndigheten med stöd av 13 § 2 st. SINK lämna besked av innebörd att inkomsten är skattefri.

**Beslut om att underlåta skatteavdrag**

Skatteverket kan, enligt 14 § 1 st. SINK, under vissa förutsättningar besluta att skatteavdrag får underlåtas i likhet med vad som gäller i fråga om preliminär skatt (s.k. uppbördsöverenskommelse). Villkoren är *dels* att Sverige har ingått en överenskommelse för undvikande av att skatt tas ut i mer än en av staterna, *dels* att avdrag för skatt på grund av arbete görs i den främmande staten. Har särskild inkomstskatt innehållits på grund av arbete här i Sverige innan beslut om skattebefrielse

har fattats, kan skatten överföras till den stat där den rätteligen ska tillgodoföras (14 § 2 st. SINK).

Reglerna i 14 § SINK kan användas vid tillämpning av den nordiska uppbördsöverenskommelsen (se avsnitt 6.11.2.2 ovan). Särskild inkomstskatt behandlas därvid på samma sätt som preliminär skatt. Med stöd av uppbördsöverenskommelsen bör även preliminär skatt som erlagts i annat nordiskt land kunna överföras till Sverige för täcka ett krav på särskild inkomstskatt som ska betalas här, förutsatt att Sverige har beskattningsrätten till inkomsten enligt bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Skatt som har överförts från annan stat ska gottskrivas den skattskyldige på samma sätt som preliminär skatt (11 kap. 14 § 2 st. SBL), och den överförda skatten bör därefter kunna tas i anspråk för särskild inkomstskatt på samma villkor som preliminär skatt i allmänhet kan tas i anspråk för SINK (jfr 18 kap. 7 § SBL).

#### 6.11.4.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

Särskild inkomstskatt, som har innehållits genom skatteavdrag, ska enligt 21 § SINK redovisas och betalas på det sätt som framgår av 16 kap. SBL (om redovisning och betalning se avsnitt 10 och 17). Av 21 § sista stycket framgår att vad som sägs om skattskyldig avser både den som är skyldig att göra skatteavdrag och mottagaren av ersättningen.

**Utländsk utbetalare**

En utbetalare hemmahörande i utlandet ska inte göra skatteavdrag (9 § 1 st. andra meningen SINK). I dessa fall är det den skattskyldige själv som är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten, 9 b § SINK.

Den skattskyldige kan göras betalningsansvarig för särskild inkomstskatt endast när utbetalaren är hemmahörande i utlandet. För den som själv ska redovisa och betala sin skatt enligt SINK gäller att den ska redovisas och betalas senast den 12 i månaden efter den månad så inkomsten uppbars. I månaderna augusti och januari får redovisning och betalaning i stället ske senast den 17 (17 § SINK).

#### 6.11.4.7 Kontrolluppgift

Kontrolluppgifter i inkomstslaget tjänst ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). Det betyder att den som har betalat ut belopp som omfattas av SINK är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt bestämmelserna i LSK (jfr 18 § SINK).

**Grön kontroll-uppgift**

Om ett beslut om SINK har meddelats så ska kontrolluppgift lämnas på särskild blankett utformad för SINK. De blanketter som används är följande.

- SKV 2340 (KU 13) avser förvärvsinkomster
- SKV 2341 (KU 18) avser pensionsinkomster m.m. från ex. Försäkringskassan, SPV och KPA och försäkringsföretag
- SKV 2343 (KU 13) engelsk version av RSV 2340
- SKV 2307 (KU 16) avser sjöinkomster

Kontrolluppgiften, KU 13, ska lämnas även om inkomsten genom ett SINK-beslut har befriats från skatt. Se vidare om kontrolluppgiftsskyldigheten i avsnitt 26.

Om personen valt att omfattas av IL:s regler ska vanlig lönekontrolluppgift, KU 10, lämnas.

#### 6.11.4.8 Övrigt

I fall då särskild inkomstskatt erlagts, och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som obegränsat skattskyldig, är det möjligt att tillgodoräkna den särskilda inkomstskatten som preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan tas i anspråk för betalning av särskild inkomstskatt.

### 6.11.5 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK)

Beskattningsreglerna för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. finns i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). För en utförligare beskrivning av A-SINK se Handledning för internationell beskattning under avsnitt 2.11).

**Definitiv källskatt**

Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), särskild inkomstskatt. Deklarationsskyldighet föreligger således inte för inkomster som omfattas av dessa bestämmelser.

Av 2 § A-SINK framgår att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Vidare definieras i 3 § A-SINK vissa, för tillämpningen av lagen, centrala begrepp och uttryck.

**Bosatt utomlands**

Enligt 3 § A-SINK avses med uttrycket *bosatt utomlands* en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av denna

definition samt den i 2 § A-SINK gjorda hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i 3 kap. 17 IL och 3 kap. 3 § IL.

**Hemmahörande i utlandet**

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* avser fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.

**Artistisk verksamhet**

Med uttrycket *artist* avses den som utövar artistisk verksamhet och med *idrottsman* den som utövar idrottslig verksamhet.

I 3 § A-SINK finns en uppräkning av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräkning avses med artistisk verksamhet personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet respektive andaktsutövning omfattas inte av dessa bestämmelser.

För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan antingen ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Det är den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en scen som omfattas av lagen. Scenpersonal och tekniska biträden samt sådana kategorier som regissörer och koreografer omfattas inte av lagen. Är personen i fråga bosatt utomlands blir i stället SINK aktuell.

**Idrottslig verksamhet**

Med *idrottslig verksamhet* avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio- eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Som framgår av följande avsnitt kan artistföretag och arrangörer hemmahörande i utlandet omfattas av bestämmelserna i A-SINK i egenskap av skattesubjekt.

**Artistföretag**

Som *artistföretag* räknas härvid fysisk eller juridisk person, som utan att vara arrangör, mot ersättning tillhandahåller utländsk artist eller idrottsman.

**Arrangör**

Med *arrangör* avses den som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet.

#### 6.11.5.1 Skattskyldighet

Skattskyldiga till A-SINK är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller

bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

#### 6.11.5.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt

En uttömmande uppräkning av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

En förutsättning för att inkomsten överhuvudtaget ska vara skattepliktig är att den *uppburits från Sverige*. Härmed avses även ersättning som utländsk arrangör betalar till utländsk artist eller artistföretag för artistisk verksamhet här i riket.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten vad som erhålls i kontant ersättning eller annat vederlag medan för arrangör utgör den skattepliktiga inkomsten vad som uppbärs i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning.

**Fartyg**

Lagstiftningen omfattar förutom inkomst av verksamhet här i landet även inkomst av verksamhet på svenskt eller utländskt handelsfartyg.

I 8 § finns en uttömmande uppräkning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt A-SINK.

Enligt 8 § p. 1 A-SINK är frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får undantagna från skatteplikt. Det rör sig här om sådana personer som utan inträdesavgift uppträder med musik, sång, akrobatik och liknande aktiviteter på gator, torg, tunnelbanestationer m.fl. platser.

Enligt 8 § p. 2 A-SINK har inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket speciellt undantagits från skatteplikt. Beskattning av sådan verksamhet ska ske enligt bestämmelserna i IL.

**Royalty**

Vidare är enligt 8 § p. 3 A-SINK royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar undantagna från beskattning. Ersättning från svensk radio och television ska anses som inkomst av royalty till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Enligt 8 § p. 4 A-SINK är inkomst som undantas från beskattning på grund av skatteavtal inte skattepliktig. Observera att

även om sådan inkomst är undantagen från skatteplikt är den som betalar ut ersättningen – utbetalaren/arrangören – ändå skyldig att lämna redovisning till beskattningsmyndigheten (16 § A-SINK).

Som skattepliktig inkomst räknas inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med artistisk och idrottslig verksamhet eller för styrkta kostnader härför (8 § p. 5 A-SINK). Om ersättning för resa, kost och logi ingår i den kontanta ersättningen är dock även denna del av ersättningen skattepliktig.

Åtnjuter mottagaren, förutom kontant ersättning, även andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdrag ske för dessa. Från skatteplikt har dock undantagits vad som utgår i form av naturaförmåner om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp enligt AFL avrundat till närmaste hundratal kronor.

#### 6.11.5.3 Beskattningsunderlag och skattesats

Den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts, en definitiv källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade.

Observera dock att vissa ersättningar är undantagna från skatteplikt enligt 8 § A-SINK, se föregående avsnitt.

**Skattesats**

Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller. Den särskilda inkomstskatten tas ut på den skattepliktiga bruttoinkomsten och möjlighet till kostnadsavdrag saknas. Någon möjlighet till ”jämkning” av skatteuttaget finns inte.

**A-SINK eller IL**

Skattskyldig enligt 4 § A-SINK är fysiska personer som är bosatta utomlands och juridiska personer hemmahörande i utlandet och som uppbär en enligt 7 § skattepliktig inkomst. Frågan om en inkomst har varit tillgänglig för lyftning då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han var bosatt utomlands är således av avgörande betydelse för om inkomsten ska beskattas enligt bestämmelserna i A-SINK eller enligt IL:s bestämmelser.

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre i skattehänseende kan anses bosatt i Sverige. Enbart sådana inkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att den obegränsade skattskyldigheten har upphört kan omfattas av

A-SINK. Detta gäller oavsett om inkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var bosatt i Sverige eller inte.

**Förskott**

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller inkomst i förskott för artistisk eller idrottslig verksamhet som han vid en senare tidpunkt, då han betraktas som obegränsat skattskyldig, ska utföra i Sverige. En sådan förskottsersättning är skattepliktig enligt bestämmelserna i 7 § 1 st. A-SINK.

#### 6.11.5.4 Beskattningsmyndighet

Beskattningsmyndighet är Skatteverket, Storföretagsskattekontoret, 771 83 Ludvika. Tfn 0771-778 778, fax 0240-103 40. Den som har att betala denna särskilda inkomstskatt ska anmäla sig hit för registrering. I de fall den skattskyldige saknar personnummer och måste ha ett särskilt registreringsnummer för t ex PGI-beräkning, kan s.k. samordningsnummer tilldelas av det skattekontor där utbetalaren är registrerad eller där arrangemanget ägt rum.

#### 6.11.5.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag

I motsats till vad som gäller beträffande särskild inkomstskatt enligt SINK så krävs inget beslut av Skatteverket för att utbetalaren ska bli skyldig att göra skatteavdrag enligt A-SINK. Den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till någon som är skattskyldig enligt 4 § A-SINK är skyldig att göra enligt lag föreskrivet skatteavdrag utan att något särskilt beslut eller besked har meddelats från Skatteverket i förväg.

#### 6.11.5.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för artister

Enligt 6 § 1 st. A-SINK är den som enligt 14 § är redovisningsskyldig för skatten också ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt. Detta innebär att den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till en artist/ idrottsman eller ett artistföretag ska göra avdrag, redovisa den dragna skatten och betala in den.

För arrangörer gäller att dessa själva är skyldiga att redovisa och betala skatten.

I fråga om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. gäller vissa bestämmelser i SBL i tillämpliga delar, bl.a. vad som sägs om ansvar för skatt i 12 kap, om utredning i

skatteärende i 14 kap. och om skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap.

Om särskild inkomstskatt inte betalas inom den tid som föreskrivs i 14 § A-SINK tas dröjsmålsavgift ut enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift (23 § 3 st. A-SINK).

#### 6.11.5.7 Kontrolluppgift

Till skillnad mot vad som gäller beträffande ersättning som omfattas av SINK ska SINK-kontrolluppgift, KU 13, (SKV 2340) inte lämnas för ersättning som beskattas enligt A-SINK. I stället ska särskild kontrolluppgift (KU 14) lämnas i vissa fall.

Den som har betalat ut ersättning eller utgivit förmåner till person som omfattas av svensk socialförsäkring och beskattas enligt A-SINK ska lämna uppgift om utgivna ersättningar på särskild kontrolluppgift, KU 14, (SKV 2303). De uppgifter som lämnas kommer därvid att ligga till grund för beräkning av PGI. I övrigt ska särskild kontrolluppgift lämnas i den utsträckning som framgår av föreskrifterna i SKVFS 2007:14.

Särskilda kontrolluppgifter lämnas tillsammans med övriga kontrolluppgifter till det kontor där utgivaren av ersättningarna är registrerad. Detta oavsett vad som angetts rörande beskattningsmyndighet ovan.

Även om särskild kontrolluppgift ska lämnas på grund av att artisten eller idrottsmannen omfattas av svensk socialförsäkring ska arbetsgivaravgifter inte betalas. Detta framgår av 2 kap. 13 § SAL.

#### 6.11.5.8 Övrigt

I fall då särskild inkomstskatt har erlagts, och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som obegränsat skattskyldig, är det möjligt att omvandla den särskilda inkomstskatten till preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan omvandlas till särskild inkomstskatt.

# 7 Socialförsäkring och PGI

---

Socialförsäkringslag (1999:799)

Lag om (1998:674) inkomstgrundad ålderspension

Lag (1998:675) om införande av lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension

Lag (1962:381) om allmän försäkring

Lag (1976:380) om arbetsskadeförsäkring

Socialavgiftslag (2000:980)

Lag (1994:1920) om allmän löneavgift

Lag (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift

Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift

Prop. 1989/90:110 (Skattereformen)

Prop.1997/98:151 (Inkomstgrundad ålderspension)

Prop. 1998/99:119 (Socialförsäkringslagen)

Prop. 2000/01:8 (Ny socialavgiftslag)

Prop. 2006/07:117 (Nya omprövningsregler m.m.)

En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)

Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)

Försäkringskassans handledning Beräkning av pensionsgrundande inkomst av och underlag för egenavgifter Taxeringsåret 2008

---

## Sammanfattning

De centrala bestämmelserna om socialförsäkringen finns i lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) om bl.a. sjukförsäkringen och i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension (LIP) som behandlar det reformerade ålderspensionssystemet. Andra viktiga lagar på socialförsäkringsområdet är bl.a. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1979:84) om all-

männa barnbidrag samt lagen (1997:328) om arbetslöshetsförsäkring.

Reglerna om vilka personer som är omfattade av socialförsäkringens olika delar har brutits ur från respektive lag och samlats i en lag, socialförsäkringslagen (1999:799, SofL).

Socialförsäkringen finansieras dels genom socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift, dels genom skattemedel.

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för de viktigaste reglerna i socialförsäkringen som har betydelse för dels beräkningen av pensionsgrundande inkomst (PGI), dels har ett samband med socialavgifterna även om de tidigare direkta kopplingarna inte längre finns i lagstiftningen. Redogörelsen innehåller reglerna enligt svensk intern rätt om socialförsäkring.

För att lösa de frågor om socialförsäkringsskydd som uppstått med den ökande rörligheten på den internationella arbetsmarknaden har Sverige ingått konventioner om social trygghet med ett antal länder i främst Västeuropa och Nordamerika. Konventionernas regler om var en person ska vara försäkrad styr också var avgifter ska betalas.

Genom Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen (EU)följer att EG:s rättsregler om social trygghet har blivit gällande som svensk lag. Bestämmelserna om vilket lands lagstiftning som är tillämplig finns i förordningen (EEG) nr 1408/71 och i tillämpningsförordningen (EEG) nr 574/72. Förordningens bestämmelser om försäkringstillhörighet avgör även frågan om var socialavgifter ska betalas.

I den mån reglerna i EG-rätten eller en konvention avviker från bestämmelserna i SofL, AFL, LIP och SAL ska i första hand bestämmelserna enligt EG-rätten ta över. Om EG-rätten inte är tillämplig gäller i förekommande fall konvention. Om vare sig EG:s regler eller någon konvention ska tillämpas på ett förhållande ska bestämmelserna i vår interna rätt gälla. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 4 § SofL, i 20 kap. 15 § AFL samt i 1 kap. 3 § SAL.

## 7.1 Socialförsäkringslagstiftningen

De delar av socialförsäkringslagstiftningen som har betydelse i Skatteverkets verksamhet är framför allt reglerna om pensionsgrundande inkomst i 2 kap. LIP samt reglerna om vem som omfattas av socialförsäkringen, vilka bestämmelser finns i SofL.

Den 1 januari 1999 trädde det reformerade pensionssystemet i kraft. Det innebär att den allmänna tilläggspensionen (ATP) ersattes av inkomstgrundad ålderspension och folkpensioneringen av regler om garantipension. Det reformerade pensionssystemet gäller fullt ut för personer födda 1954 eller senare. För den s.k. mellangenerationen, personer födda åren 1938–1953 gäller de nya reglerna efter ett system med tjugondelsinfasning. Det innebär att inkomstgrundad ålderspension ska beräknas på grundval av dels pensionsrätt enligt de nya reglerna, dels pensionspoäng enligt ATP-reglerna efter en glidande skala beroende på individens ålder. Tjugondelsinfasningen innebär exempelvis att en person född 1938 kommer att tjäna in pensionsrätt enligt det nya systemet med 4 tjugondelar respektive enligt det gamla pensionssystemet med 16 tjugondelar. För den som är född 1944 innebär fördelningen att han tjänar in pensionsrätt med 10 tjugondelar från vartdera systemet och för den som är född 1953 beräknas pensionsrätten med 1 tjugondel från ATP-systemet och 19 tjugondelar från det nya pensionssystemet. Personer födda före 1938 omfattas inte alls av det reformerade pensionssystemet och den som är född 1954 eller senare omfattas fullt ut av den nya ålderspensionen.

Av 1 kap. 1 § LIP framgår att lagen innehåller bestämmelser om försäkring för inkomstgrundad ålderspension i form av inkomstpension, tilläggspension och premiepension samt om premiepension till efterlevande. Den inkomstgrundade ålderspensionen består främst av inkomstpension och premiepension. Under en längre övergångstid kommer även tilläggspension att finnas kvar för dem som är födda 1953 eller tidigare. Tilläggspensionen är en del av den inkomstgrundade ålderspensionen.

Eftersom de övergångsbestämmelser som erfordrades för införandet av LIP var så omfattande ansågs det lämpligt att sammanföra dem i en särskild promulgationslag: lag (1998:675) om införande av lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension. Denna promulgationslag brukar benämnas införandelagen.

## 7.2 Socialförsäkringslagen, SofL

Begreppet försäkrad fanns tidigare reglerat i de olika författningar som behandlar socialförsäkringen. För att uppnå ett enhetligt försäkringsbegrepp samlades alla regler om vilka som är försäkrade för de olika grenarna av socialförsäkringen till en lag: socialförsäkringslagen (1999:799). Lagen trädde i kraft den 1 januari 2001. De viktigaste förarbetena är betänkandet (SOU 1997:72) En lag om socialförsäkringar samt prop. 1998/99:119.

Socialförsäkringen har i SofL indelats i två grenar: den bosättningsbaserade respektive den arbetsbaserade försäkringen. Den bosättningsbaserade grenen reglerar sådana försäkringar som faller ut med garantibelopp och bidrag. Det är försäkringar som faller ut oberoende av vilka inkomster den enskilde har eller har haft. Som exempel kan nämnas barnbidrag, föräldrapenning på lägstanivå samt garantipension. Den arbetsbaserade grenen av socialförsäkringen däremot ska träda in vid inkomstbortfall och ersätta del av inkomstbortfallet, t.ex. vid sjukdom och ålderdom i form av sjukpenning respektive inkomstgrundad ålderspension.

Det är den arbetsbaserade försäkringen som i huvudsak är av intresse i detta sammanhang och som behandlas i detta avsnitt. Reglerna om vad som ska anses som arbete i Sverige har också betydelse för om socialavgifter ska betalas. SAL innehåller hänvisningar till SofL.

Endast ett försäkringsvillkor gäller för var och en av försäkringsgrenarna: bosättning i Sverige respektive arbete i Sverige. Varken inskrivning hos Försäkringskassan eller svenskt medborgarskap är längre något försäkringsvillkor. Det förhållandet att medborgarskapet numera saknar betydelse är en mycket viktig förändring i förhållande till vad som gällde tidigare. Före 2001 kunde en svensk medborgare tjäna in pensionsrätt vid arbete för svensk arbetsgivare utomlands oavsett hur länge arbetet utomlands pågick och oavsett om personen var utsänd eller lokalanställd utomlands av den svenska arbetsgivaren.

### 7.2.1 Bosättningsbaserad försäkring

Den som är bosatt i Sverige är enligt 3 kap. 1 § SofL försäkrad för följande förmåner som anges i AFL:

1. ersättning för sjukvård m.m.,
2. föräldrapenning på lägstanivå och grundnivå,
3. sjukersättning och aktivitetsersättning i form av garantiersättning samt
4. rehabilitering och särskilt bidrag enligt 22 kap.

Därutöver omfattas den som är bosatt här av förmåner från ett antal i 3 kap. 2 § uppräknade lagar. Bland dessa förmåner kan exempelvis nämnas allmänna barnbidrag, pensionstillskott, assistansersättning, bostadsbidrag och garantipension. Gemensamt för dessa förmåner är att de inte förutsätter att den

försäkrade haft några förvärvsinkomster i motsats till vad som gäller för den arbetsbaserade försäkringen.

**Bosättning i Sverige**

Bestämmelserna om bosättning i Sverige finns i 2 kap. 1–6 §§ SofL. Bosättningsbegreppet inom socialförsäkringen är i princip detsamma som används vid folkbokföringen. Som bosatt i Sverige enligt huvudregeln i 1 § anses i första hand den som har sitt egentliga hemvist här i landet. Den som kommer till Sverige och kan antas komma att vistas här under längre tid än ett år anses också bosatt här. Det gäller dock inte om synnerliga skäl talar emot det. Ett sådant synnerligt skäl kan vara att en person vistas här under lång tid på grund av fängelsestraff och som efter avtjänat straff ska utvisas. Den som kommer till Sverige för högst ett år är således inte försäkrad för de bosättningsbaserade förmånerna. Att personen trots detta kan vara omfattad av den arbetsbaserade försäkringen framgår av 7 och 9 §§. Den som är bosatt i Sverige och som lämnar landet ska fortfarande anses vara bosatt här om utlandsvistelsen kan antas vara längst ett år, vilket framgår av den så kallade ettårsregeln i 1 § 3 st.

Bestämmelsen i 1 § 2 st. andra meningen tar sikte på s.k. massflyktsituationer i vilka utlänningar kan beviljas tillfälliga uppehållstillstånd. En person som beviljats uppehållstillstånd med tillfälligt skydd och som kan antas komma att vistas här under kortare tid än tre år ska som huvudregel inte folkbokföras. Dessa personer ska inte heller anses bosatta enligt SofL under den tid de inte är folkbokförda (prop. 2001/02:185 s. 85).

**Statsanställda**

Den som av en statlig arbetsgivare sänds ut till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning anses bosatt i Sverige under hela utsändningstiden under förutsättning att personen tidigare någon gång varit bosatt i Sverige (2 kap. 2 § SofL). Det innebär att bestämmelsen också kan tillämpas på dem som varit utsända och som inte återvänder till Sverige innan de sänds ut direkt från det land de vistas i, s.k. direktutsända. Regeln gäller däremot inte när en svensk statlig myndighet lokalanställer personal utomlands, exempelvis när en svensk ambassad utomlands anställer en på orten bosatt chaufför.

I 2 kap. § 2 st. regleras det motsatta förhållandet, dvs. när en annan stat sänder en person till Sverige för arbete för arbetsgivarens räkning. I konsekvens med vad som gäller enligt 1 st. ska en sådan person inte anses bosatt i Sverige oavsett utsändningstidens längd.

Observera att reglerna enbart gäller statligt anställda, dvs. de som är anställda av statliga myndigheter. Däremot gäller inte bestämmelsen för offentligt anställda i kommuner och landsting och inte heller för dem som är anställda av statliga bolag.

Bestämmelserna om statsanställda är särskilt viktiga eftersom de gäller även för förmåner som omfattas av den arbetsbaserade försäkringen t.ex. inkomstgrundad ålderspension (2 kap. 9 § 3 st.).

**Biståndsarbetare m.fl.**

Den som är anställd av svenskt trossamfund eller en ideell organisation som bedriver biståndsverksamhet ska anses vara fortsatt bosatt i Sverige om han sänds ut för arbete för arbetsgivarens räkning även för längre tid än ett år. Denna regel som finns i 2 kap. 4 § SofL, gäller om utlandsvistelsen kan antas vara längst fem år. Till skillnad från vad som gäller för statsanställda gäller regeln endast den bosättningsbaserade försäkringen. En biståndsarbetare som sänds ut för högst fem år har således rätt till exempelvis barnbidrag, men lönen ger inte rätt till PGI i Sverige.

### 7.2.2 Arbetsbaserad försäkring

Den arbetsbaserade försäkringen syftar till att ersätta uteblivna förvärvsinkomster på grund av sjukdom, pensionering m.m. Socialavgifter enligt SAL ska också betalas på ersättningar och inkomster som omfattas av den arbetsbaserade försäkringen.

Den som arbetar i Sverige är enligt 3 kap. 4 § SofL försäkrad för följande förmåner som anges i AFL:

1. sjukpenning och havandeskapspenning,
2. föräldrapenning på grundnivå eller över grundnivå och tillfällig föräldrapenning,
3. inkomstrelaterad sjukersättning och inkomstrelaterad aktivitetsersättning samt
4. rehabilitering och rehabiliteringsersättning enligt 22 kap. AFL i fråga om förmåner som beslutas av Försäkringskassan.

Den som arbetar i Sverige omfattas dessutom enligt 3 kap. 5 § av bl.a. arbetsskadeförsäkringen och av den inkomstgrundade ålderspensionen. Försäkringen gäller från och med den första dagen av anställningen (6 §).

**Arbete i Sverige**

Begreppet arbete i Sverige är grundläggande för såväl den arbetsbaserade försäkringen som för reglerna om socialavgifter

i SAL (jfr 1 kap. 6–10 §§ SAL). Observera bestämmelsen i 1 kap. 4 § SofL som anger att EG-rätten eller konventioner med andra länder om social trygghet kan medföra begränsningar i tillämpligheten av bestämmelserna i SofL.

Med arbete i Sverige avses enligt 2 kap. 7 § SofL förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det ska vara fråga om arbete som rent fysiskt utförs i landet. Med det avses arbete eller verksamhet som arbetstagare, uppdragstagare eller som egenföretagare. Skillnaden mellan dessa begrepp har numera ingen avgörande betydelse på socialförsäkrings- och socialavgiftsområdet. Det är i stället begreppet *arbete* som avgör om avgifter ska betalas till socialförsäkringen och om den arbetsbaserade delen av försäkringen kan vara tillämplig. Den arbetsbaserade försäkringen ska ge skydd vid arbete i Sverige oberoende av arbetets varaktighet och oberoende av den förvärvsarbetandes medborgarskap eller bosättning. Likaså är det utan betydelse var arbetsgivaren är medborgare eller har sitt säte med undantag för reglerna om utsändning i 9 § (jfr prop. 1998/99:119 s. 103).

Reglerna om arbete i Sverige innebär därför en utvidgning av försäkringsskyddet jämfört med tidigare för personer som är bosatta utomlands. En sådan person har numera rätt till PGI även på inkomster från mycket kortvariga arbeten som utförs här och det gäller oavsett om han är begränsat eller obegränsat skattskyldig här i landet. En förutsättning är dock att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren är svensk. Se nedan vid kantrubriken utsändning om de undantag som gäller för personer som sänds hit respektive sänds ut från Sverige. Reglerna om arbete i Sverige innebär i vissa fall en försämring av försäkringsskyddet jämfört med tidigare. Detta på grund av att medborgarskapet inte längre är ett försäkringsvillkor. Den som arbetar utomlands är inte försäkrad för den arbetsbaserade försäkringen även om arbetet är kortvarigt, såvida det inte är fråga om utsändning. Bestämmelserna innebär således att om en här bosatt person tar en kortvarig anställning utomlands för utländsk arbetsgivare ska PGI inte beräknas även om personen är skattskyldig här för inkomsten. Då ska inte heller allmän pensionsavgift betalas (se vidare avsnitt 8.14).

**Närings-verksamhet**

I 2 kap. 7 § 2 st. SofL sägs att om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § IL, ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet. Det betyder att även tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige om det utförs som ett led i arbete vid ett

fast driftställe i Sverige. Det kan t.ex. röra sig om arbete som en egenföretagare tillfälligt bedriver i utlandet under förutsättning att det inte kan anses självständigt i förhållande till arbetet vid det fasta driftstället i Sverige (jfr anförd prop. s. 179). I sådant fall ska inkomsten från det tillfälligt utförda arbetet utomlands utgöra underlag för PGI i Sverige.

**Utsändning**

Att arbete utomlands i vissa fall ska räknas som arbete i Sverige och att arbete som utförs här i landet i vissa fall inte ska räknas som arbete i Sverige enligt SofL framgår av 2 kap. 9 §. När en arbetsgivare med verksamhet i Sverige sänder ut en arbetstagare för arbete utomlands för arbetsgivarens räkning ska arbetet räknas som arbete i Sverige om det kan antas vara längst ett år. Om en utländsk arbetsgivare under motsvarande förhållande sänder någon till Sverige ska arbete i Sverige inte anses föreligga. Det innebär att om någon sänds hit av utländsk arbetsgivare och arbetet här är planerat att pågå i längst ett år ska PGI inte beräknas för den anställde även om han är obegränsat skattskyldig här och därför taxeras för inkomsten. Den anställde ska i sådant fall inte heller betala den allmänna pensionsavgiften (se vidare avsnitt 8.14).

Tidsgränsen definieras i lagtexten med uttrycket ”*kan antas* vara längst ett år”. I tidigare lagar användes formuleringen ”*avses vara* längst ett år”. I prop. 1998/99:119 sägs på s. 103 att denna ändring i uttryckssättet bör medföra en viss skärpning i regeltillämpningen på så vis att arbetstagarens egna uppgifter om arbetets varaktighet inte behöver tas för goda. Arbetstagarens uppgifter kan t.ex. styrkas av ett anställningsavtal eller intyg från arbetsgivaren.

Som nämnts ovan gäller utsändningsreglerna för statligt anställda utan någon tidsbegränsning. Om en person som är bosatt i Sverige anställs av en svensk myndighet för att arbeta åt myndigheten i exempelvis Moskva och det kan antas att arbete ska pågå i flera år ska PGI beräknas under hela utsändningstiden.

**Sjömän**

Arbete som sjöman på svenskt handelsfartyg ska räknas som arbete i Sverige. Det gäller även vid s.k. bare-boat charter, dvs. när det är fråga om anställning på fartyg som bär utländsk flagg och fartyget hyrs av en svensk redare i huvudsak obemannat. En förutsättning är att anställningen sker hos redaren eller hos någon arbetsgivare som redaren anlitat. Som arbete i Sverige räknas också arbete i anställning hos ägaren till ett svensk handelsfartyg eller hos någon arbetsgivare som anlitats av ägaren om fartyget hyrs ut till en utländsk arbetsgivare i huvudsak obemannat (2 kap. 8 § SofL).

**Ambassad-anställda**

I 2 kap. 10 § SofL sägs att arbete som utförs av en person som tillhör en annan stats beskickning eller karriärkonsulat ska anses som arbete i Sverige. Bestämmelsen innebär en utvidgning av försäkringsskyddet för den lokalanställda personalen på utländska beskickningar och karriärkonsulat i Sverige jämfört med vad som gällde före SofL:s tillkomst.

**Immunitet**

Reglerna om ambassadanställda i SofL gäller endast om det är förenligt med Wienkonventionerna om diplomatiska (1961) respektive konsulära (1963) förbindelser. Den personkrets som ska undantas från den mottagande statens lagstiftning om social trygghet är begränsad till den diplomatiska personalen samt medlemmar av beskickningen i övrigt som är medborgare i den sändande staten eller i tredje stat och som inte heller är stadigvarande bosatta i den mottagande staten. Samma regler gäller för en diplomatisk företrädares eller konsulatmedlems privattjänare, om denne omfattas av den sändande statens eller tredje stats lagstiftning om social trygghet. Förenklat kan sägas att den lokalanställda personalen vid ambassader inte är undantagen från svensk socialförsäkring genom Wienkonventionerna. Personal som följt med från det sändande landet åtnjuter i regel undantag (privilegier) på socialförsäkringsområdet.

Utvidgningen av försäkringsskyddet för lokalanställd personal på beskickningar och konsulat innebär således att de anställda som arbetar i Sverige är försäkrade för samtliga arbetsbaserade förmåner. De är också försäkrade för de bosättningsbaserade förmånerna enligt 2 kap. 3 § SofL. Det innebär också att utländska ambassader ska betala arbetsgivaravgifter i Sverige för den personal som är omfattad av den arbetsbaserade försäkringen. För lokalanställda på EES-ambassader har detta gällt sedan 1994 på grund av EG-rätten (förordning EEG 1408/71).

## 7.3 Pensionsgrundande inkomst, PGI

**Pensionsrätt**

Inkomstpension och premiepension beräknas utifrån de pensionsrätter som fastställs för en försäkrad. Pensionsrätt fastställs årligen och grundas främst på vad som utgör pensionsgrundande inkomst enligt 2 kap. LIP. Ersättningar och inkomster som är pensionsgrundande är i regel också underlag för socialavgifter enligt SAL och underlag för den allmänna pensionsavgiften.

En persons pensionsgrundande inkomst ska fastställas för varje år som personen har varit försäkrad och haft inkomster här i landet som är pensionsgrundande (2 kap. 2 § LIP). Vilka som

är försäkrade framgår av SofL. Det finns i 2 kap. 1 § LIP två grundläggande begrepp som används vid beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten: inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete (än anställning). Observera att dessa begrepp inte alltid har samma innebörd som IL:s inkomstbegrepp tjänst respektive näringsverksamhet.

Med inkomst av anställning avses lön eller annan ersättning i pengar eller skattepliktiga förmåner som en försäkrad får som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Som inkomst av anställning räknas t.ex. också ersättning för arbete till näringsidkare som inte har F-skattsedel, trots att ersättningen ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Med inkomst av annat förvärvsarbete avses sådan inkomst som den försäkrade får på annan grund, vanligen inkomst av näringsverksamhet. Det finns dock ett flertal exempel på att inkomst av tjänst enligt IL kan utgöra inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. LIP, t.ex. hobbyinkomster (6 § 2), tjänsteinkomster till den som har F-skatt (7 §), 10 000-kronorsgränsen (8 §), och när det föreligger ett socialavgiftsavtal (10 §).

Den pensionsgrundande inkomsten för ett år är för en försäkrad summan av dennes inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete för det året. Huvudprincipen är att pensionsrätt enligt LIP grundas på inkomst av förvärvsarbete och att inkomster av annat slag inte är pensionsgrundande. Att vissa inkomster som inte grundas på förvärvsarbete ändå ger pensionsrätt framgår av 5 §. Det gäller främst olika socialförsäkringsersättningar såsom sjukpenning, ersättning från arbetslöshetskassa m.m.

Till skillnad från vad som gällde i ATP-systemet ska i princip alla förvärvsinkomster under livet grunda pensionsrätt i det nya pensionssystemet och det gäller även för inkomster från förvärvsarbete som den försäkrade erhåller efter fyllda 65 år.

### 7.3.1 Inkomst av anställning

Enligt 2 kap. 3–5 §§ LIP räknas sammanfattningsvis följande ersättningar till inkomst av anställning:

1. lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som sammanlagt uppgår till minst 1 000 kr under året till arbetstagare,
2. kostnadsersättningar till den del de ska räknas som lön enligt SBL,

3. skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som har utgetts på grund av kundtrohet eller liknande, om den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen är någon annan än den som är skattskyldig för den,
4. annan ersättning för utfört arbete, dock inte pension, samt tillfällig förvärvsinkomst av verksamhet som inte bedrivits självständigt även om mottagaren inte varit anställd hos utbetalaren,
5. Marie Curie-stipendium som betalas ut av fysisk person bosatt i Sverige eller av svensk juridisk person,
6. sjukpenning som ersätter tjänsteinkomster, A-kasseersättning m.fl. socialförsäkringsersättningar enligt uppräkning i 5 §.

**Lön m.m.**

Lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som en försäkrad får som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst utgör enligt 2 kap. 3 § 1 st. LIP inkomst av anställning. Det vanligaste är att ersättningar som beskattas i inkomstslaget tjänst också utgör inkomst av anställning enligt LIP. I vissa fall kan också inkomster från näringsverksamhet betraktas som inkomst av anställning. Detta gäller ersättning för arbete som utbetalas till enskild näringsidkare som saknar F-skattsedel. Ersättningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men hänförs vid PGI-beräkningen, med ett undantag, till inkomst av anställning. Detta har också betydelse vid betalningen av de socialavgifter som belöper på ersättningen och som i detta fall ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter. Det nämnda undantaget avser ersättning för arbete som utbetalas av privatpersoner och som understiger 10 000 kr under året. Sådana ersättningar ska hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete även för mottagare som har A-skattsedel, såvida inte parterna kommit överens om annat (jfr 3 kap. 2 a § AFL). Till följd härav ska avgifterna betalas av mottagaren som egenavgifter (3 kap. 5 § SAL). Undantaget gäller dock inte för ersättning till god man eller förvaltare. Om denne inte har F-skattsedel ska ersättningen alltid hänföras till inkomst av anställning.

**Annan ersättning i pengar**

Annan ersättning i pengar är sådan ersättning som inte kan betecknas som lön. I förarbetena till pensionsreformen (prop. 1997/98:151) ges på s. 658 följande exempel på sådan ersättning: ”den del av ett avgångsvederlag som överstiger vad som kan anses som ersättning för lön under normal uppsägningstid och

som utbetalas direkt från arbetsgivaren och inte från en försäkringsgivare.

Sådana vederlag har så gott som alltid sin grund i ett anställningsförhållande och kommer därför regelmässigt att vid taxeringen bedömas som inkomst av tjänst."

Sådan ersättning kan inte betecknas som lön för utfört arbete utan mer som en ersättning, delvis av skadeståndsliknande karaktär, för uteblivna inkomster, såväl intjänade som framtida. I och med att ersättningen utbetalas av en arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare och har sin grund i anställningen ska ersättningen utgöra grund för PGI. Detsamma gäller också om någon annan är utbetalare, se nedan vid kantrubriken Det utvidgade arbetsgivarbegreppet.

**Pension**

Pension, privat eller offentlig, är inte pensionsgrundande. Dock gäller för försäkrad som är anställd inom stat eller kommun och som enligt avlöningsavtal för statliga och vissa andra tjänstemän (AST) får avdrag på lönen för tjänstepension som utgår på grund av tidigare kommunal eller statlig anställning, att den avdragna lönedelen ska vara pensionsgrundande (Försäkringsdomstolens dom 1968-06-24 i mål nr 1154/67).

Det är i regel den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt för ett visst år som ligger till grund för PGI för det året. Observera dock att även inkomster som inte taxeras i Sverige kan ge pensionsrätt här, se vidare avsnitt 7.3.4.

**Kostnads-ersättningar**

Ersättningar som avser att täcka arbetstagarens kostnader i arbetet är enligt huvudregeln inte pensionsgrundande. Detta anges i lagtexten med att "med lön likställs kostnadsersättningar som inte undantas vid beräkning av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL". Här avses bl.a. traktamenten och bilersättningar till den del dessa överstiger de avdragsgilla schablonbeloppen samt andra kostnadsersättningar som uppenbart överstiger avdragsgilla belopp eller avser kostnader som över huvud taget inte är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. På dessa ersättningar ska PGI beräknas. Arbetsgivaravgifter ska också betalas på dessa kostnadsersättningar enligt 2 kap. 11 § p. 1 SAL.

**Rabattförmåner**

Som inkomst av anställning anses också rabatt, bonus eller annan förmån som utgetts på grund av kundtrohet eller liknande under förutsättning att den som slutligt stått för de kostnader som ligger till grund för rabatten är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Ett vanligt exempel på sådana rabatter är de s.k. frequent flyer-rabatterna och andra

liknande rabattförmåner. Utmärkande för dessa är att en resenär kan erhålla bonuspoäng från exempelvis flygbolag eller hotellkedjor som berättigar resenären till fria flygresor eller fria övernattningar på hotell om tillräckligt många bonuspoäng intjänats. När någon erhållit sådana rabattförmåner i samband med tjänsteresor som bekostats av arbetsgivaren, är förmånen skattepliktig som inkomst av tjänst och pensionsgrundande som inkomst av anställning när förmånen utnyttjas privat. Jämför avsnitt 8.2.1.4.

**Uppdragstagare**

I 2 kap. 3 § 1 st. LIP används begreppet arbetstagare. Att bestämmelserna också i vissa fall gäller för den som kan betecknas som uppdragstagare framgår av 2 st. där det sägs att tillfälliga förvärvsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt utgör PGI av anställning. Med uppdragstagare brukar avses den som utan att vara anställd åtar sig tillfälliga uppdrag, t.ex. styrelseuppdrag, uppdrag som ledamot i olika nämnder, uppdrag som föredragshållare etc. I de fall uppdragsinkomsterna ska beskattas i inkomstslaget tjänst och den prestation som utgör grund för ersättningen har skett inom ramen för någon annans verksamhet, ska ersättningen utgöra inkomst av anställning. Avgörande för om sådan tillfällig förvärvsinkomst ska räknas som inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete är om den kan härledas ur ett uppdragsförhållande eller inte. Om den prestation som utgör grund för ersättningen inte kan anses ha skett inom ramen för någon annans verksamhet utan i stället som ett led i en självständigt bedriven verksamhet räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. 6 § 2 (jfr prop. 1997/98:151 s. 659f). Observera F-skattsedelns rättsverkningar som kan innebära avsteg från ovanstående. Tjänsteinkomster för den som har F-skatt utgör inkomst av annat förvärvsarbete medan ersättning för arbete till näringsidkare som inte har F-skatt ska anses som inkomst av anställning. Se vidare avsnitt 7.3.2 vid kantrubriken F-skatt.

**Det utvidgade arbetsgivarbegreppet**

Det krävs inte något direkt anställnings- eller uppdragsförhållande mellan utgivaren och mottagaren av en ersättning för att ersättningen ska anses som anställningsinkomst. I 2 kap. 3 § 2 st. LIP anges att även om betalningsmottagaren inte varit anställd hos den som betalat ut en ersättning för utfört arbete, ska den som utfört arbetet i sådana fall likställas med en arbetstagare och den som betalat ut ersättningen med en arbetsgivare. Detta, som brukar kallas för det utvidgade arbetsgivarbegreppet, innebär att i de fall någon som utfört ett arbete

åt en arbets-/uppdragsgivare erhåller betalningen från någon annan än den som arbetet utförts åt, är det utbetalaren av ersättningen som ska betala arbetsgivaravgifter. I SAL har denna reglering fått annan utformning eftersom begreppen arbetsgivare – arbetstagare inte används där, se 2 kap. 10 § 1 st. SAL. Till den angivna punkten i LIP hänförs också ersättning för arbete som betalas ut till enskild näringsidkare som inte har F-skatt antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Detta är ett exempel på att en inkomst som skattemässigt hänförs till inkomst av näringsverksamhet utgör inkomst av anställning enligt socialförsäkringslagstiftningen. Observera att det endast är ersättningar för arbete för någon annans räkning som ska hänföras till inkomst av anställning för näringsidkaren. Övriga inkomster som näringsidkaren erhåller i sin verksamhet, försäljningsinkomster, hyror, räntor etc., utgör inkomst av annat förvärvsarbete oavsett vilken form av skattsedel näringsidkaren innehar.

**Stipendier**

Stipendier som är skattepliktiga enligt 11 kap. 46 § IL (Marie Curie-stipendium) utgör också pensionsgrundande inkomst av anställning enligt 2 kap. 4 § LIP. Förutsättningen för detta är att stipendiet utbetalats av någon bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person. Om ett Marie Curie-stipendium betalas ut av en utländsk utgivare är stipendiet PGI av annat förvärvsarbete (2 kap. 6 § LIP). Stipendier i övriga fall är vanligen skattefria och är därför inte pensionsgrundande. Om stipendiet är skattepliktigt på den grunden att det utges av mottagarens arbetsgivare eller det av andra skäl kan anses som ersättning för en prestation som har utförts eller ska utföras för utgivarens räkning är stipendiet PGI av anställning. Vissa konstnärsbidrag och långtidsstipendier är skattepliktiga och pensionsgrundande, se nedan vid kantrubriken Konstnärer och författare.

**Andra inkomster av anställning**

I 2 kap. 5 § LIP finns en katalog med olika former av ersättningar som är pensionsgrundande som inkomst av anställning trots att de inte utgör ersättning för arbete. På dessa ersättningar betalas varken arbetsgivaravgifter eller egenavgifter enligt SAL. De beläggs i stället med en särskild avgift som betalas av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Däremot utgör ersättningarna, med undantag för p. 17, underlag för den allmänna pensionsavgiften. Det är här främst fråga om olika ersättningar från den allmänna försäkringen som träder i stället för anställningsinkomster, t.ex. sjukpenning. I p. 6 anges att delpension enligt lagen om delpensionsförsäkring räknas hit. Detta undantag är inte längre

aktuellt eftersom delpensionen enligt den angivna lagen har upphört att gälla (SFS 1998:675). Som pensionsgrundande inkomst av anställning räknas också dagpenning från A-kassa.

Från och med 2003 har systemet med förtidspension ersatts av sjuk- och aktivitetsersättning. Aktivitetsersättning kan bara ges till personer som är mellan 19–29 år. Såväl sjuk- som aktivitetsersättning kan vara inkomstrelaterad. För den som inte har haft förvärvsinkomster eller haft endast låga sådana ges ersättningen ut i form av garantiersättning. Den inkomstrelaterade ersättningen är PGI av anställning enligt p. 17 i 2 kap. 5 § LIP. Till skillnad från de övriga i 5 § uppräknade ersättningarna ska allmän pensionsavgift inte betalas på denna ersättning trots att den är pensionsgrundande (4 § 2 st. lagen om allmän pensionsavgift).

**Konstnärer och författare**

Som PGI av anställning räknas också enligt 2 kap. 5 § 16 LIP bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden i den utsträckning regeringen så föreskriver. I förordning (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m. är följande bidrag pensionsgrundande som inkomst av anställning:

1. vissa konstnärsbidrag och långtidsstipendier enligt förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer, under förutsättning att bidraget eller stipendiet lämnas under en tid av minst tre år,
2. viss ersättning enligt förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärsfond, under förutsättning att ersättningen lämnas under en tid av minst tre år och ej är av pensionskaraktär,
3. arbetsstipendium från Sveriges författarfond, under förutsättning att stipendiet lämnas under en tid av minst tre år och ej är av pensionskaraktär.

Tidigare betalades arbetsgivaravgift i form av ATP-avgift på dessa författar- och konstnärsbidrag. Fr.o.m. 1999 gäller att arbetsgivaravgift inte ska betalas på bidragen utan att de i likhet med övriga ersättningar i 5 § beläggs med den statliga ålderspensionsavgiften. Observera att ersättningarna enligt 5 § är pensionsgrundande även om beloppet inte uppgått till 1 000 kr under inkomståret.

**Semesterkassa**

Ersättning som betalas ut av semesterkassa räknas alltid till inkomst av anställning enligt huvudregeln i 2 kap. 3 § 2 st. Att detta gäller även om mottagaren har F-skattsedel framgår av 7 §. (Jfr avsnitt 8.2.1.3.)

**Utländsk arbetsgivare**

Lön eller annan ersättning som en försäkrad har fått från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är utländsk juridisk person och som inte har ett fast driftsställe i Sverige är pensionsgrundande inkomst av anställning om arbetet utförts i landet. Enligt bestämmelserna i SAL ska arbetsgivaravgifter betalas av den utländska arbetsgivaren. Arbetsgivaren och arbetstagaren kan emellertid i ett sådant fall emellertid enligt 2 kap. 10 § LIP komma överens om att ersättningen i stället ska räknas som inkomst av annat förvärvsarbete (socialavgiftsavtal). Socialavgifterna betalas då som egenavgifter av arbetstagaren.

**Förbindelsefall**

Lön för arbete som utförs utomlands för utländsk arbetsgivare är i regel inte pensionsgrundande på grund av bestämmelserna i SofL. Fram t.o.m. 2005 kunde emellertid sådan lön bli pensionsgrundande i Sverige om svenska staten eller ett svensk moderbolag före år 2001 hade tecknat en s.k. förbindelse om ålderspensionsavgift med Riksförsäkringsverket. Den som tecknat förbindelsen betalade då ålderspensionsavgift. Förbindelserna upphörde att gälla vid utgången av år 2005.

### 7.3.2 Inkomster av annat förvärvsarbete

Pensionsgrundande förvärvsinkomster som inte räknas till inkomst av anställning utgör i stället inkomster av annat förvärvsarbete (dvs. annat förvärvsarbete än anställning). I 2 kap. 6 § 1 st. LIP anges följande huvudgrupper av inkomster och ersättningar som räknas till annat förvärvsarbete:

1. Inkomst av sådan näringsverksamhet som enligt 2 kap. 23 § IL utgör aktiv näringsverksamhet.
2. Tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet. Exempel på detta kan vara hobbyinkomster eller royalty från tillfälligt bedriven författarverksamhet som inte grundas på uppdrag m.m.
3. Ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner. Här är det ersättningar som normalt skulle utgöra inkomst av anställning enligt 2 kap. 3 § LIP men som av olika skäl ändå ska hänföras till annat förvärvsarbete, t.ex. tjänsteinkomster till den som har F-skatt.
4. Sjukpenning m.m. som träder i stället för sådan inkomst som anges i 1–3. Sjukpenning som utgår pga. näringsverksamhet är således också pensionsgrundande. Egenavgifter ska inte betalas på sjukpenningen, vilket framgår av 3 kap. 10 § SAL. Sjukpenningen är pensionsgrundande även om den betalas ut med mindre än 1 000 kr under året.

5. Marie Curie-stipendium som är skattepliktigt enligt 11 kap. 46 § IL och som kommer från utländsk utgivare. Om stipendiet i stället betalas ut av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person utgör stipendiet inkomst av anställning enligt 2 kap. 4 § LIP.

I 2 kap. 6 § 2 st. LIP sägs att punkterna 1–5 endast gäller om inkomsten inte ska räknas som inkomst av anställning. Detta är ett viktigt påpekande eftersom ersättningar enligt p. 3 i de allra flesta fall utgör inkomst av anställning.

**Handelsbolag**

Inkomster som delägare i handelsbolag erhåller för arbete åt handelsbolaget räknas alltid till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 6 § 2 st. Regeln är en följd av att delägare i handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sina inkomster från bolaget.

**Aktiv näringsverksamhet**

Av 2 kap. 6 § p. 1 LIP framgår att förutsättningen för att inkomster från näringsverksamhet ska grunda pensionsrätt är att de utgör sådan aktiv näringsverksamhet som anges i 2 kap. 23 § IL. Verksamhet som bedöms som passiv är därför inte pensionsgrundande. Av bestämmelsen i IL framgår att självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid ska betraktas som passiv och således inte pensionsgrundande. I vissa fall kan EG-rätten medföra att den utomlands bedrivna näringsverksamheten ska vara pensionsgrundande här och om den taxeras här också underlag för egenavgifter (se vidare i handledning för internationell beskattning, avsnitt 11.5.2). Som framgår av SofL är en av förutsättningarna för att en person ska vara försäkrad för inkomstgrundad ålderspension att det är fråga om arbete i Sverige. Tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige om det utförs som ett led i den i Sverige bedrivna näringsverksamheten. Inkomster som en egenföretagare har från tillfälligt arbete utomlands kan vara pensionsgrundande i Sverige under förutsättning att arbetet utomlands inte kan anses självständigt i förhållande till arbetet vid det fasta driftstället i Sverige (jfr prop. 1998/99:119 s. 179).

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning har arbetat i verksamheten. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Normalt omfattar en heltidsanställning ca 1 500 arbetstimmar per år. Kravet på att aktiviteten ska uppgå till minst en tredjedels årsarbetstid kan jämkas med hänsyn till omständig-

heterna. Den som vid sidan av en anställning driver en näringsverksamhet som i huvudsak baseras på den egna arbetskraften, får anses ha uppfyllt aktivitetskravet även om tredjedelskravet inte uppnåtts. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten ska kunna anses som aktiv (jfr prop. 1989/90:110 s. 646).

Av förarbetena framgår inte vad som avses med betydande balansomslutning. Någon generell gräns för olika slag av verksamheter går inte att ange. Det väsentliga kriteriet för att avgöra om kravet på aktivitet är uppfyllt är att arbetsinsatsen ska vara så omfattande som kan anses fordras för att bedriva den aktuella verksamheten. Om normal drift av en mycket liten jordbruksfastighet kan anses kräva endast 200 timmars arbetsinsats under ett år, så är denna arbetsinsats tillräcklig för att kvalificera verksamheten som aktiv. Om någon vid förvaltning av en hyresfastighet lägger ned 350 timmars arbete och det därtill finns deltidsanställd personal för t.ex. renhållning och trappstädning etc. bör kravet på aktivitet däremot inte anses uppfyllt. Fastighetsförvaltning och jordbruksdrift torde i de flesta fall innebära att betydande balansomslutning föreligger och därför kräva en arbetsinsats av lägst ca 500 timmar för att kunna hänföras till aktiv näringsverksamhet. Finns det flera delägare i en näringsverksamhet ska den eller de delägare som arbetat minst 1/3 av normal årsarbetstid betraktas som aktiva. Jfr även Försäkringskassans Handledning, Beräkning av pensionsgrundande inkomst och underlag för egenavgifter, avsnitt 4.2.

**Passiv näringsverksamhet**

Den som inte uppnår kravet på aktivitet anses i stället ha inkomst av passiv näringsverksamhet. Inkomsten blir då inte pensionsgrundande. Skälet till detta är huvudprincipen för pensionssystemet som säger att pensionsrätt grundas på förvärvsarbete. En passiv näringsverksamhet anses ha sådana likheter med kapitalplacering att inkomsterna från den därför inte ska vara underlag för pensionen. Till följd härav tas inte heller socialavgifter ut på inkomst av passiv näringsverksamhet. I stället beläggs den med särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) om verksamheten bedrivs i Sverige.

**Sjukpenning**

Sjukpenning som träder i stället för inkomster från en aktiv näringsverksamhet ska också utgöra PGI av annat förvärvsarbete vilket framgår av 2 kap. 6 § 4 LIP. Detta gäller även i det fall en näringsidkare haft sjukpenning under hela inkomst-

året. Även om ett överskott av näringsverksamhet helt eller till övervägande del består av inkomst i form av sjukpenning som har trätt i stället för inkomst från en aktiv näringsverksamhet bör verksamheten ändå normalt betraktas som aktiv näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Jfr Skatteverkets skrivelse 2006-03-16 (dnr 131 141234-06/111).

**F-skatt**

Ersättning för arbete som betalas ut till den som har eller åberopar en F-skattsedel hänförs – med ett undantag – alltid till inkomst av annat förvärvsarbete (2 kap. 7 § LIP). Undantaget avser ersättningar som betalas ut av en semesterkassa. Dessa ersättningar räknas som inkomst av anställning oavsett mottagarens skatteform.

Regeln om att ersättning för arbete till den som har F-skatt räknas som inkomst av annat förvärvsarbete, gäller oavsett om ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Om betalningsmottagaren har en F-skattsedel med villkor (FA-skatt) räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete endast om F-skattsedeln åberopats skriftligen. F-skattsedelns rättsverkningar gäller om betalningsmottagaren har en F-skattsedel antingen vid avtalstillfället eller vid betalningstillfället. En uppgift om innehav av en F-skattsedel får godtas om uppgiften lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel får dock inte godtas om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig.

**10 000-kronorsgränsen**

Ersättning för arbete från privatpersoner ska under vissa förutsättningar anses som inkomst av annat förvärvsarbete även om mottagaren saknar F-skattsedel och även om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst hos mottagaren. Bestämmelserna om detta finns i 2 kap. 8 § LIP. Förutsättningarna är följande:

1. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
2. ersättningen har inte utgjort utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren har bedrivit,
3. den sammanlagda ersättningen från en och samma utbetalare har under inkomståret understigit 10 000 kr,
4. utbetalaren och mottagaren har inte slutit en sådan överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § 2 st. 2 d AFL, dvs. parterna har inte kommit överens om att socialavgifterna ska betalas av utbetalaren som arbetsgivaravgifter och

5. det är inte fråga om sådan ersättning för arbete som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken, dvs. det avser inte ersättning till god man eller förvaltare. Ersättning till god man eller förvaltare ska räknas som inkomst av anställning så snart ersättningen från huvudmannen uppgår till minst 1 000 kr under året under förutsättning att mottagaren inte har F-skatt.

Bestämmelsen om 10 000-kronorsgränsen, som också finns i SBL beträffande skatteavdrag och i SAL beträffande socialavgifter, har tillkommit för att underlätta för privatpersoner som tillfälligt anlitar exempelvis hantverkare, som inte har F-skatt, för mindre arbeten. Regeln har dock fått en något annorlunda utformning i de senare lagarna för att undvika problem när beloppsgränsen överskrids utan att detta varit parternas avsikt från början. Detta behandlas i avsnitt 6 och 8.

**Socialavgiftsavtal**

I SAL finns regler om att en utländsk arbetsgivare som inte har ett fast driftställe här kan komma överens med den anställde att socialavgifterna som belöper sig på arbete i Sverige ska betalas av den anställde i form av egenavgifter (2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL). Finns ingen överenskommelse gäller huvudregeln, dvs. arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter. Ett sådant avtal om betalning av socialavgifter kallades tidigare för omvänt likställighetsavtal. Om ett socialavgiftsavtal föreligger ska lönen enligt 2 kap. 10 § LIP hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete. Den anställde är då skyldig att lämna upplysning om överenskommelsen i sin självdeklaration (3 kap. 17 § LSK).

Motsvarande bestämmelse när det gäller sjukpenninggrundande inkomst finns i 3 kap. 2 a § AFL.

### 7.3.3 Inkomster som inte är pensionsgrundande

I 2 kap. 2 § LIP finns vissa begränsningar i pensionsrätten. En grundläggande förutsättning för pensionsrätt är att personen är försäkrad. Vilka som är försäkrade enligt LIP regleras i SofL och avser i huvudsak personer som uppbär inkomster av arbete i Sverige. Närmare redogörelse för SofL:s försäkringsbegrepp finns i avsnitt 7.2 ovan.

**Golvregel**

Den basbeloppsregel, som tidigare fanns och som innebar att endast inkomster som översteg det aktuella inkomstårets basbelopp var pensionsgrundande, har avskaffats. Dock krävs att summan av de pensionsgrundande inkomsterna uppgår till minst 42,3 procent av det för intjänandeåret gällande prisbasbeloppet för att PGI ska fastställas (2 kap. 2 § LIP). Regeln är en följd av att det är den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt som

ligger till grund för beräkning av PGI (2 kap. 18 § LIP). Taxering förutsätter normalt en självdeklaration och deklarationsskyldigheten inträder i regel när inkomsterna uppgår till 42,3 procent av prisbasbeloppet (2 kap. 2 § LSK).

**”Taket”**

I likhet med vad som gällde för ATP finns en takregel ”även i LIP. Den anger att inkomster som sammanlagt överstiger 7,5 inkomstbasbelopp inte ger pensionsrätt (2 kap. 1 § 2 st.). Inkomstbasbeloppet har för 2008 fastställts till 48 000 kr (SFS 2007:1023). Eftersom det är inkomsten efter avdrag för debiterad allmän pensionsavgift som är underlag för PGI (2 kap. 21 §) innebär det att inkomsten måste uppgå till 8,07 inkomstbasbelopp för att motsvara en pensionsgrundande inkomst på 7,5 inkomstbasbelopp vilket motsvarar 387 360 kr inkomstår 2008.

**Åldersgräns**

Tidigare fanns en regel om att PGI inte skulle beräknas för den som var under 16 år. I en lagändring (SFS 2002:206) som trädde i kraft den 1 januari 2004 slopades åldersgränsen. Syftet med ändringen var att skapa större överensstämmelse mellan inbetalda avgifter och PGI (prop. 2001/02:84 s. 83). Observera dock att enligt 2 p. ikraftträdandebestämmelserna tillämpas de nya bestämmelserna för fastställande av PGI för åren 1999–2003. Ändringen innebär att 16-årsgränsen avskaffas retroaktivt från 1999.

I det reformerade pensionssystemet finns det ingen övre åldersgräns. För personer födda 1937 eller tidigare gäller däremot de äldre reglerna som innebär att inkomster som en sådan försäkrad erhåller för år efter det han fyllt 64 år inte ska beaktas vid PGI-beräkningen.

**PGI för avliden**

Vidare framgår av 2 § 2 st. att PGI normalt inte ska fastställas för det år då en person har avlidit. Detta gäller dock inte om överföring ska göras av den pensionsrätt för premiepension som ska fastställas för den försäkrade. Sådan överföring kan även avse det år då den försäkrade har avlidit, om inte maken till vilken överföring ska ske har avlidit samma år. En överföring förutsätter att PGI fastställs för den avlidne för det året

I 2 kap. 9 § och 13–17 §§ LIP finns angivna vilka ersättningar eller inkomster som inte ger rätt till pensionsförmåner. Dessa ersättningar/inkomster utgör inte heller underlag för uttag av socialavgifter.

**Beloppsgränser anställning**

En beloppsgräns finns i 9 § 1 som anger att ersättning från en och samma arbetsgivare som under året inte har uppgått till sammanlagt 1 000 kr inte är pensionsgrundande. Samma

beloppsgräns gäller för arbetsgivarens skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Staten betraktas i detta sammanhang som en arbetsgivare, vilket innebär att ersättningar från flera statliga myndigheter läggs samman vid beräkningen av PGI. På så sätt kan inkomst från en statlig myndighet understigande 1 000 kr bli pensionsgrundande om den tillsammans med inkomst från annan statlig myndighet uppgår till minst 1 000 kr (Försäkringskassans handledning avsnitt 2.2). Något motsvarande finns dock inte när det gäller skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Här gäller den generella beloppsgränsen 1 000 kr utan undantag (2 kap. 14 § SAL).

**Annat förvärvsarbete**

Beträffande inkomst av annat förvärvsarbete krävs enligt 9 § 2 att inkomst av näringsverksamhet eller av annan självständigt bedriven verksamhet (hobby) uppgår till minst 1 000 kr under året. I de fall tjänsteinkomster hänförs till inkomst av annat förvärvsarbete, t.ex. inkomster från privatpersoner understigande 10 000 kr, är en förutsättning för pensionsrätt att ersättningen från respektive uppdragsgivare uppgår till minst 1 000 kr under året. Sjukpenning och andra ersättningar av socialförsäkringskaraktär är däremot pensionsgrundande även om beloppen understiger 1 000 kr vilket framgår indirekt av 9 §.

**Idrottsutövare**

En idrottsutövares inkomster från en idrottsförening är inte pensionsgrundande om ersättningen från föreningen under året är lägre än ett halvt prisbasbelopp (13 §). Regeln som är viktig innebär att idrottsmän och olika funktionärer i en idrottsförening som arbetar direkt med idrottsverksamheten inte får tillgodoräkna sig någon PGI på inkomster från föreningen om ersättningen under 2007 (2008 års taxering) är lägre än 20 150 kr. Regeln gäller för respektive arbetsgivare vilket betyder att den idrottsutövare som arbetar åt flera idrottsföreningar under samma år kan erhålla ersättningar som sammanlagt väsentligt överstiger det halva basbeloppet utan att få pensionsrätt på inkomsterna. Bestämmelsen har sin bakgrund i motsvarande regler på socialavgiftsområdet (2 kap. 19 § SAL) vilka infördes för att underlätta för idrottsföreningar att betala ut mindre ersättningar till personer som ofta arbetar delvis ideellt utan att föreningen ska bli skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Se vidare om idrottsutövare i avsnitt 8.2.7.9.

Ersättning från en vinstandelsstiftelse är i regel inte pensionsgrundande, förutsatt att det inte är fråga om ersättning för arbete åt stiftelsen. Bestämmelsen finns i 2 kap. 14 § LIP. Motsvarande regler finns också i 3 kap. 2 § AFL samt i 2 kap. 18 § SAL. Ytterligare förutsättningar för bestämmelsen är att

de bidrag som arbetsgivaren lämnat till stiftelsen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår och att de på likartade villkor tillkommer en betydande del av de anställda.

Vinstandelssystem är relativt vanliga bland större företag. Syftet med sådana vinstandelssystem är att låta de anställda få del av företagets vinst. Ofta bildas ett från företaget fristående rättssubjekt, en vinstandelsstiftelse. Företaget utfäster sig att avsätta del av varje års vinst till stiftelsen. Avsättning görs vanligen i samband med att bokslutet för det gångna året upprättas. Stiftelsen förvaltar de medel som tillförts stiftelsen. Efter viss tid, ofta först i samband med att den anställde avgår med pension, betalas den anställdes andel av stiftelsens behållning ut till honom. Den anställde beskattas först i samband med att vinstandelsmedel utbetalas till honom. Beskattningen sker i inkomstslaget tjänst även för den värdestegring som kan ha skett av medlen när de förvaltades av stiftelsen. Det betalas inga socialavgifter på avsättningar till en vinstandelsstiftelse och i regel inte heller på utbetalningar från en sådan. I stället betalar arbetsgivare särskild löneskatt (SLF) på avsättningarna. Se vidare om vinstandelsstiftelser och socialavgifter i avsnitt 8.2.7.8.

**Särskild löneskatt**

Ersättningar som enbart utgör underlag för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) är inte pensionsgrundande vilket framgår av 2 kap. 15 § LIP. Främst avses vissa kollektivavtalsgrundade avgångsersättningar m.m. Att inkomster från passiv näringsverksamhet, som också är underlag för SLF, inte är pensionsgrundande framgår av 2 kap. 6 § LIP. Se om SLF i avsnitt 9.

**FÅAB**

Ersättningar som beskattas i inkomstslaget tjänst för delägare i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag enligt bestämmelserna i 10 kap. 3 § 1–4 IL är inte heller pensionsgrundande (2 kap. 16 § LIP). Det avser bl.a. utdelning på och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag enligt 57 kap. IL. Inte heller utgör sådan inkomst som pga. bestämmelserna om s.k. förbjudna lån ska tas upp i inkomstslaget tjänst PGI.

### 7.3.4 Beräkning av pensionsgrundande inkomst, 2 kap. 18–22 §§ LIP

**Taxerad inkomst**

Underlaget för den pensionsgrundande inkomsten är den försäkrades till statlig inkomstskatt taxerade inkomst (2 kap. 18 § LIP). För den som inte är skattskyldig i Sverige för inkomsten men som ändå har rätt till pensionsförmåner här ska PGI beräknas med ledning av en kontrolluppgift från arbetsgivaren (19 §). Det är blanketten Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter (SKV 2303, KU14) som

ska användas. För den som omfattas av reglerna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) ska kontrolluppgift lämnas på blankett SKV 2340, KU13.

**Förmåner**

Även värdet av skattepliktiga förmåner grundar rätt till pension, vilket framgår av 2 kap. 3 § LIP. I 20 § anges hur dessa ska värderas genom hänvisning till 8 kap. 14–17 §§ SBL som i sin tur hänvisar till IL. Värdet av bostadsförmån ska tas upp till belopp motsvarande det av Skatteverket fastställda schablonbeloppet som tillämpas vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Det är också detta värde som anges på kontrolluppgiften. Om arbetsgivaren fått ett beslut från Skatteverket om att tillämpa ett justerat värde för bil-, kost- eller bostadsförmån enligt 9 kap. 2 § SBL ska det justerade värdet vara underlag för PGI-beräkningen. Reglerna innebär att om det värde som anges på kontrolluppgiften avviker från det förmånsvärde som fastställs i taxeringen ska värdet på kontrolluppgiften användas vid PGI-beräkningen. Det finns en ventil i 2 kap. 20 § LIP som anger att om det finns skäl till detta får avvikelse ske från det värde som Skatteverket bestämt i beslutet om justerat förmånsvärde. Exempel på när denna bestämmelse kan bli tillämplig anges i prop. 1991/92:129 där det på s. 23 sägs följande: ”Skäl att avvika från skattemyndighetens beslut om justerat förmånsvärde kan exempelvis finnas när den skattskyldige i sin självdeklaration lämnat sådana upplysningar att det framgår att förutsättningar för jämkning inte föreligger.”

**Kostnadsavdrag**

Bestämmelser om kostnadsavdrag finns i 2 kap. 21 § LIP. En grundprincip i pensionssystemet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte ger pensionsrätt. Av 3 § framgår att när en arbetsgivare betalar ut särskild kostnadsersättning vid sidan av lönen ska kostnadsersättningen, så länge den i princip motsvarar vid taxeringen avdragsgilla kostnader, inte räknas med i den pensionsgrundande ersättningen. Om den som erhåller inkomster av anställning har avdragsgilla kostnader i arbetet, för vilka han inte fått särskild kostnadsersättning, ska kostnaderna även i sådana fall påverka PGI-beräkningen. Avdrag ska göras för kostnader i arbetet i den mån kostnaderna minskade med erhållen kostnadsersättning överstiger 5 000 kr. Detta belopp är för taxeringsåret 2008 1 000 kr. Höjningen till 5 000 kr (SFS 2007:1310) är en anpassning till IL:s regler om avdragsbegränsning i 12 kap. 2 § IL och gäller från och med inkomstår 2008 (2009 års taxering). Det är således kostnader i arbetet som ska påverka. Andra avdragsgilla kostnader såsom för resor till och från arbetet,

ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning etc. påverkar inte den pensionsgrundande inkomsten.

*Exempel*

En anställd använder sin bostadstelefon för utlandssamtal i tjänsten och erhåller telefonersättning från arbetsgivaren vid sidan av lönen med 3 000 kr. Han medges avdrag i taxeringen för telefonkostnader med 6 500 kr. Vid PGI-beräkningen taxeringsår 2008 ska avdrag göras med 2 500 kr (= 6 500 - kostnadsersättning 3 000-1 000). Detta gäller trots att den anställde vid taxeringen medges avdrag endast med 1 500 kr (6 500-5 000).

Om samma förutsättningar föreligger vid 2009 års taxering kommer kostnadsavdraget inte att påverka PGI-beräkningen. Kostnaderna minskade med erhållen kostnadsersättning understiger 5 000 kr (6 500-3 000 = 3 500).

**Kostnadsfördelning**

Det kan även bli aktuellt att fördela kostnaderna för exempelvis en musiker med många uppdragsgivare där inkomsterna från vissa av uppdragsgivarna understiger 1 000 kr. Om det av deklarationen inte framgår hur kostnaderna ska fördelas rekommenderar Försäkringskassan (Försäkringskassans handledning s. 25) att kostnaderna ska fördelas proportionellt.

*Exempel*

| | |
|---|---|
| Summa ersättningar som var för sig är minst 1 000 kr | 92 000 |
| Summa ersättningar som var för sig understiger 1 000 kr | 16 000 |
| Kostnader | 9 500 |
| Kostnadsavdrag $\frac{92\,000 \times 9\,500}{108\,000}$ = | 8 093 |

Vid PGI-beräkningen görs kostnadsavdrag med 3 093 kr (= 8 093-5 000).

**Utbrytning av anställningsinkomst**

Som framgår ovan (se avsnitt 7.3.1) förekommer det att inkomster som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utgör pensionsgrundande inkomst av anställning. Detta kan exempelvis vara fallet för den näringsidkare som inte har F-skatt och som erhåller ersättning för arbete från uppdragsgivare. Dessa ersättningar ska inte utgöra underlag för egenavgifter utan socialavgifterna betalas av uppdragsgivarna som arbetsgivaravgifter. För att såväl beräkningen av PGI för anställ-

ning respektive annat förvärvsarbete som debiteringen av egenavgifter ska bli korrekt måste anställningsinkomsten brytas ut från den taxerade inkomsten av näringsverksamheten. Om det finns kostnader hänförliga till anställningsinkomsterna måste också kostnaderna brytas ut och den del som tillsammans med eventuella övriga PGI-påverkande kostnader i inkomstslaget tjänst överstiger 5 000 kr noteras som kostnadsavdrag.

Framgår det inte av deklarationen eller tillgängliga handlingar hur mycket av kostnaderna som ska hänföras till anställningsinkomsten, rekommenderar Försäkringskassan i sin Handledning på s. 42 att kostnaderna fördelas proportionellt mellan inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete.

*Exempel*

En näringsidkare med A-skattsedel har fått ersättningar från uppdragsgivare enligt kontrolluppgifter med 14 000 kr (han har inga inkomster i inkomstslaget tjänst). På detta belopp har utbetalarna betalat arbetsgivaravgifter. Beloppet ingår i den sammanlagda bruttointäkt på 64 500 kr han redovisar i sin självdeklaration. Hans bruttokostnader i verksamheten uppgår till 28 500 kr. Om kostnaderna är hänförliga till samtliga intäkter krävs för att få en korrekt PGI- och avgiftsberäkning att de kostnader som avser PGI av anställning bryts ut.

Kostnader hänförliga till inkomst av anställning:

$$\frac{14\,000 \times 28\,500}{64\,500} = 6\,186 \text{ kr}$$

| Bruttointäkt | Kostnader | Netto |
|---|---|---|
| 64 500 kr | - 28 500 kr | = 36 000 kr |
| 14 000 (anst. inkomst) | - 6 186 kr | - 7 814 kr |
| Återstår av näringsverksamhet | | 28 186 kr |

Vid beräkning av PGI av anställning ska avdrag göras för kostnader i arbetet i den utsträckning kostnaderna, minskade med eventuell kostnadsersättning, överstiger 5 000 kr (2 kap. 21 § LIP). Det innebär i detta exempel att från 14 000 kr ska avdrag göras med (6 186-5 000) = 1 186 kr.

**Avdrag för den allmänna pensionsavgiften**

En viktig regel i det reformerade pensionssystemet är att också den del av finansieringen av ålderspensionen som den enskilde själv svarar för genom betalning av den allmänna pensions-

avgiften, ska påverka PGI-beräkningen. Denna avgift betalas enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och uppgår till 7,0 % av underlaget. Numera är inte någon del av pensionsavgiften avdragsgill vid inkomsttaxeringen utan i stället medges skattereduktion med hela avgiften enligt 65 kap. 10 § IL.

Bestämmelserna i LIP om avdrag för den allmänna pensionsavgiften vid beräkning av PGI av anställning finns i 2 kap. 21 § respektive vid beräkning av PGI av annat förvärvsarbete i 2 kap. 22 §. Avdraget innebär i praktiken att endast 93 % av inkomsten är pensionsgrundande.

### 7.3.5 Förfarandet

Förfarandebestämmelser som har betydelse vid PGI-beräkningen finns i 13 kap. LIP. Dessa regler ersätter dem som fanns i den nu upphävda lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (LBP). LBP ska dock fortsätta att tillämpas beträffande PGI för den som är född år 1937 eller tidigare.

Bestämmelserna i LIP tillämpas av tre olika myndigheter nämligen Skatteverket, Försäkringskassan och Premiepensionsmyndigheten, med delvis olika myndighetskulturer och med ansvar för olika slags frågor och ärenden enligt LIP. På grund av detta sägs i prop. 1997/98:151 på s. 488 att förvaltningslagen i så stor utsträckning som möjligt ska vara tillämplig vid handläggning av ärenden enligt LIP.

En försäkrads PGI ska enligt 13 kap. 1 § LIP fastställas av Skatteverket. Från och med 2008 års taxering framgår beslutet om PGI på beskedet om slutlig skatt för den enskilde enligt en ändring i 30 § skattebetalningsförordningen (SFS 2007:997, prop. 2006/07:117).

**Ändring av beslut**

Bestämmelser om ändring av beslut finns i 13 kap. 7 § LIP. Av dessa framgår att PGI ska ändras om taxeringen eller ett beslut om egenavgifter ändras. Följdändringar ska göras oavsett av vilken anledning beslutet har ändrats, t.ex. om Skatteverket har beslutat om eftertaxering eller efter domstols dom. I 2 st. sägs att ett beslut om pensionsrätt och pensionspoäng också ska ändras när det följer av bestämmelserna i 4 kap. 4 § eller 8 § 2 st. om obetalda avgifter.

**Obetalda avgifter**

Reglerna om obetalda avgifter säger att en försäkrad, för att få tillgodoräkna sig full pensionsrätt för inkomster av annat förvärvsarbete, måste ha erlagt hela ålderspensionsavgiften enligt SAL. Dessutom måste den allmänna pensionsavgift som enligt

lagen om allmän pensionsavgift ska erläggas på sådana inkomster vara betald. Om inte dessa avgifter till fullo har erlagts inom den tid som föreskrivs i SBL, ska vid bestämmande av pensionsunderlaget bortses från inkomster av annat förvärvsarbete till den del avgifter inte betalats för inkomsterna. Det är således inte den försäkrades pensionsgrundande inkomst som påverkas utan själva pensionsrätten.

Om avgifter har betalats till viss del, ska pensionsrätt fastställas för den del av inkomsten för vilken betalning anses ha erlagts. Samma andel av skatter och avgifter som har betalats för hela inkomsten, oavsett hur hög denna varit, ska användas vid beräkningen av hur stor andel av pensionsrätten som ska fastställas. Pensionsrätten däremot räknas endast på inkomster upp till det s.k. intjänandetaket. Den som t.ex. har en inkomst som motsvarar 15 gånger inkomstbasbeloppet men endast betalat 75 % av sina skatter och avgifter på denna inkomst ska endast tillgodoräknas 75 % av pensionsrätten (som beräknats på 7,5 gånger inkomstbasbeloppet). Jfr prop. 1997/98:151 s. 690 f.

**Omprövning av beslut**

Bestämmelser om omprövning av beslut finns 13 kap. 9–16 §§ LIP. Av 9 § framgår att ett beslut enligt LIP ska omprövas om den som beslutet avser begär det eller om det finns andra särskilda skäl dvs. om Skatteverket, Försäkringskassan eller Premiepensionsmyndigheten på eget initiativ anser att beslut bör omprövas.

**Omprövning på Skatteverkets initiativ**

Omprövningsbeslut på Skatteverkets initiativ ska enligt 13 § meddelas inom ett år efter fastställelseåret (= kalenderåret efter intjänandeåret). Om en omprövning föranleds av att den enskilde lämnat oriktiga uppgifter eller underlåtit att fullgöra sin uppgifts- eller anmälningsskyldighet finns ingen tidsfrist. Det är enligt 13 § 2 st. vidare möjligt att utan begränsning i tiden ompröva ett beslut som blivit felaktigt på grund av att underlaget för beslutet var uppenbart felaktigt eller ofullständigt eller om det föreligger andra synnerliga skäl. Dessutom kan omprövning enligt samma lagrum ske, om det vid bestämmande av avgiftsunderlaget för arbetsgivaren t.ex. beslutas att ett belopp, som ingår i inkomst av anställning, inte ska inräknas i avgiftsunderlaget. Om detta påverkar beräkningen av PGI för en enskild vars inkomst inte längre ska anses som inkomst av anställning, ska dennes PGI omprövas. Bestämmelserna om tidsfristerna i 13 § medför ingen inskränkning i de möjligheter till ändring av beslut som regleras i 7 § (prop. 1997/98:151 s. 755).

**Omprövning på begäran av en enskild**

I 13 kap. 9 § LIP finns reglerna om vad som gäller när den enskilde begär omprövning av ett beslut om PGI eller andra pensionsgrundande belopp. Tidigare kunde den enskilde bara begära omprövning hos Försäkringskassan av dess beslut om pensionsrätt. Detta beslut meddelas årligen i det s.k. orange kuvertet. Försäkringskassan skulle därefter överlämna ärendet till Skatteverket för prövning av PGI-beslutet. Efter en lagändring som trätt i kraft 2008 (SFS 2007:1010, prop. 2006/07:117) kan den enskilde numera begära omprövning direkt hos Skatteverket av ett beslut om PGI. Från och med 2008 års taxering ska Skatteverket meddela PGI-beslutet på slutskattebeskedet. En begäran om omprövning av ett beslut om PGI ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av femte året efter det fastställelseår som beslutet avser. Med fastställelseår avses kalenderåret efter intjänandeåret. En begäran om omprövning av ett PGI-beslut för inkomståret 2008 måste ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av 2014.

**Överklagande**

Beslut enligt LIP får enligt 13 kap. 17 § överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Både den enskilde och Försäkringskassan kan överklaga besluten. För den enskilde gäller dock att han bara kan överklaga beslut som har tillkommit efter omprövning.

## 7.4 Lagen om allmän försäkring, AFL

AFL har ändrats med anledning av det reformerade pensionssystemet. 11 kap. som handlar om tilläggspension har upphört att gälla den 1 januari 2003. Bestämmelserna gäller dock i tillämpliga delar för personer födda före 1938.

**Försäkringens omfattning**

Den allmänna försäkringen består numera bara av sjukförsäkring (1 kap. 1 § AFL). Reglerna om vilka personer som är omfattade av försäkringen finns från 2001 i socialförsäkringslagen.

**Basbelopp**

Bestämmelser om basbelopp finns i 1 kap. 6 § AFL. Där används begreppet prisbasbelopp respektive förhöjt prisbasbelopp. I sista stycket anges att om det i andra lagar och författningar hänvisas till basbelopp eller förhöjt basbelopp ska med det avses prisbasbelopp respektive förhöjt prisbasbelopp. Som ovan sagts (avsnitt 7.3.3) används också begreppet inkomstbasbelopp i LIP. Inkomstbasbelopp fastställdes första gången 2001. För åren 1999 och 2000 anges i 9 § lagen (1998:675) om införande av LIP (införandelagen) att med

inkomstbasbelopp ska likställas det förhöjda prisbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § AFL.

Det finns två nivåer på basbeloppet: prisbasbeloppet som för 2008 uppgår till 41 000 kr, respektive det förhöjda prisbasbeloppet som för 2008 uppgår till 41 800 kr (SFS 2007:699).

**Prisbasbelopp**

Prisbasbeloppet tillämpas vid fastställandet av vilken nivå den sammanlagda inkomsten måste uppgå till för att PGI ska beräknas (2 kap. 2 § LIP). Det har också betydelse för att bestämma den lägsta inkomsten från vilken allmän pensionsavgift ska betalas (4 § APL). Det halva prisbasbeloppet används vid beräkningen av PGI och avgifter för idrottsutövare (2 kap. 13 § LIP respektive 2 kap. 19 § SAL).

**Det förhöjda prisbasbeloppet**

Det förhöjda prisbasbeloppet som tidigare hade betydelse vid beräkning av PGI och allmän pensionsavgift används numera inte i så stor utsträckning och tillämpas främst vid beräkningen av pensionspoäng enligt 4 kap. 8 § LIP.

**Inkomstbasbelopp**

Inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § LIP uppgår för 2008 till 48 000 kr (SFS 2007:1023). Inkomstbasbeloppet används vid beräkningen av taket för PGI (2 kap. 1 § LIP) respektive vid beräkningen av taket för den allmänna pensionsavgiften (3 § APL).

### 7.4.1 Sjukpenning

I 3 kap. AFL som behandlar sjukpenning, finns i 2 och 2 a §§ de centrala bestämmelserna om sjukpenninggrundande inkomst (SGI). 2 § är uppbyggd på så sätt att den inleds med de grundläggande begreppen inkomst av anställning respektive inkomst av annat förvärvsarbete. Inkomst av anställning definieras här som inkomst i pengar som en försäkrad tills vidare kan antas få för eget arbete såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Observera skillnaden i förhållandet till underlagen för pensionsgrundande inkomst respektive för socialavgifter. Hänsyn ska tas till inkomst enbart i pengar. Värdet av skattepliktiga förmåner däremot grundar inte rätt till sjukpenning. Skälet till detta är sjukförsäkringens funktion, dvs. att ersätta den försäkrades inkomstbortfall vid sjukdom. Eftersom en anställd även vid sjukdomsfall vanligen har kvar sina förmåner i arbetet, t.ex. bilförmån eller bostadsförmån, finns det inte skäl att beräkna sjukpenningen med utgångspunkt i förmånerna.

Med inkomst av annat förvärvsarbete avses sådan inkomst som den försäkrade får på annan grund. Det vanliga här är inkomst

av näringsverksamhet enligt IL. Att även inkomst av tjänst kan utgöra inkomst av annat förvärvsarbete framgår av 2 a §.

I övrigt är 2 § uppbyggd på så vis att paragrafen främst anger vilka olika inkomster som ska undantas vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning respektive annat förvärvsarbete. I 2 a § anges vilka slag av inkomster som därutöver ska hänföras till annat förvärvsarbete, t.ex. ersättning till den som har F-skatt, när det föreligger socialavgiftsavtal etc.

**Vinstandelsstiftelser**

**10 000-kronorsgränsen**

Bestämmelserna i 3 kap. 2 och 2 a §§ AFL hade tidigare stor betydelse för regelsystemet om socialavgifter genom att det fanns ett flertal kopplingar mellan 1981 års lag om socialavgifter och dessa bestämmelser. Den nya socialavgiftslagstiftningen är självbärande och endast få hänvisningar finns. I 2 kap. 18 § SAL, som behandlar reglerna om ersättningar från vinstandelsstiftelser, anges att sådan ersättning är avgiftsfri om den inte ska beaktas vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst enligt 3 kap. 2 § 2 st. AFL. En annan hänvisning till de här aktuella reglerna i AFL finns i 2 kap. 8 § LIP som behandlar PGI på ersättningar för arbete från privatpersoner och där ersättningen understiger 10 000 kr (se ovan vid avsnitt 7.3.2). Genom hänvisningen anges att om parterna kommit överens om att ersättningen ska hänföras till inkomst av anställning tar sådan överenskommelse över huvudregeln, nämligen att om övriga förutsättningar föreligger ska ersättningen i fråga hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete vid såväl beräkning av PGI som SGI.

### 7.4.2 Finansiering

I 19 kap. AFL finns de återstående reglerna om hur den allmänna försäkringen ska finansieras. I 1 § anges att regler om avgifter för finansiering av sjukförsäkringen m.m. och föräldraförsäkringen finns i SAL. Vidare sägs i 2 och 3 §§ att även statsmedel får användas för sjukförsäkringen m.m. och för folkpensioneringen. Tilläggspension i form av ålderspension finansieras enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § LIP. Stadgandet i LIP säger att försäkringen och kostnaderna för förvaltningen av den ska finansieras genom ålderspensionsavgifter enligt SAL, allmänna pensionsavgifter enligt APL och statliga ålderspensionsavgifter enligt lagen om statlig ålderspensionsavgift samt genom avkastning på avgiftsmedel.

### 7.4.3 Övriga bestämmelser, 20 kap. AFL

Av övriga bestämmelser i AFL som kan vara av intresse i detta sammanhang kan nämnas reglerna i 20 kap. 2 § 3 st. som

behandlar vad som krävs för att en uppgift om innehav av en F-skattsedel ska innebära att den som lämnat uppgiften ska anses ha en F-skattsedel. Samma regel återkommer i ett flertal andra lagar, exempelvis 5 kap. 5 § SBL, 2 kap. 7 § LIP och 2 kap. 5 § SAL.

**Överenskommelse med andra länder**

Bestämmelsen om att regeringen kan träffa överenskommelser med andra länder om utsträckt tillämpning av lagen eller om undantag från vad som är stadgat i lagen finns i 20 kap. 15 § AFL. Bestämmelser av ungefär likartat innehåll finns i 1 kap. 4 § SofL, och i 1 kap. 3 § SAL. Det är dessa regler som anger att EG-rätten samt socialförsäkringskonventioner tar över bestämmelserna på såväl socialförsäkrings- som socialavgiftsområdena.

# 8 Socialavgifter

---

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL

Lag (1994:1920) om allmän löneavgift

Lag (2000:981) om fördelning av socialavgifter

Socialförsäkringslagen (1999:799), SofL

Lag (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen

9 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL

3 och 19 kap. lagen om allmän försäkring (1962:381), AFL

1 och 2 kap. lagen om inkomstgrundad ålderspension (1998:674), LIP

Lag (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK

Prop. 1959:100 (ATP-reformen)

Prop. 1962:90 (Lagen om allmän försäkring)

Prop. 1980/81:178 (Lag om socialavgifter)

Prop. 1989/90:110 (Skattereformen)

Prop. 1990/91:76 (Idrottsutövare)

Prop. 1991/92:112 (F-skattsedel)

Prop. 1993/94:90 (Bilförmåner m.m.)

Prop. 1994/95:122 (Allmän löneavgift)

Prop. 1995/96:152 (Rabattförmåner)

Prop. 1996/97:21 (Vinstandelsstiftelser och företagsstöd)

Prop. 1996/97:100 (Skattebetalningslagen)

Prop. 1996/97:173 (Marie Curie-stipendier)

Prop. 1997/98:133 (Ersättningar från utlandet)

---

Prop. 1997/98:151 (Inkomstgrundad ålderspension)

Prop. 1998/99:119 (Socialförsäkringens personkrets)

Prop. 1999/2000:6 (Ersättningar understigande 10 000 kr)

Prop. 2000/01:7 (Förenklad skattedeklaration)

Prop. 2000/01:8 (Socialavgiftslagen)

Prop. 2001/02:45 (Regionalt företagsstöd)

Prop. 2006/07:84 (Sänkta socialavgifter för 18-25-åringar)

## 8.1 Allmänt

Socialförsäkringen finansieras med avgifter och allmänna skattemedel samt med avkastning på fonderade medel. Avgifterna består av socialavgifter och allmän pensionsavgift. Socialavgifterna indelas i arbetsgivaravgifter och egenavgifter. De övergripande bestämmelserna om finansieringen finns i 1 kap. 2 § LIP samt i 19 kap. 1–3 §§ AFL. Regeln i LIP säger att den inkomstgrundade ålderspensionen ska finansieras genom ålderspensionsavgifter enligt SAL, allmänna pensionsavgifter enligt lagen om allmän pensionsavgift och statliga ålderspensionsavgifter enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift samt genom avkastning på avgiftsmedel. I 19 kap. AFL hänvisas till SAL.

En grundtanke i det reformerade pensionssystemet är att det sammanlagda uttaget av avgifter till den inkomstgrundade ålderspensionen ska motsvara 18,5 % av pensionsgrundande inkomst och andra pensionsgrundande belopp. På sikt ska denna avgift fördelas mellan arbetsgivare och enskilda på så vis att halva avgiften betalas som arbetsgivaravgifter och egenavgifter enligt SAL och den andra hälften betalas som allmän pensionsavgift av alla försäkrade.

I detta avsnitt behandlas reglerna om socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Allmänt kan sägas att arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare på löner till anställda och egenavgifter betalas av egenföretagare och delägare i handelsbolag på inkomst av näringsverksamhet. Ett flertal undantag från dessa huvudprinciper finns emellertid.

I avsnittet behandlas också reglerna om allmän pensionsavgift (avsnitt 8.14) och om statlig ålderspensionsavgift (avsnitt 8.15).

Allmän löneavgift är inte en socialavgift men pga. den starka kopplingen till socialavgifterna behandlas också reglerna om denna avgift (avsnitt 8.13).

I samband med skattereformen 1991 infördes lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. En av grundtankarna i samband med skattereformen var att all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet skulle beläggas med någon typ av socialavgifter eller motsvarande skatt. För inkomster som ger rätt till förmåner som bl.a. sjukpenning och inkomstgrundad ålderspension tas fulla arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ut. För inkomster som inte är förmånsgrundande infördes bestämmelser om att särskild löneskatt ska betalas. När SLF infördes var avsikten att den nya löneskatten skulle motsvara den del av socialavgifterna som kunde anses som skatt i ekonomisk mening. Den särskilda löneskatten har avskaffats på löner och andra arbetsersättningar samt på inkomster från aktiv näringsverksamhet i två steg åren 2007 och 2008.

Reglerna om SLF behandlas i avsnitt 9.

De materiella bestämmelserna om socialavgifter finns i socialavgiftslagen (2000:980), SAL. SAL gäller från och med 2001 och ersätter lagen (1981:691) om socialavgifter. En av grundtankarna med den nya lagstiftningen om socialavgifter är att bestämmelserna om vem som ska betala, i vilka situationer avgifter ska betalas samt på vilket underlag betalningen görs ska finnas samlade i en lag.

**Dispositionen i SAL**

SAL är uppbyggd så att 1 kap. beskriver lagens innehåll och ett antal grundläggande definitioner såsom arbete i Sverige, utsändning m.m. I 1 kap. 3 § finns den viktiga bestämmelsen att gemenskapsrätten inom EES-området eller avtal om social trygghet som ingåtts med andra stater (socialförsäkringskonventioner) kan medföra begränsningar i skyldigheten att betala avgifter.

Reglerna om arbetsgivaravgifter och egenavgifter finns i 2 respektive 3 kap. Båda dessa kapitel är uppbyggda efter likartat mönster. Det talas om avgiftsskyldigheten, situationer när avgifter ska betalas, avgiftspliktig respektive avgiftsfri ersättning eller inkomst, avgiftsunderlaget samt de ingående delavgifterna och avgiftsberäkningen.

**Förfarandet**

I 4 kap. finns kortfattade bestämmelser om förfarandet. De anger att reglerna om bestämmande, debitering, redovisning och betalning av avgifter enligt SAL finns i SBL.

**Allmän löneavgift**

Den som ska betala socialavgifter enligt SAL ska i regel också betala allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Undantag från skyldigheten att betala allmän löneavgift finns för arbetsgivare som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Se om detta i avsnitt 8.13.

**Socialavgifter i stödområde**

De flesta arbetsgivare har rätt till ett särskilt avdrag från socialavgifterna för verksamheter som bedrivs i stödområdet, i det följande kallat ”regionalt företagsstöd”. Reglerna finns i en särskild lag, lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen om allmän löneavgift och socialavgiftslagen. Reglerna beskrivs i avsnitt 8.4.

**Arbetsgivar-avgifter för enmansföretag**

Under andra halvåret 2006 gällde lagen (2006:294) om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag. Reglerna innebar att företag utan anställda som anställde en person skulle betala en reducerad arbetsgivaravgift på lönen till den först anställde. Lagen som skulle tillämpas under 2006 och 2007 upphörde att gälla i förtid vid utgången av 2006 (SFS 2006:1352).

**SBL**

Bestämmelser om socialavgifter finns också i skattebetalningslagen (SBL).

I 1 kap. 1 § SBL sägs att den lagen gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. avgift enligt SAL. Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även avgift och avgiftsskyldig (1 kap. 4 § SBL). I 9 kap. SBL finns bestämmelser om beräkning av arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaravgifter ska enligt 9 kap. 1 § beräknas för varje redovisningsperiod efter de procentsatser och på det underlag som anges i 2 kap. SAL, 1 § SLFL och 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift. I 9 kap. 2 § SBL finns reglerna om hur skattepliktiga förmåner ska värderas vid fastställande av underlaget för arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt. I samma paragraf sägs också att Skatteverket på begäran av arbetsgivaren får bestämma värdet av bil- eller kostförmån till ett justerat värde om skäl för sådan justering föreligger enligt 61 kap. 18, 19, eller 19b § IL. Detsamma gäller om ett enligt 8 kap. 15 § SBL schablonvärderat bostadsförmånsvärde avviker med mer än 10 % från det marknadsvärde som följer av 61 kap. 2 eller 20 § IL. Reglerna innebär alltså att arbetsgivaren redan under inkomståret kan få ett beslut om att betala arbetsgivaravgifter för dessa förmåner på ett justerat värde som bygger på en preliminär bedömning från Skatteverkets sida trots att frågan om justering inte prövats vid inkomsttaxeringen för den anställde. Från 2007 krävs inte längre något beslut från

Skatteverket att för att få tillämpa den generösare bilförmånsvärderingen för miljöbilar (se prop. 2006/07:7).

Slutligen finns i 9 kap. 3 § SBL regler om kostnadsavdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. De innebär i korthet att om den ersättning en arbetsgivare betalar ut är så avpassad att den också till viss del motsvarar för mottagaren avdragsgilla utgifter i arbetet kan, om vissa förutsättningar är uppfyllda, underlaget för arbetsgivaravgifter reduceras. Se vidare om kostnadsavdrag i avsnitt 8.2.6.2.

**SLF**

I samband med skattereformen uttalades (prop. 1989/90:110 s. 373 ff.) att i princip alla inkomster i inkomstslaget tjänst som ger rätt till socialförsäkringsförmåner ska beläggas med socialavgifter. I den mån inkomsten inte ger rätt till förmåner ska i stället särskild löneskatt tas ut. Denna princip har 2007 och 2008 luckrats upp i väsentliga delar genom att den särskilda löneskatten har avskaffats på arbetsersättningar och på inkomster av aktiv näringsverksamhet. Pension, som visserligen i många fall kan anses som ersättning för tidigare utfört arbete, är vare sig förmåns- eller avgiftsgrundande. Inte heller tas socialavgifter eller SLF ut på vissa ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Det gäller sådan utdelning och kapitalvinst som enligt reglerna i 49 kap. 16 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. IL ska beskattas hos vissa delägare som inkomst av tjänst (2 kap. 23 § SAL).

**FÅAB**

**Periodiskt understöd**

Periodiska understöd som beskattas i inkomstslaget tjänst beläggs inte med några socialavgifter och grundar inte rätt till förmåner från socialförsäkringen.

## 8.2 Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifterna uppgår enligt 2 kap. 26 § SAL till 24,93 procent av avgiftsunderlaget och utgörs för 2008 av

1. sjukförsäkringsavgift 7,71 %
2. föräldraförsäkringsavgift 2,20 %
3. ålderspensionsavgift 10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift 1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift 2,43 %
6. arbetsskadeavgift 0,68 %

Till detta kommer den allmänna löneavgiften som tas ut enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Avgiften är enligt 3 § 7,49 procent av underlaget och tillfaller staten.

Summa arbetsgivaravgifter att betala för 2008 blir då för de flesta avgiftsskyldiga 32,42 procent av avgiftsunderlaget.

### 8.2.1 Vem ska betala arbetsgivaravgifter?

Begreppen arbetsgivare och arbetstagare som i tidigare lagstiftning hade stor betydelse för att definiera vem som ska betala avgifter och för vem betalning ska göras har slopats i SAL. I stället anges i 2 kap. 1 § att den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter. Vad som avses med avgiftspliktig ersättning anges i 10 och 11 §§ och avser framför allt lön och annan ersättning för arbete. I 2 och 3 §§ finns två undantag från huvudregeln att det är utgivaren som ska betala avgifterna. Regeln i 2 § behandlar skattepliktig rabatt, bonus eller annan ersättning som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. När denna regel är tillämplig ska avgifterna inte betalas av den som ger ut rabattförmånen utan i stället av den egna arbetsgivaren, dvs. den som har stått för de kostnader som legat till grund för förmånen. Se vidare vid avsnitt 8.2.1.4. Det andra undantaget (3 §) behandlar ersättning från en utländsk utgivare. Om den som får ersättningen inte är anställd av utgivaren ska arbetsgivaravgifterna betalas av mottagarens svenska arbetsgivare under förutsättning att ersättningen har sin grund i anställningen i Sverige. Med begreppet ersättning avses här liksom i övrigt i SAL såväl ersättning i pengar som i skattepliktiga förmåner. Se vidare om ersättningar från utländska utgivare vid avsnitt 8.2.1.5.

**Ersättning till fysisk person**

Avgörande för avgiftsplikten är att någon betalar ut en avgiftspliktig ersättning till en fysisk person. Det kan aldrig komma i fråga att betala avgifter på ersättning till en juridisk person. Det följer av huvudprincipen i avgiftslagstiftningen att avgifter ska betalas för ersättningar eller inkomster som grundar rätt till förmåner från socialförsäkringen såsom sjukpenning, pension m.m.

**Tjänst/näringsverksamhet**

Bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL anger att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger en avgiftspliktig ersättning, dvs. någon form av ersättning för arbete eller på grund av ett avtal om arbete (10 §). Det saknar helt betydelse för avgiftsplikten om betalningsmottagaren är anställd, uppdragstagare eller egenföretagare. Arbetsgivaravgifter ska betalas oavsett om ersättningen för arbetet ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet hos betalningsmottagaren. Avgifter ska emellertid inte

betalas på ersättningar till den som har F-skatt (5 §). Se vidare vid avsnitt 8.2.3.1 om F-skattsedelns rättsverkningar.

**Företags-ombildningar**

I samband med företagsombildningar, t.ex. när en enskild näringsidkare börjar bedriva verksamheten i form av aktiebolag, uppstår ibland frågan om ansvaret för betalning av arbetsgivaravgifter kan övergå till aktiebolaget med retroaktiv verkan. Ombildningen har kanske skett under året och parterna önskar redovisa verksamheten som om aktiebolaget bedrivit verksamheten från årets början. Sådana retroaktiva redovisningar har i praxis i vissa fall godtagits beträffande inkomsttaxeringen, senast i RÅ 2004 ref. 39.

När det gäller redovisning av arbetsgivaravgifter och även mervärdesskatt har retroaktiva övertaganden inte accepterats i praxis. Ett avgiftsmål har prövats av Försäkringsöverdomstolen (FÖD) i dom 1981-02-03, mål nr 2440/78. FÖD var vid denna tid högsta instans i mål om arbetsgivaravgifter. Målet gällde retroaktiv överlåtelse av verksamheten i en enskild firma till ett aktiebolag. Frågan i målet var vem som hade ansvaret för inbetalning av arbetsgivaravgifter avseende anställd personal för den tidsperiod då verksamheten retroaktivt övertagits av bolaget. FÖD fann att ansvaret för arbetsgivaravgifter inte kunde åläggas bolaget för löner utbetalade fram till dagen för bolagets registrering hos PRV. Den enskilda näringsidkaren ansågs ansvarig för arbetsgivaravgifter för tid före bolagets registrering. Kammarrätten i Stockholm har också prövat frågan om ansvar för arbetsgivaravgifter för tid före ett aktiebolags registrering och kommit till samma resultat som FÖD (se bl.a. KR:s dom 1982-10-27, mål nr 3236-1982). Något utslag i RR där frågan om avgiftsskyldigheten i samband med företagsombildningar berörts finns inte.

Mer att läsa om retroaktiva företagsöverlåtelser finns i Skattenytt nr 5 1993 och i Svensk Skattetidning nr 2 2004.

**”Det utvidgade arbetsgivar-begreppet”**

Bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL inbegriper och ersätter det som i 1981 års lag betecknades som det utvidgade arbetsgivarbegreppet. Eftersom det är den som utger ersättningen som ska betala avgifterna finns det inget krav på att ett direkt arbetsgivar-/arbetstagarförhållande ska föreligga.

Det arbete som den avgiftspliktiga ersättningen avser behöver inte ha utförts åt den avgiftsskyldige utbetalaren. Det är inte ovanligt att någon i sin anställning får en skattepliktig förmån från annat företag än arbetsgivaren, t.ex. ett moderbolag. I sådant fall ska moderbolaget betala de arbetsgivaravgifter

som belöper på ersättningen. Det torde dock krävas att det finns någon form av samband mellan anställningen hos arbetsgivaren och den ersättning som någon annan gett ut för att avgiftsskyldigheten ska inträda.

Som exempel kan nämnas när anställda i ett företag använder semesterbostäder som tillhör en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren. Om de anställda bor hyresfritt eller betalar en hyra som är lägre än marknadsvärdet uppstår en skattepliktig förmån. Personalstiftelsen ska som utgivare av förmånen betala arbetsgivaravgifter och redovisa förmånen på kontrolluppgift. Eftersom personalstiftelsen inte betalar ut någon kontant lön går det inte att verkställa något skatteavdrag.

En förutsättning för avgiftsskyldigheten är emellertid att den ersättning eller förmån som ges ut från någon annan än arbetsgivaren är att anse som ersättning för arbete. Frågan om hur långt avgiftsansvaret kan utsträckas har prövats indirekt i en dom avseende inkomstskatt av Regeringsrätten i RÅ 1999 ref. 41. Målet gällde om en anställd på en viss länsstyrelse skulle beskattas för förmån av hyresbillig fritidsbostad som upplåtits av en stiftelse. Stiftelsen hade bildats genom en donation av en enskild person och hade till syfte att främja välfärd åt anställda vid länsstyrelsen i fråga. Stiftelsen hade inte erhållit några medel från den anställdes arbetsgivare, länsstyrelsen. RR uttalade att enbart den omständigheten att mottagaren av förmånen skulle tillhöra länsstyrelsens personal var inte tillräckligt skäl för att se förmånen som en anställningsinkomst. Förmånen blev alltså inte beskattad. Arbetsgivaravgifter, som inte var i fråga i målet, ska som en följd av skattefriheten inte heller betalas. Om i stället arbetsgivaren hade finansierat stiftelsens verksamhet torde utgången ha blivit en annan. I sådant fall hade stiftelsen på grund av bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL blivit skyldig att betala arbetsgivaravgifter på förmånsvärdet.

Det krävs inte heller att det ska finnas någon form av direkt eller indirekt uppdragsförhållande mellan utgivaren och mottagaren av en avgiftspliktig ersättning för att utgivaren ska bli avgiftsskyldig. Antag att en person utför ett arbete åt X och X kommer överens med Y om att Y ska betala ut ersättningen. I det fallet blir det Y som ska betala arbetsgivaravgifterna på ersättningen. Detta gäller även om det inte finns någon koppling eller överenskommelse mellan Y och betalningsmottagaren (såvida inte Y endast är att anse som en betalningsförmedlare, se följande avsnitt).

#### 8.2.1.1 Betalningsförmedling

Regeln i 2 kap. 1 § SAL att det är utgivaren av en ersättning som ska betala arbetsgivaravgifter är inte absolut. När själva utbetalningen har förmedlats till någon annan övergår inte ansvaret för avgifterna till den som verkställer utbetalningen. Det mest självklara exemplet på detta är när en arbetsgivare uppdrar åt sin bank att ombesörja utbetalning av lönerna till de anställda. Självfallet ska inte banken betala arbetsgivaravgifter på dessa utbetalningar.

Ett exempel på utbetalning för en arbetsgivares räkning har prövats av Regeringsrätten (RÅ 1993 ref. 18). Målet avser ett filmbolag som på grund av bestämmelser i kollektivavtal under 1986 hade utgivit vissa ersättningar till Svenska Teaterförbundet. Förbundet hade därefter fördelat och utbetalat ersättningarna till dem som medverkat i filmproduktioner med anledning av att filmer spreds i större omfattning än vad som angavs i de grundvillkor som reglerade de medverkandes löner i samband med filminspelningen. Regeringsrätten konstaterade att de personer som erhållit ytterligare ersättning för sin medverkan varit anställda av filmbolaget. Ersättningarna ansågs direkt betingade av de engagemang de medverkande tidigare haft hos bolaget och att de sålunda – oavsett deras upphovsrättsliga karaktär – var grundade på ett anställningsförhållande mellan bolaget och de vid inspelningen medverkande personerna. Arbetsgivaravgifter skulle därför utgå på ersättningarna. Regeringsrätten uttalade slutligen att det förhållandet att ersättningarna utbetalades till Svenska Teaterförbundet i stället för direkt till berörda personer inte förändrade ersättningens karaktär. Filmbolaget blev därför skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på dessa ersättningar. Utgången torde inte ha blivit annan på grund av bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL. Eftersom Teaterförbundets utbetalningar gjordes för filmbolagets räkning skulle filmbolaget anses som arbetsgivare.

**Factoring**

Om utbetalaren gör betalningen för arbetsgivarens räkning, dvs. när utbetalaren fungerar som en förmedlare av en arbetsersättning, ska arbetsgivaransvaret inte överflyttas. En företeelse som ligger nära betalningsförmedling är factoring, som innebär att ett finansieringsföretag köper upp fakturor från olika företagare som ställt ut fakturorna. Den betalningsskyldige ska då göra betalningen av fakturabeloppet till factoringföretaget. Syftet med förfarandet är att den som ställt ut fakturan, mot en viss ersättning till factoringbolaget, snabbt ska få sin betalning. Om den ursprungliga fakturautställaren

var en företagare med A-skatt och fakturabeloppet avser utförda tjänster ska arbetsgivaravgifter betalas. Det förhållandet att fakturautställaren överlåtit sin rätt till betalning till någon som har F-skatt, t.ex. ett factoringbolag, fritar inte utbetalaren, från sin skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Factoringbolagets skatteform saknar här helt betydelse. Factoringbolaget betalar visserligen en del av arbetsersättningen till den som utfört arbetet, men betalningen ska endast ses som ett köp av fakturautställarens fordran. Jämför följande uttalande i prop. 1991/92:112 s. 172: ”Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag inte har knutits an till den som i praktiken tar emot ersättningen kan en arbetsgivare inte undgå avdragsskyldigheten genom att låta någon som har en F-skattsedel ta emot ersättningen för arbetstagarens räkning.” Uttalandet behandlar skyldigheten att göra skatteavdrag men kan tillämpas även beträffande avgifter.

#### 8.2.1.2 Konkurser

Vid löneutbetalningar i samband med konkurser uppstår ibland frågor om vem som är avgiftsskyldig för löneutbetalningarna. Konkursgäldenären är skyldig att betala arbetsgivaravgift på löner som gäldenären utbetalat fram till konkursutbrottet. Om konkursboet driver verksamheten vidare efter konkursutbrottet och avlönar arbetskraft råder det ingen tvekan om att det är konkursboet som är skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på utgivna löner.

Om de som tidigare varit anställda hos konkursgäldenären har fordran på utebliven lön och uppsägningslön, utbetalas vanligen sådana lönefordringar av länsstyrelsen genom den statliga lönegarantin. Av 2 kap. 11 § 2 SAL framgår att med ersättning för arbete likställs garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497). Bestämmelsen infördes att gälla från och med 1996 och innebär att länsstyrelsen betalar arbetsgivaravgifter på ifrågavarande garantibelopp avseende arbetstagares lönefordran hos arbetsgivare som har försatts i konkurs.

Det förekommer att de tidigare anställda genom utdelning i konkursen får hela eller del av sina lönefordringar betalda. Det har då rått tvist om vem som är skyldig att betala de arbetsgivaravgifter som hänför sig till löneutbetalningarna. Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 29 avgjort frågan. Målet avsåg löner som de anställda tjänat in vid arbete hos ett bolag som försatts i konkurs. Konkursboet efter bolaget hävdade att löneutbetalningarna gjordes för konkursgäldenärens räkning

och att konkursboet därför agerade enbart som betalningsförmedlare (jfr ovan föregående avsnitt). Dåvarande Riksskatteverket anförde i yttrande i målet att det var av vitalt intresse att söka utröna hur stor räckvidd regeln om det utvidgade arbetsgivarbegreppet i 1 kap. 2 § andra stycket i 1981 års lag om socialavgifter har. RR konstaterade att när lönefordringar hänförliga till tiden före konkursutbrottet erläggs genom utdelning i konkurs innebär detta att en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer efter konkursutbrottet. Om konkursboet därvid är att bedöma som arbetsgivare blir avgiften en skuld (massaskuld) som ska betalas innan någon borgenär får utdelning. Skulle boet å andra sidan endast betraktas som en betalningsförmedlare uppkommer ingen betalningsskyldighet för konkursboet för arbetsgivaravgifter. RR fann med hänvisning till ett tidigare avgörande beträffande ett konkursbos ansvarighet för mervärdesskatt (RÅ 1993 ref. 78), att på motsvarande sätt bör gälla att ett konkursbo blir betalningsskyldigt när boet, i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av lönefordringar varvid en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer. Enligt RR gäller detta oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i båda fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

#### 8.2.1.3 Semesterkassor

I byggnadsbranschen och närbesläktade branscher förekommer det att arbetsgivarna avsätter en del av de anställdas löner som avser semestermedel till en fristående semesterkassa. I samband med semesterperioden utbetalar kassan semesterlönen till de anställda. Den utbetalning som semesterkassan gör anses inte som en sådan förmedling av en lön som skulle göra att avgiftsansvaret skulle åligga den ordinarie arbetsgivaren utan kassans utbetalning hänförs till huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL. Kassan blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter och dessutom göra skatteavdrag från de utgivna semestermedlen. Det är också kassan som ska redovisa ersättningarna på kontrolluppgift. Se mer om semesterkassor i avsnitt 8.2.6.6.

#### 8.2.1.4 Rabattförmåner

Olika former av rabatter från annan än arbetsgivaren har varit föremål för ett antal lagstiftningsåtgärder under senare år. Om

rabattförmånen utgått för tjänsten eller kan anses som ett utflöde av tjänsten är den skattepliktig såvida den inte kan hänföras till sådan skattefri personalrabatt som regleras i 11 kap. 13 § IL. Enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL ska utgivaren av förmånen betala arbetsgivaravgifter på värdet samt redovisa förmånen på kontrolluppgift.

**Frequent flyer-rabatt**

I 2 kap. 2 § SAL finns ett undantag från denna huvudregel beträffande rabatt, bonus eller annan ersättning som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. Bestämmelsen innebär att den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen/förmånen ska betala arbetsgivaravgifterna som belöper på denna. Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som är särskilt vanliga i flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utgår på grund av tjänsten och om de utnyttjas för privat bruk. De flesta flygbolag erbjuder en form av trohetsrabatt, s.k. frequent flyer-rabatt, bonuspoäng etc., som innebär att resenärerna belönas med ett antal poäng varje gång de väljer att flyga med bolaget. Ett visst antal poäng medför att resenären kan få en flygresa, hotellrum eller annan förmån gratis. Med anledning av kontrollsvårigheter för denna typ av rabatter när de lämnades av utländska flygbolag infördes år 1992 skattefrihet för rabatterna i samband med utrikes flygresor.

1997 reglerades skattskyldigheten för frequent flyer-rabatterna. I förarbetena (prop. 1995/96:152) anförde regeringen att det är förmånshavarens arbetsgivare och inte flygbolaget som ska anses som utgivare av förmånen och därmed också skyldig att betala arbetsgivaravgifter och redovisa förmånen på kontrolluppgift. Detta innebär alltså att arbetsgivaren ska göra skatteavdrag (8 kap. 14 § SBL), betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 2 § SAL) samt lämna kontrolluppgift (6 kap. 3 § LSK) på värdet av dessa rabatter, trots att de kommer från annan än arbetsgivaren. Förmånen ska anses utgiven den månad som arbetsgivaren fått kännedom om att förmånen utnyttjats. För att arbetsgivaren ska få denna kännedom föreskrivs i 15 kap. 4 och 5 §§ LSK att förmånshavaren är skyldig att till arbetsgivaren skriftligen lämna de uppgifter som behövs för att dennes kontrolluppgiftsskyldighet ska kunna fullgöras. Förmånshavaren ska lämna uppgiften till arbetsgivaren senast månaden efter det att förmånen utnyttjades eller ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

**Vem är utgivare?**

Frågan var gränsen ska dras mellan sådana förmåner för vilka arbetsgivaren ska betala socialavgifter och lämna kontroll-

uppgift och sådana för vilka det rabattgivande eller förmånsgivande företaget ska fullgöra dessa skyldigheter har belysts i prop. 1996/97:19 s. 75 f. De rabattförmåner som arbetsgivaren medverkar till på ett eller annat sätt kan indelas i följande två grupper.

Förmåner som utgår på grund av vad arbetsgivaren har köpt eller bekostat:

1. Här kan arbetsgivaren kräva en redovisning av den anställde avseende de förmåner som arbetsgivaren bekostat. Det blir därför arbetsgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift.
2. Förmåner som utgår till följd av privata inköp men där arbetsgivaren har medverkat till att rabatt- eller bonusavtalet har kommit till stånd:

Arbetsgivaren kan t.ex. hos en affärsförbindelse ha utverkat att de anställda kan få rabatt på inköp av varor hos denne. Arbetsgivaren torde här inte kunna kräva redovisning från de anställda angående eventuella privata inköp dessa gjort. Det blir i stället den som lämnat rabatten som i dessa situationer blir skyldig att redovisa förmånen på kontrolluppgift och betala arbetsgivaravgifter i den mån förmånens värde för respektive mottagare uppgår till minst 100 kr beträffande kontrolluppgift respektive 1 000 kr beträffande arbetsgivaravgift.

I de fall där arbetsgivaren inte alls har medverkat till rabatten och kanske inte ens känner till den kan det inte komma i fråga att ålägga arbetsgivaren något ansvar.

#### 8.2.1.5 Ersättningar från utlandet

**Personaloptioner**

Ytterligare ett undantag från huvudregeln i 2 kap. 1 § att det är utgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 3 §. I bestämmelsen anges att huvudregeln inte ska tillämpas om en avgiftspliktig ersättning utges av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person. Lagändringen infördes den 1 juli 1998 (prop. 1997/98:133) och är i första hand tillkommen med tanke på fall där anställda i svenska företag får värdepapper eller personaloptioner från utländska moderbolag. Regeln är emellertid tillämplig i alla situationer då någon erhåller ersättning från utländsk utgivare på grund av anställning hos svensk arbetsgivare. En inte ovanlig situation är att anställda hos en svensk generalagent för ett utländskt företag får bonus eller liknande från det utländska företaget som grundas på försäljningsresultatet. Även här ska arbetsgivar-

avgifterna på ersättningen betalas av de anställdas svenska arbetsgivare. Om ersättningen har sin grund i en anställning hos en arbetsgivare i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländska utgivaren och mottagaren, ska den svenska arbetsgivaren betala de arbetsgivaravgifter som hänför sig till ersättningen. Av 10 § jämfört med 12 § framgår att med begreppet ersättning avses också skattepliktiga förmåner.

**När anställning i Sverige upphört**

I fall som avses här ska enligt lagtexten ”arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige”. Enligt Skatteverkets uppfattning ska detta inte tolkas som att det skulle krävas ett pågående anställningsförhållande med den aktuella svenska arbetsgivaren. Antag exempelvis att en person i en anställning i Sverige erhåller personaloptioner från ett utländskt moderbolag till arbetsgivaren. Om personen en tid efter att ha slutat sin anställning utnyttjar optionerna till köp av det underliggande värdepappret och det därigenom uppkommer en skattepliktig förmån ska arbetsgivaravgifterna betalas av den arbetsgivare personen tidigare var anställd hos. Sådana fall bör vara ganska ovanliga eftersom det ofta finns villkor med detta slag av förmåner av innebörd att det krävs att mottagaren kvarstår i anställningen för att förmånen ska utges. Stöd för denna uppfattning kan hämtas från uttalande i prop.1989/90:110 s. 674–675 om allmänna principer för beskattningen. Där anges att skatteplikt även föreligger för ersättning eller förmån som uppbärs efter det att anställningen upphört, om det är ett utflöde ur den tidigare anställningen. Det bör noteras att ersättningar som någon erhåller från utländsk utgivare utan att anställningsförhållande föreligger numera inte kan beläggas med egenavgifter.

**Ej egenavgifter**

**Uppdragstagare**

Skatteverket har i en skrivelse 2005-03-02 (dnr 130 180187-05/111) uttalat att regeln om att en arbetsgivare i Sverige ska betala arbetsgivaravgifter på ersättning som getts ut av en utländsk utbetalare, om ersättningen har sin grund i en anställning hos arbetsgivaren i Sverige, ska tillämpas även vid uppdragsförhållanden. Regeln tillämpas även om anställningen eller uppdraget har upphört när skatteplikt uppkommer för mottagaren.

**Uppgiftsskyldighet**

Reglerna om den anställdes uppgiftsskyldighet är här desamma som gäller för vissa rabattförmåner. Den som fått ersättningen ska skriftligen meddela sin arbetsgivare att han mottagit ersättningen. Detta ska göras senast månaden efter det att förmånen

utnyttjades eller ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK).

Se vidare om beskattningstidpunkten för personaloptioner m.m. i avsnitt 6.8.2.5.

### 8.2.2 Situationer när avgifter ska betalas

#### 8.2.2.1 Ersättning för arbete

I 2 kap. 4–9 §§ SAL finns bestämmelserna om i vilka situationer arbetsgivaravgifter ska betalas. Grundläggande för avgiftsskyldigheten är att ersättningen avser arbete. Den som betalar ersättning för sålda varor eller för köp av rättigheter ska inte betala avgifter. Se mer om gränsdragningsfrågor kring detta i avsnitt 8.2.4.1. I prop. 1998/99:119 sägs på s. 103 beträffande begreppet *arbete* att det är naturligt att utgå från regleringen i lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF). Försäkrad för arbetsskada är enligt 1 kap. 1 § LAF (i dess lydelse före SofL:s tillkomst 2001) den som förvärvsarbetar i verksamhet här i riket. Kring den bestämmelsen finns uttalanden i förarbeten och praxis som kan vara till vägledning även vid bedömningen av vad som ska anses som arbete enligt SofL.

Vidare är en grundläggande förutsättning för avgiftsskyldigheten att det avser arbete i Sverige (2 kap. 4 § 1 p. SAL). Var utbetalaren eller arbetsgivaren hör hemma saknar här helt betydelse. Ett utländskt företag som anlitar arbetskraft för arbete i Sverige ska med stöd av bestämmelsen betala arbetsgivaravgifter i Sverige även om företaget inte har något fast driftställe här och därför inte är obegränsat skattskyldigt här. Det är således tillräckligt för att avgiftsskyldigheten ska uppstå att någon ger ut ersättning för arbete i Sverige oavsett om den som utför arbetet är bosatt här och lokalt anlitad eller om han sänts hit för arbetet. Det finns vissa undantag från huvudregeln och som avser fall när EG-rätten eller en socialförsäkringskonvention ska tillämpas (4 § 2 p.). Även utsändningsreglerna i 1 kap. 8 § innebär undantag. Se vidare nästa avsnitt.

#### 8.2.2.2 Arbete i Sverige

**Verksamhet här i landet**

Begreppet arbete i Sverige definieras närmare i 1 kap. 6–9 §§ SAL. Huvudregeln i 6 § anger att med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det är arbete som rent fysiskt utförs i Sverige av arbetstagare, uppdragstagare och egenföretagare. Bestämmelsen om arbete i Sverige i 1 kap. 6 § SAL respektive 2 kap. 7 § SofL gäller i princip oberoende av arbetets varaktighet och oberoende av den förvärvsarbetandes

medborgarskap eller bosättning. På samma sätt saknar det betydelse var arbetsgivaren är bosatt eller har sitt säte.

**Koppling till socialförsäkringen**

En övergripande princip i avgiftssystemet är att det ska finnas ett samband mellan avgiftsskyldigheten och den arbetsbaserade försäkringen enligt SofL. Reglerna innebär att avgifter i princip endast ska betalas på ersättning som utges till personer som omfattas av svensk lagstiftning om social trygghet. På grund av detta samband mellan avgiftsskyldigheten och socialförsäkringstillhörigheten finns i 1 kap. 7 och 8 §§ SAL ett par av de fåtaliga hänvisningar till annan lagstiftning som införts i lagen.

**Utsändning**

**Hitsändning**

I 1 kap. 8 § SAL som behandlar såväl utsända till som hitsända från annat land, anges att arbete för en arbetsgivare som utförs i ett annat land än där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet ska anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som anges i 2 kap. 9 § SofL. Genom hänvisningen framgår att om en svensk arbetsgivare sänder ut en anställd för arbete utomlands för en tid som kan antas vara högst ett år ska arbetet anses som arbete i Sverige och arbetsgivaravgifter ska därför betalas även för det utomlands utförda arbetet. Om det kan antas att arbetet utomlands ska pågå längre tid än ett år ska den svenska arbetsgivaren inte betala arbetsgivaravgifter här och det gäller från första dagen av utsändningen. På motsvarande sätt gäller att om en utländsk arbetsgivare sänder hit en person för arbete här och arbetet kan antas pågå längst ett år ska arbetet inte anses som arbete i Sverige och arbetsgivaravgifter ska följaktligen inte betalas här. Om det i stället kan antas att arbetet ska pågå längre tid än ett år, ska den utländska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter i Sverige från första dagen.

**EG-rätten**

**Konventioner**

I 2 kap. 4 § 2 p. SAL anges att arbetsgivaravgifter även ska betalas på avgiftspliktig ersättning för arbete i utlandet till en person som när arbetet utförts omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten eller enligt avtal med andra stater, socialförsäkringskonventioner. Bestämmelsen innebär en utvidgning av de interna reglerna och avser situationer när en person som inte arbetar i Sverige och därför inte ska vara omfattad av den arbetsbaserade försäkringen ändå ska omfattas av svensk socialförsäkring på grund av lagvalsreglerna i EG-rätten eller i en konvention. Det kan exempelvis inträffa om en person som är bosatt i Sverige arbetar samtidigt i Sverige och i en annan medlemsstat inom EES-området. Gemenskapsrättens lagvalsregler innebär i sådant fall att personen endast ska vara omfattad av svensk lagstiftning om social trygghet. Social-

avgifter ska då endast betalas i Sverige på arbetsinkomsten från både Sverige och den andra medlemsstaten. I det fallet ger EG-rätten en möjlighet att utvidga skyldigheten att betala socialavgifter i Sverige. Även socialförsäkringskonventioner kan ge sådana utvidgningsmöjligheter. Jämför bestämmelsen i 1 kap. 3 § SAL som anger att EG-rätten eller konventioner med andra stater kan innebära begränsningar i skyldigheten att betala socialavgifter enligt SAL. EG-rätten och konventioner om social trygghet tar över bestämmelserna i den interna rätten.

Se vidare om arbetsgivaravgifter vid internationellt arbete i avsnitt 8.5.

#### 8.2.2.3 Sjömän

I den utsträckning fartygsarbetet ska räknas som arbete i Sverige betalas arbetsgivaravgifter för sjömän enligt samma regler som gäller för övriga arbetsgivare. För att definiera vad som ska anses som arbete i Sverige för den som arbetar ombord på fartyg finns bestämmelsen i 1 kap. 7 § SAL som säger att fartygsarbete ska anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som enligt 2 kap. 8 § SofL.

Av den nämnda regeln i SofL framgår att bestämmelsen gäller för den som arbetar som sjöman på svenskt handelsfartyg. Med sjöman avses den som enligt sjömanslagen (1973:282) ska anses som sjöman. Där sägs i 3 § att sjöman är sådan arbetstagare som är anställd för fartygsarbete och som under den tid han tjänstgör ombord har befattning på fartyget. Vad som avses med svenskt fartyg framgår av sjölagen (1994:1009). Ett svenskt fartyg för svensk flagg.

**Bare-boat charter**

Som arbete i Sverige ska också räknas arbete på utländskt fartyg vid s.k. bare-boat charter. Med det avses anställning på ett utländskt handelsfartyg som svensk redare hyr i huvudsak obemannat om sjömannen är anställd hos redaren eller hos någon av redaren anlitad arbetsgivare. Detsamma gäller även vid anställning hos ägaren till ett svenskt handelsfartyg eller hos någon arbetsgivare som anlitats av ägaren om fartyget hyrs ut till utländsk redare i huvudsak obemannat (2 kap. 8 § SofL).

Reglerna innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas på löner och andra ersättningar för arbete till sjömän när arbetet enligt de angivna bestämmelserna ska anses som arbete i Sverige. Det gäller oavsett var sjömannen är bosatt och oavsett var han är medborgare. Motsatsvis gäller då att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på ersättningar till sjömän som arbetar på utländskt

handelsfartyg utom när det föreligger bare-boat charter. Om sjömannen har en svensk arbetsgivare och av denne har sänts ut för arbete på det utländska fartyget för en tid som kan antas vara högst ett år ska arbetet anses som arbete i Sverige enligt utsändningsregeln i 1 kap. 8 § SAL.

**EG-rätten**

Även EG:s förordning 1408/71 innehåller bestämmelser för sjömän. Huvudregeln i förordningen (artikel 13.2c) är att anställda ombord på ett fartyg som för en medlemsstats flagga omfattas av lagstiftningen i flagglandet. EG-reglerna gäller däremot inte vid bare-boat charter, dvs. när fartyg hyrs in obemannat från land utanför EES-området.

**Konventioner**

Enligt socialförsäkringskonventionerna gäller som huvudregel att en sjöman ska omfattas av socialförsäkringen i det land vars flagga fartyget för. Skyldigheten att betala socialavgifter styrs av försäkringstillhörigheten.

### 8.2.3 Undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter

Bestämmelser om undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 5–9 §§ SAL. Reglerna innebär inte en befrielse från skyldigheten att betala socialavgifter. Paragraferna innehåller i stället bestämmelser om att socialavgifterna inte ska betalas i form av arbetsgivaravgifter utan avgifterna ska i stället betalas av mottagaren av ersättningen i form av egenavgifter vilket framgår av korresponderande regler i 3 kap.

#### 8.2.3.1 Mottagaren av ersättningen har F-skattsedel

**Egenavgifter**

**Uppenbar anställning**

Det viktigaste undantaget finns i 2 kap. 5 § SAL och säger att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om den som tar emot ersättning för arbete har F-skattsedel. Att betalningsmottagaren i sådant fall i stället ska betala socialavgifterna i form av egenavgifter framgår av 3 kap. 8 §. Det saknar betydelse hur ersättningen beskattas hos betalningsmottagaren, dvs. om den ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Inte ens om ersättningen utgör lön i ett anställningsförhållande ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Observera dock den skyldighet som i sådana fall finns reglerad i 5 kap. 7 § SBL om att utbetalaren skriftligen ska anmäla till Skatteverket om han i ett uppenbart anställningsförhållande betalar ut ersättning till en mottagare som har eller åberopar en F-skattsedel. Anmälningsskyldigheten har tillkommit för att ge verket en möjlighet att ompröva betalningsmottagarens skatte-

form och eventuellt tilldela honom en A-skattsedel eller en F-skattsedel med villkor (FA-skatt). Om anmälningsskyldigheten inte fullgörs får Skatteverket besluta att utbetalaren är skyldig att betala skatten på ersättningen enligt 12 kap. 3 § SBL (se avsnitt 13.4).

Frågan om vem som ska betala socialavgifter styrs helt av vilket slag av skattsedel, A eller F, som betalningsmottagaren har.

F-skattsedel ska enligt 4 kap. 7 § SBL tilldelas den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. En förutsättning är att det inte föreligger sådana skäl som innebär att en utfärdad F-skattsedel skulle återkallas.

**När gäller en F-skattsedel**

Av bestämmelsen i 2 kap. 5 § SAL framgår att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om mottagaren har en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Lagtexten anger således två tidpunkter, avtals- resp. betalningstidpunkten. Om betalningsmottagaren har F-skatt vid åtminstone ett av dessa tillfällen ska F-skattsedelns rättsverkningar gälla, dvs. utbetalaren ska inte betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Jfr motsvarande bestämmelser beträffande skatteavdrag i 5 kap. 5 § SBL (avsnitt 6.3.8).

*Exempel*

A sluter ett avtal med målarmästaren X den 10 maj om ett målningsarbete som ska kosta 12 000 kr. Den 1 juni återkallar Skatteverket F-skattsedeln för X på grund av stora skatteskulder. X utför målningen i början av juni och skickar därefter faktura på arbetskostnaden. A ska inte betala arbetsgivaravgifter (och inte heller göra skatteavdrag) på ersättningen eftersom X hade F-skatt vid avtalstidpunkten.

**Hur visa innehav av F-skattsedel**

Frågan om vilka krav som ställs på hur en utbetalare ska kontrollera betalningsmottagarens eventuella innehav av F-skattsedel framgår vidare av 5 §. En uppgift om innehav av F-skatt får godtas om uppgiften lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförbar handling. Handlingen måste också innehålla uppgift om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress. Även betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer måste finnas på handlingen. Med jämförbar handling avses bl.a. avräkningsnota, kvitto och köpehandling. Med handling avses även sådan

som endast kan läsas med hjälp av dator eller annat tekniskt hjälpmedel (prop. 1996/97:100 s. 542).

Sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som anges här godtas som sådant skriftligt åberopande som krävs när betalningsmottagaren har F-skattsedel med villkor, FA-skatt.

Det är självfallet inget krav att innehav av F-skattsedel anges på faktura eller annan handling (utom i FA-fallen), utan kan det konstateras att betalningsmottagaren har F-skatt gäller F-skattens rättsverkningar, dvs. inga arbetsgivaravgifter och inget skatteavdrag. Utbetalaren kan ju på annat sätt ha fått kännedom om innehav av F-skattsedel. Om uppdragstagaren visar upp sitt F-skattebevis kan uppdragsgivaren lita på F-skatteinnehavet. För att undvika eventuell framtida tvist är det lämpligt att uppdragsgivaren kan dokumentera att en F-skattsedel åberopats genom att exempelvis ta en kopia av det uppvisade F-skattebeviset samt datera handlingen. Detta är viktigt om det skulle förhålla sig så att uppdragstagarens F-skattsedel var återkallad redan vid avtalstillfället och han hade underlåtit att återsända sitt F-skattebevis till Skatteverket.

**Oriktig uppgift om innehav**

En utbetalare kan således lita på en skriftlig uppgift om F-skatteinnehav om den utformats som nyss angetts. Utbetalaren behöver inte kontrollera att uppgiften är riktig. Den som lämnar uppgiften gör det under straffansvar. I 20 kap. 2 § AFL finns införd en påminnelse om att bestämmelser om påföljd finns i skattebrottslagen för den som lämnar oriktig uppgift. Om utbetalaren skulle känna till att den skriftliga uppgiften om F-skatt är oriktig är han skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Om Skatteverket exempelvis underrättat en uppdragsgivare redan innan priset för arbetet bestämts om att betalningsmottagaren inte längre har F-skatt, gäller självfallet inte skriftlig uppgift om F-skatteinnehav.

Mer om F-skattsedlar finns att läsa i avsnitt 4.

#### 8.2.3.2 Mottagaren av ersättningen betalar särskild A-skatt (SA-skatt)

Det förekommer att personer har särskild A-skatt (SA-skatt), dvs. en debiterad preliminär A-skatt. Det kan exempelvis gälla näringsidkare som bedriver försäljningsverksamhet och som inte anser sig ha behov av någon F-skattsedel och därför inte ansökt om en sådan eller som fått en F-skattsedel återkallad.

Andra exempel på personer med SA-skatt kan avse sådana som är anställda av utländska arbetsgivare för arbete i Sverige och

där den anställde genom ett socialavgiftsavtal påtagit sig att betala socialavgifterna i form av egenavgifter. Det vanligaste fallet när personer har debiterats SA-skatt avser delägare i handelsbolag. Det är en vanlig missuppfattning att arbetsgivaravgifter inte behöver betalas på ersättning till den som betalar SA-skatt eftersom den debiterade SA-skatten också kan innefatta personens egenavgifter. Den som har SA-skatt har A-skattsedel. Den som betalar ut ersättning för arbete till den som har A-skattsedel är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Den omständigheten att betalningsmottagaren kan ha debiterats SA-skatt med egenavgifter i debiteringen innebär inte att utbetalaren är befriad från sin avgiftsskyldighet. De debiterade egenavgifterna i SA-skatten avser normalt inte arbetsersättningar utan avser i stället andra inkomster, t.ex. försäljningsinkomster.

I två fall ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning för arbete till den som har SA-skatt:

- ersättning från utländsk arbetsgivare när det föreligger ett socialavgiftsavtal (2 kap. 8 § SAL),
- ersättning från ett handelsbolag till delägare i bolaget (2 kap. 9 § SAL).

#### 8.2.3.3 Ersättningar från privatpersoner

Ett annat viktigt undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. 6–7 § SAL. I 3 kap. 5 § finns regeln om att egenavgifter ska betalas om arbetsgivaravgifter inte ska betalas enligt 2 kap. 6 §. Bestämmelsen som tillkom i samband med F-skattereformen 1993 och som genomgått flera förändringar – senast i samband med införandet av den nya socialavgiftslagen – infördes för att göra det lättare för privatpersoner att exempelvis anlita hantverkare med A-skattsedel för mindre arbeten utan att behöva betala arbetsgivaravgifter.

Förutsättningarna för att en ersättning ska vara undantagen från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter är följande:

1. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
2. det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen till mottagaren under året kommer att understiga 10 000 kr,
3. ersättningen får inte vara utgift i en av utgivaren bedriven näringsverksamhet,

4. det får inte vara fråga om ersättning till sådan förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken och
5. det finns ingen överenskommelse mellan parterna om att utgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

**10 000 kr**

Huvudregeln är alltså att om en privatperson betalar ut ersättning för arbete (till annan än god man och liknande) ska privatpersonen inte betala arbetsgivaravgifter om det vid utbetalningstillfället kan antas att den sammanlagda ersättningen under året inte kommer att uppgå till 10 000 kr. De socialavgifter som belöper på ersättningen i fråga ska i stället betalas av mottagaren i form av egenavgifter. Parterna kan om de så önskar komma överens om att utgivaren ska betala arbetsgivaravgifter. Bestämmelsen förutsätter också att betalningsmottagaren inte har F-skattsedel eftersom innehavet av en sådan redan enligt 5 § medför att arbetsgivaravgifter inte ska betalas.

Den senaste ändringen av dessa regler gäller beloppsgränsen. Beloppet 10 000 kr var tidigare ett gränsbelopp som innebar att om gränsen överskreds övergick ansvaret för socialavgifterna på utbetalaren från första kronan. För att undvika de problem som ofta uppstod i samband med betalningar som var i närheten av beloppsgränsen infördes den nu aktuella regeln. Den innebär att beloppsgränsen kan överskridas utan att arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningar som utgetts tidigare under året till samma person, om det vid dessa tidigare utbetalningar fanns anledning anta att den sammanlagda ersättningen under året skulle komma att understiga 10 000 kr.

*Exempel*

En privatperson anlitar en hantverkare (som inte har F-skattsedel) i början av året för vissa installationsarbeten i badrummet. När arbetet är avslutat fakturerar hantverkaren för arbetskostnaden 9 000 kr. Till detta kommer kostnader för material med 4 500 kr samt mervärdesskatt. Någon överenskommelse om betalning av arbetsgivaravgifter sluts inte. Senare samma år anlitar privatpersonen samma hantverkare för ett tidigare oplanerat arbete i köket som faktureras med 3 000 kr i arbetskostnad med tillägg för material, 1 500 kr, och mervärdesskatt. Eftersom det fanns anledning vid den första utbetalningen att anta att den sammanlagda arbetsersättningen under året skulle understiga 10 000 kr ska

privatpersonen inte betala några arbetsgivaravgifter på den första utbetalningen. När den andra utbetalningen görs känner parterna till att den sammanlagda ersättningen kommer att överskrida beloppsgränsen. Utbetalaren ska då betala arbetsgivaravgifter, men bara på 3 000 kr.

**Kontrolluppgift**

För att Skatteverket ska få information om detta så att avgiftsdebiteringarna blir riktiga krävs att utbetalaren redovisar korrekt på kontrolluppgiften. Ersättningarna i ovanstående exempel ska därför redovisas med 9 000 kr i ruta 25 och med 3 000 kr i ruta 11 på kontrolluppgiften.

Observera att bestämmelsen i 2 kap. 24 § 2 st. SAL inte är tillämplig på de nu aktuella reglerna om ersättningar från privatpersoner. I 24 § sägs att i avgiftsunderlaget ska också ingå tidigare under året avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en under en senare månad utbetald ersättning blir avgiftspliktig. Bestämmelsen tar främst sikte på den allmänna beloppsgränsen 1 000 kr (14 §) och beloppsgränsen för idrottsutövare (19 §). Ersättningar från privatpersoner understigande 10 000 kr är inte avgiftsfria generellt utan de är undantagna från betalning av arbetsgivaravgifter. Jfr också prop. 2000/01:8 s. 101.

**Överenskommelse om betalning**

I regel finns inga möjligheter för parterna i ett uppdragsförhållande att förfoga över vem av parterna som ska betala de socialavgifter som belöper sig på en arbetsersättning. Den här aktuella bestämmelsen om att utbetalaren kan komma överens med mottagaren att betala arbetsgivaravgifter är ett av de två fall där det kan förekomma. Det andra fallet avser avtal om betalning av socialavgifter som regleras i 2 kap. 8 §, se nästa avsnitt.

Det finns inga formkrav på hur överenskommelsen ska vara utformad. Eftersom huvudregeln är att betalningsmottagaren ska betala egenavgifter när ersättningen kan antas understiga beloppsgränsen kommer det också att ligga i betalningsmottagarens intresse att dokumentera en eventuell överenskommelse i exempelvis avtalet om arbetsuppdraget. Om utbetalaren redovisar sådan ersättning på kontrolluppgift i ruta 11 ”kontant lön” är detta en signal till Skatteverket om att utbetalaren påtagit sig ansvaret för avgifterna. Skyldigheten för privatpersoner, som här avses, att redovisa utgiven arbetsersättning på kontrolluppgift inträder när ersättningen uppgår till 1 000 kr under ett år (6 kap. 5 § LSK). Detta till skillnad från arbetsgivare i allmänhet där kontrolluppgiftsskyldigheten inträder redan vid en ersättning på 100 kr. Därutöver finns i

LSK också regler som anger att mottagaren i sin självdeklaration ska upplysa om att ett avtal har träffats om att arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningen (3 kap. 17 § 2 st. LSK).

**God man m.fl.**

Parternas möjlighet att förfoga över vem som ska betala socialavgifterna på ersättningar som understiger beloppsgränsen för privatpersoner gäller inte enligt 2 kap. 7 § första stycket 2 SAL ersättningar som betalas ut till sådan förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken. Här gäller i stället att den som är huvudman för en god man m.m. alltid är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättning för arbete som betalas ut till gode mannen oavsett att huvudmannen i regel är sådan privatperson som här avses. Den allmänna beloppsgränsen – 1 000 kr – i 14 § gäller naturligtvis även här. Särreglerna om ersättningar till god man m.fl. infördes samtidigt som regeln om överenskommelse, ”likställighetsavtal”, infördes med verkan från 1 januari 2000.

Bakgrunden till att betalning av arbetsgivaravgifter gjordes obligatorisk för den som betalar ut ersättning för arbete till god man eller förvaltare är att det ifrågasattes om det var tillåtet att den som är god man ska kunna sluta en överenskommelse som berör hans egen ekonomi med den person han ska företräda, dvs. huvudmannen.

#### 8.2.3.4 Avtal om betalning av socialavgifter

I normalfallet kan inte parterna i ett uppdragsförhållande komma överens om vem av parterna som ska betala de socialavgifter som belöper sig på en arbetsersättning. Reglerna i SAL är tvingande. I SAL finns det två undantag från dessa tvingande regler. Det ena undantaget avser ersättningar som utges av privatpersoner och finns i 2 kap. 7 § 2 st. Här finns möjlighet för parterna att komma överens om att avgifterna ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter i stället för av mottagaren i form av egenavgifter (se föregående avsnitt). Det andra undantaget är reglerna om socialavgiftsavtal som kan bli tillämpliga när någon har en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige.

**Utländsk arbetsgivare**

Enligt huvudregeln i SAL är även utländska arbetsgivare skyldiga att betala arbetsgivaravgifter i Sverige när de betalar ersättning för arbete som utförs i landet. SAL:s bestämmelser om detta finns i 2 kap. 4 §. Detta gäller även om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. Däremot ska dessa arbetsgivare inte göra skatteavdrag på ersättningar för arbete. Mottagarna

betalar sin preliminära skatt själva genom att betala SA-skatt. Se Skatteverkets skrivelse 2004-10-18, dnr 130 604256-04/111.

**Socialavgiftsavtal**

För att underlätta för utländska arbetsgivare, dvs. fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person, finns det regler som innebär att arbetsgivaren kan komma överens med den som tar emot ersättning för arbetet att mottagaren ska svara för de socialavgifter som belöper på arbetsersättningen. En förutsättning är att utgivaren saknar sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § IL. I SAL finns reglerna i 2 kap. 8 § under rubriken Avtal om betalning av socialavgifter. Ett sådant socialavgiftsavtal innebär enligt 3 kap. 6 § att mottagaren ska betala egenavgifter på ersättningen.

#### 8.2.3.5 Ersättning från handelsbolag

**SA-skatt**

En delägare i ett handelsbolag beskattas för sina inkomster från bolaget i inkomstslaget näringsverksamhet. Delägare i handelsbolag får inte tilldelas F-skatt enbart för delägarens intäkter från bolaget (4 kap. 10 § SBL). Delägare betalar därför i regel sin preliminära skatt genom SA-skatt. För att ett handelsbolag inte ska bli avgiftsskyldigt i den mån det betalar ut ersättning för arbete till sina delägare, finns en undantagsbestämmelse i 2 kap. 9 § SAL som säger att ett handelsbolag inte ska betala arbetsgivaravgifter på ersättning till delägare i handelsbolaget.

Delägare i handelsbolag ska betala egenavgifter på överskottet av näringsverksamheten enligt huvudregeln i 3 kap. 3 § jämfört med 11 § som behandlar ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel. Av det sistnämnda stadgandet framgår att en ersättning inte ska beläggas med egenavgifter om utgivaren enligt bestämmelserna i 2 kap. ska betala arbetsgivaravgifter.

### 8.2.4 Avgiftspliktig ersättning

Vad som utgör avgiftspliktig ersättning för arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. 10 och 11 §§ SAL. I 10 § anges att arbetsgivaravgifter ska betalas på löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Detsamma gäller för annat som ges ut med anledning av ett avtal om arbete, dock inte pension. Vissa andra ersättningar som anges i 11 § ska likställas med ersättning för arbete. Dessa ersättningar är

1. kostnadsersättning utom sådan som ska undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL,
2. garantibelopp enligt lönegarantilagen,

3. ersättning som utges till Försäkringskassan enligt 24 § 1 st. lagen (1991:1047) om sjuklön, varvid ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser,
4. Marie Curie-stipendium från en svensk utgivare och
5. ersättning från semesterkassa.

De olika slagen av avgiftspliktiga ersättningar behandlas i det följande.

#### 8.2.4.1 Ersättning för arbete eller köp av vara

Det är endast den som betalar ut ersättning för arbete som kan bli skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Den som har köpt en vara eller en rättighet ska inte betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Gränsdragningen mellan ersättning för arbete och köp av vara är inte alltid klar. Den ersättning som en datakonsult erhåller för att omarbeta ett kundföretags datarutiner utgör ersättning för arbete, betalning för utförda tjänster. Om konsulten inte har F-skatt ska företaget göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Om företaget i stället köper ett färdigt program som datakonsulten utarbetat i annat sammanhang bör transaktionen behandlas som köp av vara/rättighet. Den ersättning en patient betalar till sin tandläkare utgör ersättning för arbete medan det en restauranggäst betalar för en måltid på en restaurang bör jämställas med köp av vara. Den som köper en tavla av en konstnär betalar för köp av vara. Den som uppdrar åt en konstnär att måla sitt porträtt ger ut ersättning för arbete.

Som ytterligare exempel på gränsdragningsproblem kan nämnas när ett företag vill hålla ett möte på en konferensanläggning. Den som tillhandahåller konferenslokaler tillhandahåller ofta samtidigt allehanda tjänster, t.ex. ljudtekniker, kopieringshjälp, möblering av möteslokaler, måltider och hotellrum. Det beställaren betalar för är i huvudsak möteslokaler och övernattningsrum samt för måltider. Det förhållandet att det i detta ”paket” också ingår ersättning för arbete, bör inte förta att hela arrangemanget ska jämställas med köp av vara.

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

sättning för sådant arbete som utförts åt honom." Den beskrivna gränsdragningsproblematiken gäller självfallet också för arbetsgivaravgifter.

**Bärplockare**

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

Skatteverket påförde arbetsgivaravgifter på ersättningarna då fråga var om anställningsförhållanden.

Länsrätten instämde i verkets bedömning.

Kammarrätten däremot ansåg att de enskilda bärplockarna inte haft ställning som arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till det bolag som ordnat arbetstillstånd för bärplockarna. Bolagets ersättning till plockarna ansågs följaktligen ha varit ersättning vid köp av vara.

Regeringsrätten konstaterade först att reglerna i dåvarande SAL föreskriver att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som är arbetsgivare. Även om ett anställningsförhållande inte föreligger ska den som ger ut ersättning för utfört arbete i vissa fall anses som arbetsgivare.

Regeringsrätten skriver i sina domskäl:

> "Av handlingarna framgår vidare bl.a. följande. Bolaget har hos stugbyar och campingplatser belägna i anslutning till elva platser där bolaget köpt upp bär preliminärt bokat logi åt bärplockarna. På dessa platser har bolaget haft företrädare som talat samma språk som plockarna och som tagit emot bär mot kontant betalning. Kostnaderna för bl.a. resor och logi har bärplockarna fått stå för själva. Ett stort antal av de personer som omfattades av arbetserbjudandena kom till Sverige för att plocka bär.
>
> Utredningen ger vid handen att bolaget bedrivit ett förhållandevis omfattande organisatoriskt och administrativt arbete inriktat på de nu aktuella bärplockarna.

> Bolaget har sålunda svarat för väsentliga funktioner som legat till grund för att bärplockningen skulle komma till stånd, bl.a. genom att ansöka om arbetstillstånd på grundval av uppgifter om varje individ, preliminärt boka boende och se till att det på plats fanns personer som talade samma språk som plockarna. Bolaget har därmed skapat förutsättningar för det arbete som utförts av de nu aktuella personerna och för att bolaget skulle kunna ta emot bär för vidareförsäljning. Såvitt framgår har inte någon vid sidan av bolaget haft en ledande roll när det gäller att se till att verksamheten kunde fungera som skedde. Sammantaget finner Regeringsrätten att bolaget deltagit i verksamheten i sådan omfattning och på sådant sätt att bolaget får anses ha anlitat de ifrågavarande personerna för arbete (bärplockning) för bolagets räkning. Bolagets utbetalningar skulle därför ses som ersättningar för utfört arbete i den mening som avses i socialavgiftslagen."

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

#### 8.2.4.2 Royalty

Gränsdragningsproblem av ovannämnt slag uppstår ofta vid utbetalningar av upphovsrättsliga ersättningar. Den fråga som måste besvaras är om betalningen utgör ersättning för arbete eller är betalning för själva upphovsrätten, dvs. kan jämställas med köp av vara. Av 13 kap. 11 § IL framgår som huvudregel att den som får ersättning i form av royalty anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock till inkomstslaget tjänst.

**Kontrolluppgift**

Den som betalar ut royalty är alltid skyldig att lämna kontrolluppgift på ersättningen oavsett om royaltyersättningen avser betalning för en rättighet (7 kap. 3 § p. 4 LSK) eller om

royaltyn utgör ersättning för arbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 6 kap. 1 § LSK.

**Självständig verksamhet**

En royaltyersättning som utges till en mottagare som inte har F-skatt kan således antingen utgöra ersättning för arbete och ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter eller anses som inkomst från verksamhet som bedrivs självständigt. Även om den självständiga verksamheten inte räknas som näringsverksamhet utgör ersättningen ändå underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 4 § SAL.

**Tillfälligt författarskap m.m.**

En royaltyinkomst på grund av tillfälligt bedriven konstnärlig eller vetenskaplig verksamhet som utförts på beställning av en uppdragsgivare är att anse som ersättning för arbete. Utbetalaren av royaltyersättningen blir därför skyldig att betala arbetsgivaravgifter om mottagaren saknar F-skattsedel. Om däremot t.ex. en författare erbjuder bokförlag ett färdigt verk eller en uppfinnare säljer rätten till sin uppfinning, bör utbetalda ersättningar anses som tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet och beläggas med egenavgifter oavsett vilken skatteform som gäller för betalningsmottagaren. Ersättningen som författaren, uppfinnaren etc. erhåller i sådana situationer räknas således inte från utbetalarens synpunkt som ersättning för arbete och utbetalaren ska inte betala arbetsgivaravgifter även om mottagaren har A-skatt. Utbetalaren har köpt en rättighet. Ur betalningsmottagarens synpunkt utgör däremot royaltyn en ersättning för hans arbete att skapa det verk som rättigheten avser. Ersättningen utgör då för honom pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. 6 § 1 st. p. 2 LIP.

**STIM-pengar**

De s.k. STIM-pengar som betalas ut till kompositörer när deras verk framförs offentligt, t.ex. i radio eller TV, räknas ur utbetalarens synvinkel inte som ersättning för arbete. Arbetsgivaravgifter ska därför inte betalas.

**Ärvd royalty**

Om rätten till royalty ärvs anses inte royaltyn som ersättning för arbete vare sig ur utbetalarens eller ur mottagarens synvinkel. Om den ursprungliga verksamhet som royaltyn härrör ur utgjorde tjänst ska även den ärvda royaltyn beskattas i inkomstslaget tjänst. I sådant fall ska royaltyn inte utgöra underlag för några socialavgifter, varken arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. Om däremot den ursprungliga verksamheten var en näringsverksamhet, torde den ärvda royaltyn utgöra inkomst av passiv näringsverksamhet för mottagaren och därför underlag för SLF.

#### 8.2.4.3 Vinster vid lotterier och pristävlingar

**Lotteri**

Inte sällan uppstår frågor om arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningar som utgörs av vinster vid lotterier och pristävlingar. Vinst i svenskt lotteri är skattefri enligt 8 kap. 3 § IL. Sådan vinst beläggs i stället med en särskild lotterivinstskatt. Om ett arrangemang betraktas som ett lotteri åligger det anordnaren att erlägga lotterivinstskatten. Betraktas arrangemanget däremot som en pristävling är vinsten inkomstskattepliktig för vinnaren i inkomstslaget tjänst. Detta gäller om vinsten utgår i pengar eller på annat sätt och om den kan anses utgöra ersättning för en utförd – om än ofta obetydlig – prestation. Eftersom i princip allt som beskattas i inkomstslaget tjänst också ska utgöra underlag för socialavgifter blir den som ger ut vinsten skyldig att betala arbetsgivaravgifter på vinst i pengar under förutsättning att beloppet uppgår till 1 000 kr eller mer och mottagaren inte har F-skattsedel. För vissa tävlingsvinster som inte utgår i kontanter gäller särskilda regler, se nedan vid kantrubriken skattefria tävlingsvinster. Tävlingsarrangören eller den som ger ut vinsten ska betala arbetsgivaravgifter enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL. Jfr också prop. 1989/90:110 s. 377 där följande sägs beträffande tävlingsvinster och liknande ersättningar.

**Pristävling**

> ”Även tillfälliga förvärvsinkomster berörs av avgiftsbeläggning. Här avses sådana tillfälliga inkomster som skall redovisas under inkomst av tjänst. Det kan vara fråga om priser från fiske- eller kunskapstävlingar eller vinster från deltagande i reklamtävlingar. Hit hör även skattepliktiga inkomster från hobbyverksamhet enligt mitt förslag om viss utvidgning av inkomstslaget tjänst. Alla dessa avser ersättningar för utfört arbete eller prestation.”

**Lotteri**

Definitionen på ett lotteri finns i 3 § lotterilagen (1994:1000). Med lotteri avses en verksamhet där en eller flera deltagare med eller utan insats, kan få en vinst till högre värde, än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom bland annat lottning, gissning eller liknande förfaranden. När det gäller att bedöma om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet (jfr prop. 1993/94:182 s. 52f.). Ett lotteri får i regel bara anordnas efter tillstånd. Vissa undantag från tillståndskravet finns och gäller främst ideella föreningar om högsta vinsten är högst 1/6

basbelopp och andra anordnare om högsta vinsten är högst 1/60 basbelopp.

**Lotterivinst från arbetsgivare**

Vinster i ett lotteri som en arbetsgivare anordnar för de anställda bör anses som ersättning för arbete och därför beskattas på samma sätt som lön och andra ersättningar från arbetsgivaren. RÅ 1986 ref. 44 avsåg ett bolag som skulle trycka upp dekaler att fästa på bilar tillhörande personer som var medlemmar i bolagets personalförening. Bolaget lämnade medel till föreningen, som lottade ut resor till dekalanvändarna. RR fann att resan skulle anses som en förmån på grund av anställningen, eftersom förutsättningen för att vinna en resa var att man var anställd i bolaget och utförde en särskild prestation genom att använda dess dekal. Detta gällde oavsett att förmånen gjorts beroende av utfallet i ett lotteri. Frågan om arbetsgivaravgifter var inte föremål för prövning i målet. Personalföreningen torde vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter på resans värde med stöd av 2 kap. 10 § SAL, då det här är fråga om ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”.

**Skattefria tävlingsvinster**

Tävlingsvinster i annat än kontanter är enligt 8 kap. 4 § IL skattefria om värdet inte överstiger 3 % av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kr (= 1 200 kr 2008). Detta gäller under förutsättning att vinsten inte hänför sig till anställning eller uppdrag. Om vinsten består av minnesföremål är den skattefri oavsett värdet. Som tävlingsvinst i detta sammanhang avses t.ex. vinst i idrottstävlingar.

Tävlingsvinster som lämnas med anledning av någon prestation är som ovan sagts skattepliktiga i sin helhet i inkomstslaget tjänst. De utgör också pensionsgrundande inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete och är underlag för socialavgifter. Avgörande för frågan om det ska betalas arbetsgivaravgifter eller egenavgifter är om inkomsten kan anses utgöra ersättning för arbete för någon annans räkning eller inte. Det kan t.ex. vara ett företag som i reklamsyfte anordnar en sloganpristävling öppen för alla och där pristagaren utses av arrangören. Eftersom vinsten bygger på en prestation ska den beskattas i inkomstslaget tjänst och vara underlag för socialavgifter. Här torde föreligga en form av uppdragsförhållande då arrangören inbjudit den som så önskar att utföra en prestation åt denne. Därför bör utgivaren av tävlingsvinsten vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter om vinstens värde är minst 1 000 kr såvida vinsten inte är skattefri enligt 8 kap. 4 § IL (dvs. avser minnesföremål eller har ett

värde som inte överstiger 1 200 kr om vinsten inte består av kontanter eller liknande). Det ställs inga krav på prestationens höjd. Tävlingsvinsten är således skatte- och avgiftspliktig även om den prestation som ligger till grund för vinsten varit obetydlig.

**Vinster i TV-program**

I förhandsbeskeden RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163 gällde frågan om de vinster som erhölls av tävlande som medverkade i TV-program (”Lagt kort ligger” resp. ”24 karat”) skulle beskattas som lotterivinster. RR fann att priserna skulle anses utgöra ersättning – utöver själva gaget – för deltagande i det TV-program i vilket tävlingen ingick. Priserna skulle således beskattas i inkomstslaget tjänst och utgöra underlag för arbetsgivaravgifter.

#### 8.2.4.4 Kontant lön

Löner, arvoden och annan ersättning för arbete är avgiftspliktig oavsett hur ersättningen benämns. Som exempel på olika slag av ersättningar som är avgiftspliktiga kan nämnas:

- ackordsersättning och ackordskompensation
- avgångsvederlag
- bidrag från arbetsgivaren till bostadskostnader
- bonus
- driftstillägg
- felräkningspengar
- färdtidsersättning
- ersättning för förlorad arbetsförtjänst
- gratifikation
- helgdagslön/helgdagsersättning
- jour- och beredskapsersättning
- kostersättning som utges t.ex. i samband med övertidsarbete
- på arbetstagare belöpande kostnader för mätningsavgift
- permitteringslön
- provision

- repetitionsövningsbidrag och annan ersättning från arbetsgivare under militärtjänst
- reseersättning för resor till och från arbetet. Detta gäller inte de resekostnadsbidrag vid dagliga resor som bl.a. enligt avtal betalas till vissa anställda inom byggnads-, måleri- och rörbranscherna till den del de inte överstiger avdragsgilla belopp.
- sammanträdesarvode
- semesterersättning. I de fall semestermedel utbetalas av semesterkassa, vilket förekommer i byggbranschen, är det semesterkassan som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter
- sjuklön, som utges under sjuklöneperioden dvs. dag 2–21 under sjukdomsfallet
- tantiem.

Som ovan nämnts krävs det inte att mottagaren varit anställd hos utgivaren för att avgiftsskyldigheten ska inträda. Det krävs inte heller att det arbete som ersättningen avser har utförts åt utgivaren av ersättningen. Det saknar också betydelse för avgiftsskyldigheten om ersättningen utgör inkomst av tjänst eller näringsverksamhet för mottagaren om denne saknar F-skattsedel.

**Förskott på lön**

Förskott på lön ska behandlas som lön och inte som lån från arbetsgivaren. Arbetsgivaravgifter ska redovisas och betalas för varje månad. Det innebär att om förskottslön betalas ut månaden före ordinarie lönemånad ska arbetsgivaravgifterna betalas i månaden efter att förskottet utbetalades oavsett att beloppet hänför sig till en annan månad än utbetalningsmånaden. Som förskott på lön ska inte räknas s.k. reseförskott. Sådant förskott utgör ett förskott på en kostnadsersättning och regleras genom att den anställde efter slutförd tjänsteresa lämnar reseräkning till sin arbetsgivare. Om förskottet då visar sig överskrida de avdragsgilla kostnaderna för resan återbetalas vanligen överskjutande del av förskottet till arbetsgivaren. Om så inte sker ska överskjutande belopp hanteras som avgiftspliktig lön. Se beträffande skatteavdrag från förskott avsnitt 6.8.1.1.

**Lön eller lån**

I vissa fall uppstår svårigheter att bedöma om en utbetalning utgör lön eller om det i stället är fråga om ett penninglån från arbetsgivaren. Som nyss sagts anses ett förskott på lön inte utgöra lån, utan beskattning såsom för kontant lön görs i

samband med att förskottet utbetalas. Har en anställd lånat pengar från sin arbetsgivare ska lånet i regel inte anses som lön. Det måste dock redan vid utbetalningstillfället ha utgjort ett lån för vilket den anställde har en återbetalningsskyldighet. Det är parterna som har att visa att det är fråga om lån och inte lön, vilket enklast görs genom att det upprättas lånehandlingar där lånevillkoren framgår eller på annat sätt. Det finns civilrättsligt inga formkrav på ett låneavtal. Ett avtal kan således träffas muntligt.

**Avräkningskonto**

När det inte föreligger ett normalt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och anställd kan det bli större svårigheter att skilja lån från lön. Av 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (ABL) framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. sina ägare. En överträdelse av detta låneförbud kan innebära straffsanktion (19 kap. 1 § ABL). Förskott på lön, som ju inte är lån omfattas därför inte av låneförbudet. Det är inte ovanligt att huvudägaren i fåmansföretag bokför sina à-contouttag ur rörelsen på ett avräkningskonto. Huruvida ett uttag är att hänföra till lån eller lön måste bedömas från fall till fall. Presumtionen är dock att sådana à-contouttag anses som lön. Detta gäller i synnerhet om det är fråga om kontinuerliga uttag. Enligt kontantprincipen är då arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter och redovisa avdragen preliminärskatt månaden efter uttaget. Vid en prövning av om uttagen ska behandlas som lån eller lön kan följande omständigheter anses ha betydelse:

- hur har uttagen redovisats i bolaget
- är det kontinuerliga uttag eller något enstaka
- har liknande uttag skett tidigare år och hur har de då bedömts
- vad har den skattskyldige uppgett som orsak till uttagen, finns någon form av lånehandlingar
- uttagens storlek där enstaka större uttag kan tala för lån
- har återbetalning skett.
- har bolagets revisor bedömt uttaget som lån i revisionsberättelsen.

Om den skattskyldige uppger att det är fråga om ett lån och omständigheterna i övrigt inte talar för det, är det han som har att visa att det varit fråga om ett lån redan vid uttagstillfället, dvs. att det då förelåg en återbetalningsskyldighet och återbetalningsavsikt.

**Förbjudet lån**

Om uttagen ska behandlas som sådant förbjudet lån som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 45 § IL ska arbetsgivaravgifter inte betalas på uttagen. Skälet till det är att ett lån, om än förbjudet, inte betraktas som en ersättning för arbete och därför inte heller av bestämmelserna om avgiftspliktig ersättning i 2 kap. 10 § SAL (prop. 2000/01:8 s. 107).

#### 8.2.4.5 Återbetalning av lön – återkrav

**FÅAB**

Det förekommer att det vid ett fåmansföretags bokslut framkommer att det inte funnits utrymme för det löneuttag ägaren eller ägarna gjort under räkenskapsåret och att ägarna därför återbetalar lönerna helt eller delvis till bolaget. Om en sådan återbetalning görs efter utgången av inkomståret torde den inte påverka vare sig inkomsttaxeringen för ägaren eller avgiftsskyldigheten för bolaget för det aktuella inkomståret. De under detta år utbetalade ersättningarna utgjorde enligt kontantprincipen avgiftsgrundande lön detta år. Ett belopp som av såväl bolaget som aktieägaren ursprungligen betecknats som lön kan inte ändra karaktär för att del av beloppet återbetalas ett senare år. Återbetalning av lön som görs under samma inkomstår som utbetalningen gjordes, ska däremot beaktas vid såväl inkomsttaxeringen som vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Det bör dock krävas att en verklig återbetalning har skett. Om exempelvis ägaren löpande under året tagit ut lön som också redovisats löpande i SKD och lönen sedan ombokats mot bolagets avräkningskonto mot delägaren, bör detta inte ses som en reell återbetalning. Stöd för detta synsätt finns i en dom från Kammarrätten i Göteborg 1995-05-16 i mål nr 708-1993.

**Återkrav**

**Ej beskattning**

Har däremot en arbetsgivare av misstag utbetalat lön till en anställd som därefter återkrävs blir rättsläget annorlunda. Det kan t.ex. inträffa att ett företag fortsätter att utbetala lön en tid efter att en anställning upphört. Ett återkrav av sådan misstagsutbetalning medför att den f.d. anställde inte beskattas för beloppet och arbetsgivaren kan därför erhålla återbetalning av de arbetsgivaravgifter som erlagts på beloppet.

Om det i efterhand har konstaterats att lön, pension, ersättning från Försäkringskassan m.m. har blivit utbetald med för stort belopp under något tidigare inkomstår kan mottagaren i ett sådant fall bli skyldig att under ett senare år betala tillbaka vad han har uppburit för mycket. Det är då i allmänhet fråga om belopp som mottagaren tidigare har blivit inkomstbeskattad för.

Fråga uppkommer då om återbetalningen ska påverka taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett eller taxeringen för det beskattningsår då inkomsten uppburits.

Har återbetalning skett av annan anledning än brott mot klausul i anställningsavtal, torde korrigering få göras vid taxeringen för det år då inkomsten uppburits. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1927 not. Fi 28, där RR förklarade att ett återbetalat tantiembelopp ”icke utgjort för klaganden beskattningsbar inkomst”. RR har också i ett stort antal liknande fall genom resning korrigerat taxeringen för utbetalningsåret (se t.ex. RÅ 1950 not. Fi 167, RÅ 1956 not. Fi 1855, RÅ 1988 not. 34 och RÅ 1991 not. 285).

RR har i några fall ansett att avdrag bör medges vid taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett, nämligen i RÅ 1959 not. Fi 975, RÅ 1970 not. Fi 1413 och RÅ 1974 ref. 5. Dessa fall avser återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos annan arbetsgivare. RR har i dessa fall ansett att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten.

**Återbetalning av arbetsgivaravgifter**

Har arbetsgivaren riktat ett krav mot den anställde om återbetalning av felaktigt utbetald lön kan arbetsgivaren begära återbetalning hos Skatteverket för de arbetsgivaravgifter som belöper på det återkrävda beloppet. Arbetsgivarens begäran innebär en omprövning av arbetsgivaravgifterna för de redovisningsperioder som de aktuella beloppen avser.

Det är i normalfallet inte en förutsättning för nedsättning av taxering och arbetsgivaravgifter att det återkrävda beloppet faktiskt återbetalats utan det torde räcka med att ett ostridigt återbetalningskrav har riktats mot den skattskyldige (se RÅ 1994 not. 267).

Enligt domen har felaktigt uppburen ersättning från arbetslöshetskassa, som en skattskyldig förpliktigats att återbetala, undantagits från beskattning vid taxeringen för det år då ersättningen uppburits. Taxeringarna har nedsatts med hela det återkrävda beloppet trots att återbetalningen skulle ske enligt avbetalningsplan som omfattade flera år.

Om arbetsgivaren sedermera efterskänker kravet på återbetalning inträder skattskyldighet för mottagaren det år skulden efterskänks. Arbetsgivaravgifter ska betalas på det

efterskänkta beloppet genom omprövning av avgifterna för det år beloppet efterskänktes.

#### 8.2.4.6 Lön eller pension

I 2 kap. 10 § SAL sägs uttryckligen att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på utgiven pension. Arbetsgivaren ska i stället betala särskild löneskatt på sina kostnader för anställdas pensionering enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLPL). Underlaget för sådan löneskatt redovisas i arbetsgivarens självdeklaration och fastställs vid inkomsttaxeringen. Denna form av löneskatt får inte sammanblandas med reglerna om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SFS 1990:659), som betalas på avsättningar till vinstandelsstiftelse samt på vissa slag av kollektivavtalsbaserade försäkringar.

Ibland uppstår gränsdragningsproblem när det gäller att avgöra om viss ersättning ska anses som avgiftspliktig lön, avgiftspliktigt avgångsvederlag eller sådan pension som inte är avgiftsgrundande. Skattereglerna om vad som ska avses med pension finns i 10 kap. 5 § IL. Där anges bl.a. att pension är ersättning som betalas ut på grund av tidigare tjänst. Pension är något som utbetalas till den som upphört att utföra förvärvsarbete åt utbetalaren. Pension utbetalas också i regel periodiskt antingen livsvarigt eller under en begränsad tid. Till grund för pension ligger normalt en pensionsutfästelse där arbetsgivaren utlovat att från en viss framtida tidpunkt börja utbetala pension till den anställde

Det finns inga bestämmelser om lägsta åldersgräns respektive krav på viss tidsperiod under vilken pensionsutbetalningarna ska utgå. Även belopp utbetalade till personer under 55 år torde i undantagsfall kunna betraktas som pension. För vissa kategorier, t.ex. balettdansörer, kan det finnas avtal om lägre pensionsålder. Även övriga förutsättningar bör vara uppfyllda för att ersättningen ska hänföras till pension, dvs. grunda sig på någon form av pensionsutfästelse och betalas ut periodiskt till någon som inte samtidigt utför arbete åt utbetalaren. Det förekommer också att pension utges till idrottsutövare efter att de avslutat den aktiva karriären.

När det gäller pensionstidens längd finns uttalanden i SOU 1985:63 s. 132 som kan ge viss vägledning. Där sägs bl.a. följande: ”I begreppet pension får emellertid anses ligga att ett belopp ska utgå periodiskt under viss tid efter avslutad anställning.” Vidare sägs att avgångsvederlag inte är pension och ”Det-

samma bör gälla om ett vederlag utgår under mycket begränsad tid efter anställningens slut. Enligt reglerna för pensionsförsäkring ska belopp på grund av sådan försäkring utgå under minst fem år. Detta kan tas som stöd för att om belopp utgår under minst fem år är arrangemanget att anse som pension."

Om belopp rubricerade som pension utbetalas till anställd, som fortsätter att förvärvsarbeta åt arbetsgivaren i ungefär samma utsträckning som innan pensionen började betalas ut, bör beloppen i stället anses som kontant lön för utfört arbete. Utbetalaren har att visa att ersättningarna är pension, t.ex. genom att den anställde har minskat sin arbetstid och att pensionen därför utgör kompensation för den lön den anställde går miste om på grund av arbetstidsminskningen. Särskilt höga krav på bevisningen bör ställas när den anställde har ett starkt ägarinflytande i arbetsgivarens verksamhet och därför själv kan påverka löner och pensioner.

#### 8.2.4.7 Ersättning med anledning av ett avtal om arbete

Med lokutionen "annat som utges med anledning av ett avtal om arbete" i 2 kap. 10 § SAL vill lagstiftaren markera att en ersättning inte nödvändigtvis behöver utgöra en direkt ersättning för arbete för att vara avgiftspliktig. Det är tillräckligt att ersättningen har sin grund i ett bakomliggande avtal om arbete. Avgångsvederlag och arbetsrättliga skadestånd är exempel på sådana avgiftspliktiga ersättningar. Med avtal om arbete avses både anställningsavtal och uppdragsavtal (prop. 2000/01:8 s. 103).

**Avgångsvederlag**

I samband med att personer omedelbart skiljs från sina anställningar utbetalas ibland stora avgångsvederlag. Avgångsvederlag utgörs ofta av dels lön under skälig uppsägningstid, dels av ersättningar av skadeståndsrättslig natur. Vanligen har avgångsvederlagets storlek bestämts i samband med uppsägningen. Båda delarna av avgångsvederlaget utgör skattepliktig inkomst av tjänst och är underlag för fulla arbetsgivaravgifter. Detta gäller även om vederlaget utbetalas periodiskt med viss andel årligen under ett antal år.

Avgiftsskyldighet för avgångsvederlag i sin helhet infördes i och med skattereformen. Tidigare togs avgifter endast ut på den del av vederlaget som ansågs utgöra uppsägningslön. Överskjutande del ansågs utgöra sådant skadestånd som då inte var avgiftspliktigt. Skattereformen innebar att så gott som samtliga inkomster i inkomstslaget tjänst, som inte var särskilt undantagna, skulle grunda rätt till socialförsäkringsförmåner och därmed utgöra underlag för fulla avgifter. Då tveksamhet

fortfarande rådde beträffande avgiftsskyldigheten för avgångsvederlag gjordes ett förtydligande i frågan i prop. 1990/91:54 s. 164 angående andra avgångsvederlag från arbetsgivare än sådana som utgår på grund av avtalsförsäkringar (AGB, AGS och TFA): ”Beträffande andra avgångsvederlag än de i det föregående nämnda finns enligt min mening inte tillräckliga skäl till särbehandling i förhållande till andra anställningsinkomster. Eftersom avgångsvederlag så gott som alltid torde ha sin grund i ett anställningsförhållande kommer de regelmässigt att utgöra inkomst av tjänst. Med hänsyn till de tidigare nämnda förändringarna i AFL och SAL kommer de dessutom normalt att utgöra underlag för fulla socialavgifter samt bli förmånsgrundande.”

Lagstödet för uttag av arbetsgivaravgifter på avgångsvederlag finns alltså i 2 kap. 10 § första stycket SAL, ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”. Även om avgångsvederlaget delvis utgör betalning för att ”köpa ut” en anställd och därför inte kan anses som ersättning för utfört arbete blir det avgiftspliktigt genom kopplingen till den tidigare anställningen.

**Skadestånd**

Samma resonemang som förs beträffande avgångsvederlag gäller också för skadestånd som en arbetsgivare utbetalat till en anställd eller f.d. anställd. Ett sådant skadestånd från arbetsgivare utgör så gott som alltid skattepliktig inkomst av tjänst för den anställde. Om skadeståndet utgör kompensation för någon arbetsrättslig kränkning som arbetsgivaren gjort sig skyldig till, torde skadeståndet visserligen inte kunna anses som ersättning för utfört arbete. Men skadeståndet får, även om del av det betecknas som ideellt skadestånd, ändå anses ha sådan koppling till anställningen att det utgör underlag för arbetsgivaravgifter såsom utgivet ”med anledning av ett avtal om arbete”.

Avgiftsskyldigheten för sådana skadestånd, avgångsvederlag och liknande ersättningar får numera anses helt klarlagd med hänsyn till lagtextens formulering även om ersättningen i fråga inte utbetalas av mottagarens arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare.

**Löneavstående**

Det kan förekomma att en person som har rätt till lön, arvode eller annan ersättning för arbete, frivilligt till förmån för annan avstår från rätt till ersättning för arbetet. Exempelvis kanske en uppdragstagare, som har rätt till betalning för sitt uppdrag, ber sin uppdragsgivare att ersättningen inte ska betalas ut till honom utan att beloppet i stället ska betalas till någon ideell organisation för välgörande ändamål. Trots detta ska uppdrags-

tagaren beskattas för ersättningen och uppdragsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på beloppet. Skälet till att uppdragstagaren ska beskattas är att han har förfogat över ersättningen, den har varit tillgänglig för lyftning för honom. Jfr det s.k. Gratia Dei-målet, RÅ 1962 ref. 46.

En annan situation uppkommer om en anställd genom överenskommelse med sin arbetsgivare avstår från en del av sin lön (löneväxling). De vanligt förekommande s.k. bruttolöneavdragen i samband med avtal om lån av dator från arbetsgivaren, medför inte att den anställde ska beskattas för den lön han avstår från genom bruttolöneavdraget. Vad som här sker är att den anställde bytt ut kontant lön mot en förmån. Bruttolöneavdragen ska i realiteten anses som en överenskommelse mellan arbetsgivare och anställd om en ny lägre lön.

Om ett löneavstående har gjorts efter att lönen har ansetts disponibel för den anställde sker beskattning. Frågan har prövats av Regeringsrätten i ett förhandsbeskedsärende i dom 2008-10-04 (mål nr 5062-07). Frågan gällde ett företag som avsåg att ge vissa anställda möjlighet att avsätta under föregående år intjänad provisionsbaserad lön till en stiftelse som inte var sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § AFL. Före utgången av mars kunde de anställda välja att ta ut ersättningen som lön i april eller att beloppet överfördes till stiftelsen. RR fann att de anställda genom detta ansågs förfoga över ersättningen på sådant sätt att den skulle anses vara disponibel för honom i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL.

### 8.2.5 Förmåner

Som framgår av 2 kap. 10 § SAL ska också värdet av förmåner ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Att det ska vara fråga om skattepliktiga förmåner framgår av 12 § där det anges att en ersättning är avgiftsfri om den är skattefri enligt IL. Det är inget krav för avgiftsskyldigheten att arbetstagaren också beskattas för förmånerna, utan det räcker med att det är fråga om sådan förmån som i princip är skattepliktig enligt IL. Exempelvis ska i vissa fall arbetsgivaravgifter betalas för anställda som sänts ut för arbete utomlands. De anställda kan då vara befriade från att betala inkomstskatt i Sverige. Om en sådan anställd får t.ex. fri bil, bostad eller annan skattepliktig förmån vid arbetet utomlands ska arbetsgivaravgifter betalas (förutom på ev. kontant lön) på förmånernas sammanlagda värde även om förmånshavaren inte beskattas i Sverige.

#### 8.2.5.1 Värderingen

Frågan om hur förmånerna ska värderas vid beräkning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 10 § SAL genom en hänvisning till 9 kap. 2 § SBL. I det senare lagrummet sägs att förmånerna ska värderas i enlighet med vad som gäller för beräkning av skatteavdrag i 8 kap. 14, 15 och 17 §§ SBL med undantag för drivmedelsförmån i samband med bilförmån som ska värderas till marknadsvärdet. Vidare sägs i 9 kap. 2 § SBL att på begäran av arbetsgivaren får Skatteverket bestämma värdet av bil-, kost- och bostadsförmån på ett justerat värde. Det justerade värdet ska då vara underlag för arbetsgivaravgifterna.

Värderingsreglerna i 8 kap. SBL anger att om arbetstagaren, förutom kontant ersättning för arbetet, får andra förmåner, ska skatteavdraget (och därmed också arbetsgivaravgifterna) beräknas efter förmånernas sammanlagda värde (14 §). Värdet av förmånerna ska beräknas enligt bestämmelserna i IL (17 §) med undantag för förmån av annan bostad här i landet än semesterbostad (15 §).

**Bostadsförmån**

Bostadsförmån värderas vid beräkning av såväl arbetsgivaravgifter som skatteavdrag enligt vissa schabloner. Skatteverket tar årligen fram särskilda värdetabeller där förmånsvärden anges med belopp per kvadratmeter bostadsyta och månad respektive år. Landet har indelats i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Ett förmånsvärde bestäms för varje område. Dessutom fastställs ett värde för bostäder belägna på landsbygd. Detta värde ska motsvara 90 % av det lägsta värde som fastställts för de olika områdena. Som underlag för schablonvärdena ligger hyresundersökningar utförda av Statistiska Centralbyrån. Vid inkomsttaxeringen däremot gäller inte dessa schabloner utan värderingen görs med utgångspunkt i hyrespriset på orten, dvs. marknadsvärdet.

**Bostads- och kostförmån till anställd i samma hushåll**

I samband med att det infördes särskilda regler om förenklad skattedeklaration i 10 kap. 13 a § SBL infördes samtidigt särskilda regler för förmånsvärderingen av kost och bostad. Reglerna som finns i 61 kap. 3 a § IL ska tillämpas på värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll. Värdet av fri bostad ska beräknas till 600 kr för hel kalendermånad. Om förmånen endast har utgått under en del av månaden ska värdet beräknas till 20 kr per dag. Värdet av fria måltider ska

beräknas till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag ska inte tas upp. Se vidare avsnitt 6.8.2.1.

**Fritt drivmedel vid bilförmån**

Fritt eller delvis fritt drivmedel som utges i samband med bilförmån ska enligt 61 kap. 10 § IL värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Detta uppräknade värde ska också utgöra underlag för skatteavdrag och redovisas på kontrolluppgiften för den anställde. Enligt 9 kap. 2 § 1 st. SBL ska däremot värdet av det fria drivmedlet beräknas till marknadsvärdet utan någon uppräkning vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Detta är det enda exempel där det särskilt anges att underlaget för arbetsgivaravgifter avviker från det värde som ligger till grund för beskattningen. Observera att regeln om uppskrivning av värdet i förhållande till marknadsvärdet endast gäller för drivmedel i samband med bilförmån. Om arbetsgivaren svarar för drivmedel till den anställdes privata bil ska förmånsvärderingen även vid inkomstbeskattningen avse drivmedlets marknadsvärde.

**Justerat förmånsvärde**

Den som får de schablonvärderade förmånerna avseende bil, kost och bostad kan, om det föreligger synnerliga skäl, få förmånsvärdet justerat vid inkomsttaxeringen. Skatteverket kan på begäran från arbetsgivaren bestämma värdet av dessa förmåner vid beräkning av arbetsgivaravgifter till ett justerat belopp om dessa värden på grund av synnerliga skäl ska justeras enligt IL. Ett sådant beslut om justerat förmånsvärde ska också tillämpas vid beräkning av skatteavdrag, vilket framgår av 8 kap. 16 § SBL.

Ansökningar om att få tillämpa justerat förmånsvärde enligt denna punkt avser oftast frågor om bilförmåner. Skatteverkets beslut innebär en förhandsprövning. Beslutet bygger på uppgifter som arbetsgivaren lämnar om hur ifrågavarande bil är avsedd att användas, t.ex. att den kommer att vara lastad med tung och skrymmande last eller att den under inkomståret ska ha sådan fast inredning etc. som gör bilen mindre lämpad för privat användning. När det gäller förmånsvärdering av miljöbilar krävs inte längre något beslut från Skatteverket för att få tillämpa de särskilda värderingsreglerna för sådana bilar.

Ett beslut om justerat förmånsvärde har enbart betydelse för beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Beslutet är inte bindande vid inkomsttaxeringen. Det justerade förmånsvärdet ska anges på kontrolluppgiften och ligger därför till grund för det taxeringsförslag som finns förtryckt på inkomstdeklarationen. På kontrolluppgiften ska emellertid arbets-

givaren genom en kryssmarkering ange att förmånsvärdet har justerats (6 kap. 6 § 1 st. 4 LSK). Skatteverket har därför möjlighet att vid deklarationsgranskningen i efterhand pröva om det fortfarande finns skäl att justera förmånsvärdet.

Även det schablonberäknade bostadsförmånsvärdet kan på ansökan justeras (9 kap. 2 § 2 st. 2 SBL). Justering kan ske om schablonvärdet avviker med mer än 10 procent av marknadshyran för bostaden (61 kap.2 § IL). Om en tjänstebostad är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver, ska förmånsvärdet vid inkomsttaxeringen fastställas till värdet av en normal bostad för dem. Detta gäller bara om bostadens storlek beror på representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten (61 kap. 20 § IL). Om ett på sådant sätt beräknat förmånsvärde avviker från schablonen med mer än 10 procent kan Skatteverket också i denna situation på ansökan justera förmånsvärdet vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

Hur förmåner ska värderas vid beräkning av arbetsgivaravgifter kan sammanfattas så att värderingen görs enligt värderingsreglerna i IL med undantag av

- annan bostad här i landet än semesterbostad och som inte heller avser bostadsförmån i arbetsgivarens hushåll,
- fritt drivmedel vid bilförmån.

#### 8.2.5.2 Indirekt förmån

Det saknar betydelse om det är den anställde eller en anhörig till honom som får en förmån från den anställdes arbetsgivare. I båda fallen beskattas den anställde för värdet som inkomst av tjänst eftersom förmånen har sin grund i anställningen och arbetsgivaravgifter betalas på hela förmånsvärdet. Jämför t.ex. RÅ 1996 ref. 16. Målet gällde en sambo till företagsledaren i ett fåmansföretag som köpt ut en leasingbil till förmånligt pris. Kvinnan som köpt bilen var inte anställd av fåmansföretaget och hon hade inte gemensamt barn med företagsledaren. RR ansåg att företagsledaren själv tillgodofört sig en förmån från bolaget – köp av bil till nedsatt pris – genom att låta sin sambo åtnjuta förmånen vid köp av bilen direkt från bilföretaget.

Ett annat rättsfall som behandlar beskattningen av s.k. indirekt förmån är RÅ 1989 ref. 57. Målet gällde hustrun till en anställd hos ett bolag, ej fåmansföretag, som köpte en traktor av makens arbetsgivare till ett pris som understeg marknadsvärdet. RR fann att det regelmässigt ska anses utgöra en

förmån som utgått för tjänsten när en arbetsgivare till den anställdes make överlåter egendom till ett pris som är lägre än marknadsvärdet. Den anställde och inte hans hustru blev alltså inkomstbeskattad för förmånen. I ett sådant fall blir det skattepliktiga förmånsvärdet också underlag för arbetsgivaravgifter.

#### 8.2.5.3 Gåvor från arbetsgivare

Gåvor är i princip undantagna från inkomstbeskattningen (8 kap. 2 § IL). Observera att det finns ett viktigt undantag från denna huvudprincip. Det gäller gåvor som arbetsgivare ger anställda eller f.d. anställda eller när det finns någon form av koppling mellan gåvan och en prestation som gåvomottagaren utfört för givaren. Man brukar i detta sammanhang tala om s.k. remuneratoriska gåvor. Gåvor från arbetsgivare beskattas därför i regel som inkomst av tjänst för mottagaren och utgör därför också underlag för arbetsgivaravgifter för givaren.

Vissa gåvor, såsom julgåvor, jubileumsgåvor samt minnesgåvor, är enligt 11 kap. 14 § IL skattefria för mottagaren under vissa förutsättningar. Det innebär att arbetsgivaravgifter inte heller ska betalas i den mån skattefrihet gäller (2 kap. 12 § SAL).

Frågan om gåvor från arbetsgivare är inkomstskattepliktiga har prövats ett flertal gånger. Från praxis kan nämnas följande fall.

RÅ 1997 ref. 1 som avser en penninggåva från den förutvarande majoritetsägaren av en koncern till VD i ett av koncernbolagen. Med hänsyn till omständigheterna ansågs gåvan utgöra skattepliktig intäkt av tjänst för mottagaren. Beloppet utgavs fyra månader efter att koncernen övergått i annan ägo. I gåvobrevet betonades att givaren ville tacka mottagaren för hans så att säga personliga vänlighet mot henne genom gåvan. RR uttalade bl.a. följande:

> ”En förutsättning för att en förmån, som en anställd har erhållit från någon annan än arbetsgivaren, skall anses härröra från anställningen är att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen (jfr bl.a. RÅ 1976 ref. 131 I och RÅ 1983 1:73) eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren (jfr RÅ 1988 ref. 30). I förevarande fall har förmånsgivaren kort tid innan gåvan fullbordades ägt huvuddelen av aktierna i moderbolaget inom den koncern som arbetsgivaren tillhört. Ett sådant

> ägarförhållande får anses medföra att kravet på samband är uppfyllt (se beträffande praxis före kommunalskattelagens tillkomst bl.a. RÅ 1910 ref. 17 och RÅ 1923 not. Fi 79).”

RR uttalade vidare att inkomstbeskattning av en gåva i vissa fall kan underlåtas om omständigheterna är sådana att förmånen kan anses ha sin grund i annat än anställningen (t.ex. RÅ 1989 ref. 21 som avsåg en gåva från en far till sin son som var anställd i faderns rörelse). I RÅ 1997 ref. 1 hade konstaterats att flera befattningshavare samtidigt hade fått gåvor med varierande belopp. Beloppen syntes ha bestämts med hänsyn till den befattning som mottagaren haft inom koncernen. Bl.a. dessa omständigheter talade för att gåvan utgavs med anledning av anställningen.

Fråga om arbetsgivaravgifter var inte föremål för prövning i målet. Med hänsyn till bestämmelserna i 2 kap. 1 § SAL om att det är den som utger en avgiftspliktig ersättning som är skyldig att betala arbetsgivaravgifterna är det således gåvogivaren som är avgiftsskyldig trots att mottagaren inte utfört något arbete åt givaren.

I målet RÅ80 1:44 blev en anställd som uppvaktades på sin 60-årsdag inte beskattad för en gåva från arbetsgivaren som bestod i en antik byrå inköpt för 5 800 kr. Regeringsrätten uttalade att mottagaren haft en särskild ställning i bolaget genom sin långa anställningstid och sina insatser för bolagets utveckling i form av betydelsefulla uppfinningar. Därför framstod en uppvaktning från bolagets sida med en mera ovanlig gåva som en naturlig hedersbevisning. Det fanns enligt RR inte anledning anta att bolaget genom gåvan velat bereda mottagaren en extra löneförmån. Byråns höga värde kunde med hänsyn till omständigheterna inte förta byrån dess karaktär av sådan födelsedagsgåva som enligt 19 § KL inte utgör skattepliktig inkomst. (Enligt nuvarande lagstiftning, 11 kap. 14 § IL, är minnesgåva t.ex. på anställds högtidsdag skattefri om gåvans värde inte överstiger 10 000 kr och gåvan inte utgörs av kontanter.)

I RÅ80 1:61 blev en ledamot i ett aktiebolags styrelse inkomstbeskattad för en penninggåva han erhöll från bolaget på sin 70-årsdag.

Se vidare om skattepliktiga förmåner och skatteavdrag vid avsnitt 6.8.2. Utförligare beskrivningar om förmånsbeskattning finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering avsnitt 18.

### 8.2.6 Ersättningar som likställs med ersättning för arbete, 2 kap. 11 § SAL

#### 8.2.6.1 Kostnadsersättningar

En huvudprincip inom såväl socialförsäkrings- som socialavgiftsområdet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte är förmåns- respektive avgiftsgrundande. Denna princip uttrycks i 2 kap. 11 § 1 SAL genom att kostnadsersättning likställs med ersättning för arbete om kostnadsersättningen inte ska undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL.

**Traktamente**

Genom hänvisningen till SBL innebär regeln att skatteavdrag inte ska göras och arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning för ökade levnadskostnader (traktamente) enligt 12 kap. 6 § IL så länge ersättningarna inte överstiger de schablonbelopp, som ska dras av vid inkomsttaxeringen enligt bestämmelserna i 12 kap. 10–15, 17 och 21 §§ IL eller, beträffande logi, den verkliga kostnaden. Traktamenten som överstiger vid inkomsttaxeringen avdragsgillt belopp ska jämställas med kontant lön för vilken arbetsgivaravgifter betalas.

**Bilersättning**

När det gäller övriga kostnadsersättningar, t.ex. bilersättning för körning i tjänsten, gäller att arbetsgivaravgifter ska betalas (och skatteavdrag göras) om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen. Underlaget för arbetsgivaravgifter är då hela ersättningen (8 kap. 20 § p. 1 SBL). Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som överstiger avdragsgillt belopp ska arbetsgivaravgifter betalas på den överskjutande delen, t.ex. för den del av bilersättningen som överstiger 18,50 kr per mil för den som kör med egen bil i tjänsten (8 kap. 20 § p. 2 SBL).

Som framgår av bestämmelserna i SBL, till vilka SAL hänvisar, är en förutsättning för att arbetsgivaravgifter inte ska betalas, att ersättningen avser kostnader i arbetet. Det ska vara sådana för arbetet nödvändiga kostnader för vilka mottagaren har rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Kostnader för resor till och från arbetet (arbetsresor) kan visserligen vara avdragsgilla. Eftersom sådana kostnader utgör privata levnadskostnader ska arbetsgivaravgifter emellertid betalas om arbetsgivaren utger ersättning för resekostnaderna.

Det är alltså viktigt för utbetalaren att kunna särskilja ersättning för resor i tjänsten från ersättning för resor som utgör eller jämställs med resor till och från arbetet. För den som har

bostaden som tjänsteställe blir varje resa till andra arbetsplatser att se som tjänsteresor. Detta gäller exempelvis för de flesta arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. I 12 kap. 8 § IL finns en uppräkning av vissa kategorier som anses ha bostaden som tjänsteställe. Det gäller förutom för de nämnda arbetstagarna i byggnadsbranschen bl.a. för reservofficerare och för nämndemän och liknande uppdragstagare vid olika slag av domstolar och nämnder.

**Arbetsresor**

Ersättning för resa till och från arbetet utgör som nämnts underlag för arbetsgivaravgifter. Detta gäller även om arbetsgivaren bekostar hemresor med taxi nattetid eller bekostar resor till arbetet för den som har jourtjänstgöring och måste inställa sig med kort varsel. Detsamma gäller om arbetsgivaren betalar ut ersättning för hemresor (12 kap. 24 § IL) för den som arbetar på annan ort än sin eller sin familjs hemort. Avgifter ska betalas även för s.k. inställelseresa, dvs. resa i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag. Arbetsgivaravgifter ska betalas trots bestämmelserna i 8 kap. 23 och 24 §§ SBL som säger att skatteavdrag i vissa fall inte behöver göras på ersättningar för hemresor respektive inställelseresor.

**Inställelseresor**

I vissa fall kan förmån av eller ersättning för inställelseresor och arbetsresor vara skattefria och därmed också undantagna från arbetsgivaravgifter 11 kap. 26a § IL. Skattefriheten gäller under förutsättning att andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Det innebär att om uppdragsgivaren betalar någon annan skattepliktig ersättning eller ger ut någon skattepliktig förmån, även om den är obetydlig, så blir reseförmånen skattepliktig. Bakgrunden till bestämmelsen är de konsekvenser som kunde uppstå exempelvis när personer medverkade i debattprogram i TV och som enda ersättning fick resan betald. Pga. avdragsbegränsningen, som numera är 8 000 kr, kunde det då inträffa att den medverkande i praktiken ”fick betala” för sin medverkan. Dessutom var uppdragsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter på värdet av resan.

För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna gäller att dessa resor inte får vara föranledda av annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. Detta innebär att om den som betalat resan och den från vilka andra inkomster erhållits anses vara närstående personer eller näringsidkare i intressegemenskap, så ska resan tas upp till beskattning såvida den kan anses föranledd av den andra verksamheten.

Skattefriheten gäller endast om resorna företagits mellan två platser inom EES-området.

Förarbetena till bestämmelsen finns i prop. 2002/03:125.

#### 8.2.6.2 Kostnadsavdrag

Det är viktigt att skilja bestämmelserna om kostnadsersättningar från reglerna om kostnadsavdrag i 2 kap. 21 § SAL. Enligt detta lagrum ska arbetsgivaravgifter inte betalas på en ersättning till den del denna motsvarar utgifter i arbetet som arbetstagare har att täcka med ersättningen. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs att utgifterna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under året.

Även denna regel är ett uttryck för ovannämnda huvudprincip inom socialförsäkringen att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte ska ge rätt till förmåner (se 2 kap. 21 § LIP) och därför inte heller vara avgiftsgrundande.

Bestämmelsen om kostnadsavdrag avser de fall där särskild kostnadsersättning inte har utbetalats utan lönen/ersättningen har avpassats så att den även ska täcka arbetstagarens utgifter i arbetet.

**SINK**

Kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter kan inte göras för arbetstagare som omfattas av reglerna om SINK. Skälet till detta är att dessa inte får göra avdrag för utgifter i arbetet.

**Schabloner**

I vissa fall finns schabloner som ska tillämpas oavsett kostnadens storlek. Detta gäller under förutsättning att ersättningen från arbetsgivaren till viss del motsvarar utgifter i arbetet. Schablonerna fastställs av Skatteverket och avser vissa yrkeskategorier (se SKVFS 2004:36 och 2005:29). Skatteverket har i en skrivelse 2005-07-01 (dnr 130 383075-05/111) behandlat vissa frågor om kostnadsavdrag enligt schablon, se vidare i avsnitt 6.9. Avser kostnaderna arbetstagare som inte omfattas av dessa schabloner måste arbetsgivaren begära ett beslut från Skatteverket i varje enskilt fall för att få göra undantag vid avgiftsredovisningen för arbetstagarens utgifter (9 kap. 3 § och 8 kap. 22 § 2 st. SBL).

En utförligare beskrivning av reglerna om kostnadsavdrag finns att läsa i avsnitt 6.9

#### 8.2.6.3 Lönegaranti

Med ersättning för arbete likställs enligt 2 kap. 11 § 2 p. SAL garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497). Det avser ersättningar som länsstyrelsen betalar ut till anställda i företag som försatts i konkurs. Lönegarantimedlen avser den fordran på uppsägningslön som de anställda har på den i konkurs försatta arbetsgivaren och för vilken utdelning inte erhållits i konkursen. Enligt lönegarantiförordningen (1992:501) inträder länsstyrelsen i arbetsgivarens ställe i fråga om skatteavdrag, beslut om utmätning av lön samt kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen (7 § förordningen).

Avgiftsskyldigheten på lönegarantimedel infördes 1996 (SFS 1995:1492, prop.1995/96:69 s. 76f.) i samband med att samma avgiftsregler infördes för statliga myndigheter som gäller för arbetsgivare i allmänhet. Det är länsstyrelsen i egenskap av utbetalare av lönegarantimedel som ska betala arbetsgivaravgifterna enligt stadgandet i 2 kap. 1 § SAL.

#### 8.2.6.4 Sjuklön

En arbetstagare har enligt 1 § lagen om sjuklön (SFS 1991:1047) rätt att vid sjukdom behålla lön och andra anställningsförmåner (sjuklön). Lagen är tvingande vilket framgår av 2 §. Arbetsgivarens skyldighet att betala sjuklön gäller under den tidsperiod som enligt 7 § benämns sjuklöneperioden. Denna period är den första dag arbetstagarens arbetsförmåga är nedsatt på grund av sjukdom och de därefter följande 13 kalenderdagarna i sjukperioden. Av 6 § framgår att för den första dagen av sjuklöneperioden ska sjuklön inte utges och för de därpå följande dagarna ska sjuklönen vara 80 procent av anställningsförmånerna.

Sjuklön utgör inte ersättning för arbete utan avser tvärtom ersättning till den som avstår från förvärvsarbete. När arbetsgivaren betalar ut sjuklön ska han betala arbetsgivaravgifter enligt huvudregeln i 2 kap. 10 § SAL: ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”. På sjukpenning från försäkringskassan betalas socialavgifter av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift (se avsnitt 8.15).

Om tvist uppstår med arbetsgivaren huruvida den anställde är berättigad till sjuklön kan denne ansöka hos Försäkringskassan om att erhålla sjukpenning från kassan. Arbetsgivaren kan i sådant fall bli skyldig att betala ersättning motsvarande sjukpenningen till Försäkringskassan. Sådan ersättning till Försäk-

ringskassan som arbetsgivare betalar med stöd av 24 § lagen om sjuklön ska enligt 2 kap. 11 § 3 p. SAL likställas med ersättning för arbete och arbetsgivaren blir därför skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen till kassan. Ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser.

#### 8.2.6.5 Marie Curie-stipendium

Stipendium för mottagarens utbildning är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria. Samma gäller även för andra former av stipendier under förutsättning att de inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utgivarens räkning. Då stipendium enligt huvudregeln inte är skattepliktig inkomst är det inte heller förmånsgrundande till socialförsäkringen eller underlag för socialavgifter. Som ett undantag från denna huvudregel anges i lagrummet att Marie Curie-stipendier inte är skattefria.

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som utges direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna ska enligt 11 kap. 46 § IL tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsen infördes med verkan från 1998. Syftet med dessa stipendier är att underlätta för unga forskare att genomföra forskningsprojekt i annat gemenskapsland. Systemet är utformat så att stipendiaterna ska ha samma levnadsvillkor som inhemska forskare på samma nivå. Beroende på den nationella lagstiftningen i värdlandet och forskarens nivå kan gemenskapsstipendiaten placeras in i en av kategorierna studenter, arbetstagare eller egenföretagare. Gemenskapsstipendiet betalas ut till en värdutbildningsanstalt enligt ett forskarutbildningskontrakt. Sverige var tidigare ett av få länder som inte behandlade forskarstipendiaterna som arbetstagare och som inte beskattade stipendierna.

I prop. 1996/97:173 s. 49 uttalade regeringen att de svenska reglerna borde ändras så att stipendierna blev beskattade i Sverige i likhet med vad som sker i en stor majoritet av de övriga länderna och att Marie Curie-stipendier som betalas ut av en svensk värdinrättning räknas som pensionsgrundande inkomst av anställning. Detta har kommit till uttryck i 2 kap. 4 § LIP där det anges att som pensionsgrundande inkomst av anställning räknas även stipendium som enligt 11 kap. 46 § IL beskattas i inkomstslaget tjänst. Förutsättningen är att stipendiet betalas ut av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person. Vidare anges i lagtexten att den som betalat ut ett sådant stipendium anses som arbetsgivare.

Gemenskapsstipendiet som betalas ut till värdutbildningsanstalten enligt ett forskarutbildningskontrakt omfattar följande delar:

a. ett belopp till stipendiaten som består av ett bruttobelopp att täcka levnadskostnader, obligatoriska skatter och sociala avgifter, en rörlighetsersättning samt ett engångsbelopp för ersättning för resor och

b. ett schablonbelopp till värdutbildningsanstalten för förvaltnings- och forskningskostnader.

För det fall stipendiet inte betalas ut av en svensk värdinrättning utan kommer från utländsk utgivare ska stipendiet utgöra PGI av annat förvärvsarbete (2 kap. 6 § 1 st. 5 LIP). I sådana fall ska mottagaren betala egenavgifter vilket framgår av 3 kap. 7 § SAL.

Se vidare om Marie Curie-stipendier i Skatteverkets skrivelse 2006-04-28, dnr 131 266360-06/111.

#### 8.2.6.6 Semesterkassa

I byggnadsbranschen och närbesläktade branscher förekommer det att arbetsgivarna avsätter en del av de anställdas löner som avser semestermedel till en fristående semesterkassa. I samband med semesterperioden utbetalar kassan semesterlönen till de anställda. Semesterkassan blir då skyldig att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag från de utgivna semestermedlen trots att ersättningen rent språkligt inte är ersättning för arbete. Att den ska likställas med ersättning för arbete framgår av 2 kap. 11 § 5 SAL. Det är också kassan som ska redovisa ersättningarna på kontrolluppgift.

Ersättning från semesterkassa utgör alltid inkomst av anställning vid PGI-beräkningen även om mottagaren har F-skattsedel. I prop. 1997/98:151 s. 661 uttalas att ersättning från semesterkassa är sådan ersättning som avses i 2 kap. 3 § 2 st. LIP. Detta stadgande, som ger utryck för det s.k. utvidgade arbetsgivarbegreppet, säger att ersättning för utfört arbete är pensionsgrundande som inkomst av anställning även om mottagaren inte har varit anställd hos den som betalat ut ersättningen. Vidare sägs att den som betalat ut ersättningen i sådana fall ska likställas med en arbetsgivare.

**F-skatt**

Semesterkassan ska betala arbetsgivaravgifter på utbetalda semestermedel även om mottagaren har F-skatt. Detta framgår av 2 kap. 5 § 3 st. SAL. Skälet till denna regel är att semester-

ersättning från semesterkassa alltid härrör från en arbetsgivare och att den i regel betalas ut året efter intjänandeåret. Om inte undantaget fanns skulle det exempelvis innebära att den som tidigare tjänat in semestermedel i en anställning men som utbetalningsåret startat en egen näringsverksamhet och därför fått F-skatt, blev skyldig att betala egenavgifter på semestermedlen. Semesterkassan ska också göra skatteavdrag från utbetalda semestermedel även om mottagaren har F-skatt (5 kap. 6 § SBL).

Det finns en motsvarande bestämmelse beträffande skatteavdrag (5 kap. 6 § SBL) som innebär att semesterkassan också ska göra skatteavdrag (30 %) även om mottagaren har F-skattsedel.

### 8.2.7 Avgiftsfri ersättning

Bestämmelser om vilka ersättningar som är avgiftsfria finns i 2 kap. 12–23 §§ SAL. Ersättning till den som är född före 1938 är också avgiftsfri.

#### 8.2.7.1 Åldersgräns

**Anställda mellan 18 och 25 år**

Den 1 juli 2007 infördes regler om sänkta socialavgifter för anställda mellan 18 och 25 år (SFS 2007:284, prop. 2006/07:84). Bestämmelsen om arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 28 § SAL och anger att på ersättning till personer som vid årets ingång har fyllt 18 men inte 25 år ska hela ålderspensionsavgiften men bara hälften av de övriga arbetsgivaravgifterna betalas. Vidare sägs att procenttalet för avgifterna efter halveringen ska anges med två decimaler så att övriga decimaler faller bort. Det innebär att arbetsgivare ska för 2008 betala arbetsgivaravgifter med 21,31 procent av lön eller annan arbetsersättning till personer som tillhör dessa åldersgrupper. Skälet till den nedre åldersgränsen är att nedsättningen inte får utgöra ett incitament för ungdomar att avbryta sin gymnasieutbildning och att nedsättningen i första hand riktar sig mot personer som är myndiga. Motsvarande regel beträffande egenavgifter finns i 3 kap. 15a § SAL och beträffande allmän löneavgift i 3 § 2 st. lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Regeringen har i en lagrådsremiss den 28 augusti 2008, Kraftfullare nedsättning av socialavgifter för unga, föreslagit ytterligare sänkning av socialavgifterna för unga. Enligt förslaget höjs åldersgränsen genom att de sänkta avgifterna även ska gälla för dem som vid årets ingång inte fyllt 26 år. Dessutom föreslås sänkningen gälla utan någon nedre

åldersgräns. Sänkningen blir också större än enligt nu gällande regler. Förslaget innebär att hela ålderspensionsavgiften men bara en fjärdedel av övriga delavgifter ska betalas för dessa åldersgrupper. De nya reglerna föreslås gälla från 2009.

**65 år och äldre**

På ersättning till personer som vid årets ingång har fyllt 65 ska bara ålderspensionsavgiften (10,21 %) betalas enligt 2 kap. 27 § SAL. Observera att denna regel bara gäller för personer som är födda 1938 eller senare, vilket framgår av övergångsbestämmelserna till SAL. Enligt p. 5 ska bestämmelsen i 2 kap. 27 § inte gälla för den som är född 1937 eller tidigare. På ersättning till en sådan person ska inga avgifter betalas. Det innebär att det gäller olika regler för den arbetsgivare som har anställda som fyllt 65 år beroende på om den anställde är född 1938 eller senare eller om han är född före 1938.

Bakgrunden till detta är att det reformerade pensionssystemet ska vara betydligt flexiblare än det gamla vad gäller tidpunkten för uttag av ålderspension. Enligt de tidigare reglerna började ålderspensionen i regel att betalas ut vid 65 års ålder och eventuella förvärvsinkomster gav därefter inte pensionsrätt. Pension kan enligt de reformerade bestämmelserna börja betalas ut tidigast vid 61 års ålder. I praktiken innebär detta kanske ingen större förändring då de flesta arbetstagare på grund av bestämmelser i kollektivavtal pensioneras vid 65 år. Beräkningen av den inkomstgrundade ålderspensionen bygger på den s.k. livsinkomstprincipen, som innebär att i princip alla pensionsgrundande inkomster under livet har betydelse för pensionsnivån. Därför finns inte längre någon övre åldersgräns för intjänande av pensionsrätt. Även den förutvarande nedre åldersgränsen, 16 år, för beräkning av PGI har avskaffats.

Bestämmelserna om att pensionsrätt kan intjänas även efter det att den försäkrade fyllt 65 år innebär också att det inte heller finns någon övre gräns för uttag av ålderspensionsavgift. Därför finns den nämnda bestämmelsen i 2 kap. 27 § SAL om att ålderspensionsavgift, men inga andra avgifter, ska betalas för arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år. I konsekvens med att personer som är födda före 1938 inte omfattas av det reformerade pensionssystemet ska inte heller arbetsgivaravgifter betalas.

**SLF**

För anställda och för andra som får ersättning för arbete och som har passerat 65-årsgränsen har den tidigare skyldigheten att betala särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster upphört att gälla. Förändringen har skett i två steg genom att 2007

upphörde skyldigheten att betala särskild löneskatt på ersättningar till dem som är omfattade av det reformerade pensionssystemet, dvs. de som är födda 1938 eller senare. Från 2008 avskaffades den särskilda löneskatten även för dem födda 1937 eller tidigare (SFS 2007:1250, prop. 2007/08:24).Se vidare avsnitt 9 om särskild löneskatt.

**Ersättningar till barn**

Det finns däremot ingen nedre åldersgräns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgift. Arbetsgivaravgifter ska i regel betalas av den som ger ut arbetsersättning till barn. För barn som vid årets ingång inte uppnått 18 års ålder betalas full arbetsgivaravgift. Regeringen har 2008 aviserat förslag om sänkta arbetsgivaravgifter på löner m.m. till alla under 26 år fr.o.m. inkomstår 2009 (se ovan vid kantrubriken anställda mellan 18 och 25 år). Observera vad som sägs i avsnitt 8.2.7.11 om ersättningar till arbetsgivarens barn.

#### 8.2.7.2 Skattefria ersättningar

En ersättning är enligt 2 kap. 12 § SAL avgiftsfri om den är

- skattefri enligt IL eller
- om den undantas från skatteplikt enligt 6 § 2 eller 3 SINK.

Vad som är skattefritt enligt IL framgår i första hand av 8 kap. och avser exempelvis lotterivinster, vissa stipendier, vissa försäkringsersättningar, inkomster från bär-, svamp- och kottplockning i vissa fall, hittelön, ersättningar vid självförvaltning m.m. Även i 11 kap. IL finns regler om kontanta ersättningar och andra förmåner som inte ska tas upp till beskattning och som därför är avgiftsfria enligt SAL. Som exempel kan nämnas personalvårdsförmåner, rabatter vid köp från arbetsgivaren, vissa gåvor m.m. Det bör observeras att det ska vara själva ersättningen, förmånen, som ska vara undantagen från beskattning för att den också ska vara avgiftsfri. Den omständigheten att en person kan vara befriad från att betala vissa skatter innebär inte med automatik att också ersättningen blir avgiftsfri. Om t.ex. en anställd av sin arbetsgivare sänds ut för arbete utomlands kan han bli skattebefriad enligt sexmånaders- eller ettårsregeln. Om det kan antas att arbetet utomlands inte ska pågå längre tid än ett år anses arbetet som arbete i Sverige och arbetsgivaren ska därför betala arbetsgivaravgifter här enligt 2 kap. 4 § SAL. Även arbete utomlands som ska pågå längre tid än ett år kan räknas som arbete i Sverige på grund av EG-rätten eller på grund av konvention om social trygghet som Sverige slutit med ett antal länder.

**SINK**

För personer som omfattas av SINK gäller att en ersättning är avgiftsfri om den undantas från SINK-skatt enligt 6 § 2 eller 3 SINK. Arbetsgivaravgifter ska därför inte betalas på bl.a. ersättning som vid tillfälligt arbete i Sverige betalas för resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut samt för logi under tiden arbetet utförs här.

#### 8.2.7.3 Artister och idrottsmän

En ersättning för vilken särskild inkomstskatt ska betalas enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) eller som enligt den lagen undantas från skatteplikt är avgiftsfri (2 kap. 13 § SAL). Beskattningsmyndighet för A-SINK är Skatteverket, särskilda skattekontoret i Ludvika.

Regeln om att arbetsgivaravgifter inte betalas på dessa ersättningar har funnits i många år och bakgrunden till avgiftsfriheten var tidigare att eftersom ifrågavarande artister och idrottsmän inte var bosatta här hade de inte heller rätt till socialförsäkringsförmåner i Sverige. Detta ändrades 2001 genom införandet av SofL. Eftersom inkomster som beskattas enligt A-SINK är inkomster från framträdanden i Sverige, dvs. arbete i Sverige enligt såväl SofL som SAL, ska inkomsterna grunda rätt till de arbetsbaserade förmånerna i Sverige. Om inte undantaget i 2 kap. 13 § SAL fanns skulle ersättningar till dessa artister m.fl. vara underlag för arbetsgivaravgifter. Redan före 2001 kunde artister m.fl. från annat EES-land vara omfattade av svensk socialförsäkring på grund av förordning (EEG) nr 1408/71.

Se vidare om A-SINK i avsnitt 6.11.5 samt i Handledning för internationell beskattning 2008, avsnitt 2.11.

#### 8.2.7.4 Beloppsgränser

Enligt 2 kap. 14 § är en ersättning till en person avgiftsfri om ersättningen under året understigit 1 000 kr.

Motsvarande beloppsgräns finns även när det gäller förmåner från socialförsäkringen. Enligt 2 kap. 9 § LIP är ersättning från en och samma arbetsgivare som under året inte har uppgått till sammanlagt 1 000 kr inte pensionsgrundande. Ersättning som understiger beloppsgränsen är inte heller sjukpenninggrundande enligt 3 kap. 2 § AFL. Här finns alltså ett exempel på den grundprincip, från vilken ett flertal undantag finns, som anger att avgiftsskyldigheten i möjligaste mån ska vara kopplad till vad som ger förmåner från socialförsäkringen.

Så snart beloppsgränsen 1 000 kr uppnås inträder avgiftsskyldigheten och då från första kronan. Som framgår av lagtexten ska varje år bedömas för sig. Om arbetsgivaren betalar ut 900 kr i december år 1 och 950 kr i januari år 2 till samma person ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättningarna under förutsättning att mottagaren inte erhållit andra kontanta ersättningar eller skattepliktiga förmåner från arbetsgivaren respektive år. Om arbetsgivaren i nyssnämnda exempel betalar ut ytterligare 100 kr i februari år 2 till samma person blir arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter eftersom den sammanlagda ersättningen under året uppgår till minst 1 000 kr. Arbetsgivaren i exemplet ska redovisa och betala arbetsgivaravgifter senast den 12 mars år 2 på ett underlag av 1 050 kr.

**Ersättning som överstiger ”taket”**

Det finns inte någon övre beloppsgräns för socialavgifterna enlig SAL. Även löner och andra ersättningar som överstiger det inkomsttak som finns för beräkningen av förmåner från socialförsäkringen ska ingå i avgiftsunderlaget. Ersättningar som sammanlagt under året överstiger 7,5 inkomstbasbelopp är inte pensionsgrundande (2 kap. 1 § LIP). Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst ska bortses från ersättningar som överstiger 7,5 prisbasbelopp (3 kap. 2 § AFL). Det förhållandet att arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ska betalas även på ersättningar som överstiger vad som är förmånsgrundande är ett exempel på avsteg från det samband som i regel råder mellan socialförsäkringen och socialavgifterna. Däremot betalas inte allmän pensionsavgift på den del av den sammanlagda inkomsten som överstiger 8,07 inkomstbasbelopp.

Det finns även andra fall där beloppets storlek påverkar skyldigheten att betala socialavgifter. På ersättningar som utges av privatpersoner finns beloppsgränsen 10 000 kr för att avgöra vem av parterna i uppdragsförhållandet som ska betala socialavgifterna. Se ovan vid avsnitt 8.2.3.3. På ersättningar till idrottsutövare finns regeln om att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om ersättningen understiger ett halvt prisbasbelopp. Se vidare nedan vid avsnitt 8.2.7.9.

#### 8.2.7.5 Vissa ersättningar vid sjukdom m.m.

En ersättning till en person vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse är avgiftsfri enligt 2 kap. 15 § SAL. Avgiftsfriheten avser den del av sådan ersättning till anställda som motsvarar den sjukpenning, föräldrapenning eller rehabiliteringspenning som arbetsgivare får uppbära från Försäkringskassan. Bestämmelsen tar sikte på

sådana fall där anställda hos statliga och kommunala arbetsgivare på grund av s.k. arbetsgivarinträde erhåller sjukpenning m.fl. ersättningar från arbetsgivaren och inte från Försäkringskassan. Det gäller här ersättningar som utges efter den sjuklöneperiod, under vilken alla arbetsgivare är skyldiga att utbetala sjuklön. På den del av ifrågavarande utbetalningar som motsvarar det belopp arbetsgivaren uppbär från Försäkringskassan betalas alltså inga arbetsgivaravgifter. Sjukpenning m.fl. ersättningar som är uppräknade i 2 kap. 5 § LIP utgör underlag för avgift som betalas av Försäkringskassan med stöd av bestämmelserna i lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Se vidare avsnitt 8.15.

#### 8.2.7.6 Vissa ersättningar för vilka särskild löneskatt betalas

I 2 kap. 16 § SAL anges att ersättningar från avtalsförsäkringar m.m. som enligt 1 § 1 st. 1–5 SLFL utgör underlag för SLF är avgiftsfria. Här avses vissa avgångsersättningar och kollektivavtalsbaserade försäkringsersättningar. Se vidare om särskild löneskatt i avsnitt 9.

#### 8.2.7.7 Ersättningar för vilka statlig ålderspensionsavgift ska betalas

Arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. 17 § SAL inte betalas på ersättningar som utgör underlag för ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Enligt den lagen betalar staten som en del i finansieringen av den inkomstgrundade ålderspensionen en ålderspensionsavgift på 10,21 % på vissa ersättningar. De ersättningar som avses är utbetalningar från främst socialförsäkringen som ersätter förvärvsinkomster, t.ex. sjuk- och föräldrapenning samt A-kasseersättning. Statlig ålderspensionsavgift betalas vidare på utbildningsbidrag till doktorander och på vissa bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden (se vidare avsnitt 8.15).

Av 2 kap. 5 § LIP framgår att dessa olika ersättningar också är pensionsgrundande.

Observera att avgiftsfriheten enligt bestämmelsen i SAL endast gäller när de här aktuella ersättningarna utbetalas av Försäkringskassan, arbetslöshetskassa etc. När arbetsgivaren betalar ut exempelvis sjuklön till en anställd under sjuklöneperioden ska arbetsgivaravgifter betalas enligt huvudregeln i SAL (2 kap. 10 §).

#### 8.2.7.8 Ersättning från vinstandelsstiftelse

Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på ersättning från en vinstandelsstiftelse. Detta framgår av 2 kap. 18 § SAL och avser ersättning från sådan vinstandelsstiftelse som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § 2 st. AFL inte ska beaktas vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst.

Vinstandelssystem är relativt vanliga bland större företag. Syftet med sådana vinstandelssystem är att låta de anställda få del av företagets vinst. Ofta bildas ett från företaget fristående rättssubjekt, en vinstandelsstiftelse. Företaget utfäster sig att avsätta del av varje års vinst till stiftelsen. Avsättning görs vanligen i samband med att bokslutet för det gångna året upprättas. Stiftelsen förvaltar de medel som tillförts stiftelsen. Efter viss tid, ofta först i samband med att den anställde avgår med pension, betalas den anställdes andel av stiftelsens behållning ut till honom.

Den anställde beskattas först i samband med att vinstandelsmedel utbetalas till honom. Beskattningen sker i inkomstslaget tjänst även för den värdestegring som kan ha skett av medlen när de förvaltades av stiftelsen.

Reglerna om arbetsgivaravgifter på avsättningar till respektive utbetalningar från vinstandelsstiftelse har varit föremål för ett antal genomgripande förändringar genom åren.

**Äldre regler**

1988 infördes första gången en avgiftsskyldighet på avsättningar till vinstandelsstiftelse. Dessförinnan var avsättningar inte avgiftsgrundande och gav inte heller pensionsrätt för de anställda. Genom de år 1988 införda reglerna blev avsättningarna pensionsgrundande för de anställda men gav inte rätt till sjukpenning eller arbetsskadeförmåner. Arbetsgivarna blev därför skyldiga att betala en reducerad arbetsgivaravgift genom att delavgifterna till sjuk- och arbetsskadeförsäkringen undantogs från avgiftsskyldigheten.

Genom skattereformen blev i princip alla inkomster i inkomstslaget tjänst förmånsgrundande inom den allmänna försäkringen och därigenom också belagda med fulla socialavgifter. Därför blev arbetsgivarna 1991 skyldiga att betala fulla arbetsgivaravgifter på avsatta vinstmedel. Bestämmelsen gällde bara ett år. Mellan åren 1992 och 1996 var avsättningar till vinstandelsstiftelser inte belagda med vare sig arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt och var inte pensions-

grundande. Inte heller togs arbetsgivaravgifter eller SLF ut på ersättningar från sådan stiftelse.

**Nuvarande regler**

Regeringen anförde i prop. 1996/97:21 s. 25 att det finns stora likheter mellan överföringar till vinstandelsstiftelser och avsättningar till pensioner, för vilka särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) betalas. Regeringen ansåg därför att avsättningar av vinstandelsmedel skulle utgöra underlag för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF). På avsättningar som görs från och med 1997 till sådan vinstandelsstiftelse, som avses i 3 kap. 2 § 2 st. AFL, ska särskild löneskatt betalas (1 § 1 st. 6 SLFL).

Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på medel som betalas in till en vinstandelsstiftelse eftersom det är en betalning som görs till en juridisk person. Att utbetalningar från en sådan stiftelse under vissa förutsättningar är avgiftsfri framgår av den här aktuella bestämmelsen i 2 kap. 18 § SAL.

**Villkor för avgiftsfrihet**

Enligt bestämmelsen i SAL ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning från en vinstandelsstiftelse eller en annan juridisk person med motsvarande ändamål som enligt 3 kap. 2 § 2 st. AFL inte är sjukpenninggrundande.

Bestämmelserna i AFL, till vilka SAL hänvisar, säger att vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst ska bortses från ersättning från en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som lämnat bidrag till stiftelsen. Samma gäller för ersättning från annan juridisk person med motsvarande ändamål.

Som ytterligare förutsättningar för avgiftsfrihet krävs att

1. ersättningen avser en sådan anställd som omfattas av ändamålet,
2. utbetalningen inte utgör ersättning för arbete för stiftelsens räkning,
3. de medel arbetsgivaren lämnat till stiftelsen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår,
4. medlen ska på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda.

**Fåmansföretag**

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska en vinstandelsstiftelse betala arbetsgivaravgifter på utbetalningar som stiftelsen gör till företagsledare, delägare

eller närstående till sådan person i fåmansföretaget eller fåmanshandelsbolaget. Begreppen fåmansföretag m.m. som används här ska ha samma innebörd som i IL.

**Bundna i tre år**

De nämnda reglerna i AFL infördes 1993. I prop. 1992/93:29 s. 13 anförs beträffande kravet på tre års bundenhet för medlen följande.

> ”Medlen skall således normalt inte få betalas ut tidigare än det fjärde året efter det att bidraget lämnades. Om en anställd avgår med pension eller avlider skall ersättning dock få lämnas före det fjärde året utan att detta skall medföra avgiftsskyldighet för stiftelsen.”

**Likartade villkor**

I anförd proposition sägs också angående kravet på betydande andel av de anställda respektive kravet på likartade villkor, att detta ska innebära att minst ca en tredjedel av personalen omfattas av vinstandelssystemet och att ersättningen lämnas till dessa anställda efter enhetliga principer.

Kriteriet ”likartade villkor” har prövats i RÅ 2004 ref. 5. Det i målet aktuella bolaget tillämpade enligt sin beskrivning följande principer för vinstdelningen: Alla anställda i bolaget omfattas enligt anställningsavtal av bonussystemet och är således berättigade till vinstandel. Denna utgår endast under förutsättning att bolaget ger vinst. Bolagets styrelse fattar beslut om tilldelning för var och en på individnivå, varvid tilldelat belopp bedöms utifrån individens bidrag till företagets vinst. Beloppet i krontal kommer därför att variera mellan de enskilda individerna. Varje anställd får sedan själv avgöra hur stor del av bonusen som ska överföras till vinstandelsstiftelsen.

RR ansåg att tilldelningen av vinstmedel till bolagets anställda uppvisade alltför stora inslag av subjektiva bedömningar för att de till stiftelsen överförda medlen skulle kunna konstateras ha varit avsedda att tillkomma de anställda på likartade villkor. De utbetalda ersättningarna från vinstandelsstiftelsen skulle därmed ingå i stiftelsens avgiftsunderlag.

**Villkoren uppfylls inte**

Om arbetsgivaren i samband med avsättningen till stiftelsen inte uppfyller de villkor som krävs för avgiftsfrihet blir stiftelsen skyldig att betala arbetsgivaravgifter när ersättningar betalas ut från stiftelsen. Arbetsgivaren ska då inte betala SLF när avsättningen görs till vinstandelsstiftelsen. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-11-08 (dnr 5130 624867-04/111.

**PGI**

Av 2 kap. 14 § LIP framgår att ersättning från vinstandelsstiftelse inte utgör pensionsgrundande inkomst. Bestämmelsen är formulerad på samma sätt som motsvarande regel i AFL.

#### 8.2.7.9 Ersättning till idrottsutövare

Enligt 2 kap. 19 § SAL är en ersättning till en idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–12 §§ IL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet avgiftsfri, om ersättningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt AFL.

De särskilda reglerna för idrottsutövare gäller även vid beräkning av förmåner från den allmänna försäkringen. En inkomst till en idrottsutövare från en idrottsförening som understiger ett halvt prisbasbelopp är varken sjukpenning- eller pensionsgrundande (3 kap. 2 § 2 st. AFL respektive 2 kap. 13 § LIP).

Samma regler om idrottsutövare och det halva prisbasbeloppet gäller också för skyldigheten att göra skatteavdrag, se avsnitt 6.3.1.3.

Om ersättningen inklusive skattepliktiga förmåner uppgår till minst ett halvt prisbasbelopp, vilket för 2008 motsvarar 20 500 kr, ska arbetsgivaravgifter betalas på hela ersättningen. Det är ersättningen för arbete som ska uppgå till lägst det halva prisbasbeloppet. Kostnadsersättningar som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter ska inte inräknas vid jämförelsen med det halva prisbasbeloppet.

**Bakgrund**

Reglerna om arbetsgivaravgifter på ersättningar till idrottsutövare har under årens lopp varit föremål för flera ändringar.

I en dom 1975 avgjorde Försäkringsdomstolen, som då var högsta instans i ärenden om socialavgifter och förmåner enligt AFL, frågan om den inkomst en professionell fotbollspelare uppbar från sin förening skulle grunda rätt till sjukpenning. Domstolen fann att inkomsten inte utgjorde inkomst av förvärvsarbete och därför inte var förmånsgrundande och som en konsekvens av detta ej heller avgiftsgrundande. Däremot togs arbetsgivaravgifter ut på löner till tränare, domare och andra idrottsfunktionärer. Denna praxis ändrades helt genom ett antal regeringsrättsutslag vid mitten av 1980-talet: RÅ 84 1:100, RÅ 85 1:39, RÅ 86 ref. 132 samt RÅ 1988 ref. 93. I dessa prövades frågan om gränsdragningen mellan inkomst av förvärvsarbete och inkomst av annat arbete (ideellt arbete eller hobby). Regeringsrätten fann att om inkomsten var av i huvudsak kostnadstäckande natur och mottagaren av ersätt-

ningen inte hade avstått från annat förvärvsarbete för att erhålla den aktuella inkomsten, skulle den anses som inkomst av annat arbete och därför ej avgifts- eller förmånsgrundande. Praxisändringen innebar att avgifter togs ut på löner till professionella idrottsmän medan mindre ersättningar, i huvudsak kostnadstäckande, till idrottsutövare undantogs från socialavgiftsplikten. I samband med dessa utslag rekommenderade RSV att ersättningar till idrottsutövare som understeg ett halvt basbelopp skulle presumeras vara av i huvudsak kostnadstäckande natur. Denna praxis fick också genomslag beträffande ersättningar från alla ideella föreningar, således även andra än idrottsföreningar.

I samband med skattereformen uttalades (prop. 1989/90:110 s. 373 ff.) att i princip ska alla inkomster i inkomstslaget tjänst som ger rätt till socialförsäkringsförmåner beläggas med socialavgifter. Denna princip skulle då innebära att ersättningar till idrottsutövare blev förmåns- och avgiftsgrundande så snart beloppsgränsen 1 000 kr uppnåddes. För att undvika att idrottsrörelsen skulle belastas med stora kostnadsökningar för arbetsgivaravgifter infördes 1991 den nuvarande s.k. halva basbeloppsregeln i GSAL (1981 års lag).

Observera att bestämmelsen i 2 kap. 19 § SAL tar sikte endast på idrottsutövare. För medlemmar i andra ideella föreningar som får viss ersättning för arbete från föreningen, gäller således att föreningen är skyldig att betala arbetsgivaravgifter när beloppsgränsen 1 000 kr uppnås. Detta gäller även om arbetet huvudsakligen utförs ideellt.

**Idrottslig verksamhet**

En förutsättning för avgiftsbefrielsen enligt SAL är som nämnts ovan, att ersättningen till idrottsutövaren kommer från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–12 §§ IL och att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation (prop. 1990/91:76 s. 9). Som jämförlig organisation torde inräknas t.ex. Svenska Korporationsidrottsförbundet, Friluftsfrämjandet samt Sveriges Olympiska Kommitté.

KR i Jönköping har i en dom 1999-06-02 (mål nr 65–68-1999) funnit att sådan verksamhet som Svenska Kennelklubben bedriver i samband med hundtävlingar inte kunde anses som sådan idrottslig verksamhet som kunde innebära avgifts-

befrielse. Domen överklagades till RR, som inte medgav prövningstillstånd.

**Friluftsfrämjandet**

I RÅ 1999 ref. 25 ansåg Regeringsrätten att Friluftsfrämjandet var en sådan ideell förening som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet trots att Friluftsfrämjandet inte är anslutet till Sveriges Riksidrottsförbund. Domstolen fann också att de ideella ledare och instruktörer som fungerat som aktiva lägerledare skulle jämställas med sådana idrottsutövare som avses i bestämmelsen i SAL.

**Instruktörer, tränare och övriga funktionärer**

Skatteverket har i sina Allmänna råd (SKV A 2007:15) angivit att till kategorin idrottsutövare bör räknas aktiva deltagare i den idrottsliga verksamheten liksom tränare, idrotts-instruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare och därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer bör här även avses sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, tävlingar, matcher och liknande tillfällen och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.

**Gothia Cup**

KR i Göteborg har i en dom 2002-11-21 (mål nr 5143–5144-1999) prövat vilka funktionärer som kan räknas som idrotts-utövare. Målet gällde ett stort antal funktionärer som anlitades för allehanda uppgifter i samband med en årlig stor fotbolls-turnering i Göteborg för ungdomar från hela världen (Gothia Cup). Funktionärerna arbetade exempelvis med att ordna transporter av deltagarna, som köks- och serveringspersonal samt som gruppvärdar m.m. KR uttalade att flera av dessa arbeten rent allmänt sett till sin natur inte har samband med idrottsliga prestationer. Ersättningen till de personer som utfört dessa arbetsinsatser avsåg uteslutande deras arbete för tävlingen Gothia Cup. Sett mot den bakgrunden måste även arbetsinsatser av nu nämnt slag betraktas som direkt nöd-vändiga för fotbollstävlingens genomförande. KR fann därför att arbetsgivaravgifter inte skulle betalas på ersättningarna till ifrågavarande funktionärer. Skatteverket beslutade att inte överklaga domen.

**Matchläkare**

Enligt RÅ 2004 ref. 88 ansågs en läkare som biträtt bandy-klubb i samband med matcher och träningar inte vara en sådan idrottsutövare som avses i SAL, varför ersättning till läkaren skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. RR gjorde följande bedömning.

> ”Enligt den aktuella bestämmelsen i SAL bortses vid bestämmandet av avgiftsunderlaget för arbetsgivar-

avgifter från ersättning från en idrottsförening till en idrottsutövare, om ersättningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp. Vad som redovisats ovan angående bakgrunden till bestämmelsen ger vid handen att en relativt generös tolkning av begreppet idrottsutövare varit avsedd. Att så är fallet har också visst stöd i rättsfallet RÅ 1999 ref. 25 enligt vilket aktiva lägerledare inom Friluftsfrämjandet ansetts vara idrottsutövare i den mening som avses i den aktuella bestämmelsen. Oavsett det nu nämnda förhållandet faller det sig enligt Regeringsrättens mening inte naturligt att innefatta en läkare under begreppet idrottsutövare, även om denne bistår idrottsföreningen i samband med matcher och träningar. Till detta kommer att det grundläggande syftet med bestämmelsen synes ha varit att undanta mindre ersättningar som närmast varit avsedda att täcka idrottsutövarens kostnader från avgiftsbeläggning. Av utredningen i målet framgår inte att den av klubben utbetalade ersättningen varit avsedd att täcka utgifter som läkaren haft i samband med sitt uppdrag för föreningen. Ersättningen får i stället antas ha utgått för arbete som läkaren utfört inom ramen för sin ordinarie yrkesutövning. Med hänsyn till det anförda kan läkaren inte anses vara idrottsutövare i den mening som avses i den ifrågavarande undantagsbestämmelsen. Detta gäller även om läkaren i fråga utfört ideellt arbete i den meningen att ersättningen inte motsvarar värdet av den gjorda arbetsinsatsen. Den utbetalade ersättningen skall därför inräknas i underlaget för arbetsgivaravgifter."

**Kökspersonal**

Enligt en kammarrättsdom (KRJ 2005-10-27, mål nr 657-05) ansågs inte kökspersonal vid tävlingar som idrottsutövare i SAL:s mening. En idrottsförening hade anlitat kökspersonal vid en skola för att stå för utspisningen i samband med en större tävling med ca 1 200 deltagare. Utspisningen skedde i skolans matsal med dess ordinarie personal. Ersättningarna till personalen var lika stor som den lön de hade i sin normala anställning hos kommunen.

**Ordningsvakter**

I en annan kammarrättsdom (KRJ 2005-11-08, mål nr 825-04) ansågs inte heller ordningsvakter som idrottsutövare i SAL:s mening. LR, vars dom fastställdes av KR, anförde att även om matcher inte får anordnas utan ordningsvakter har vakternas arbetsinsatser inte riktat sig mot den idrottsliga verksamheten som sådan. Insatserna kunde därmed inte anses vara en direkt

förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Ersättningen till vakterna betraktades därför inte som ersättning till idrottsutövare-

**Administrativa uppgifter**

Däremot är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen huvudsakligen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. kontorsarbete, styrelseuppdrag och liknande, inte att hänföra till denna grupp. Föredragshållare, kursledare o.d. omfattas i denna egenskap inte heller av begreppet idrottsutövare.

Dåvarande Riksskatteverket har i en skrivelse 1999-01-13 (dnr 11668-98/900) tagit upp frågan om den halva basbeloppsregeln även kan tillämpas på idrottsersättningen utan hänsyn till att idrottsföreningen samtidigt utbetalat ersättningar för andra arbeten, t.ex. administrativa arbetsuppgifter. Verket uttalade att bestämmelsen i SAL bör tolkas så att man bedömer den idrottsutövande verksamheten för sig utan att ta hänsyn till att vederbörande även utfört administrativa uppgifter åt föreningen. Den motsatta tolkningen skulle också medföra att en person som utför exempelvis kansliarbete eller andra administrativa uppgifter för en annan förening behandlas annorlunda än den som gör motsvarande arbete åt samma förening i vilken han samtidigt är idrottsutövare.

Vid beräkningen av underlaget för det halva prisbasbeloppet ska hänsyn tas till all skattepliktig ersättning för arbete eller prestationer för föreningen. Av Skatteverkets information om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet (SKV M 2007:12) framgår att som skattepliktig inkomst räknas all kontant ersättning som uppbärs till följd av den idrottsliga verksamheten. Sålunda räknas till skattepliktig inkomst även prispengar, segerpremier, fickpengar, träningsersättningar, ersättningar för förlorad inkomst. Även engångsbelopp, s.k. övergångssumma, som utbetalas av förening eller annan till en spelare för att ansluta denne till föreningen utgör skattepliktig inkomst. Hit räknas även ersättningar eller bidrag för inköp av personlig egendom såsom bil, bostad och möbler liksom ersättning från företag, t.ex. i form av sponsorbidrag i utbyte mot reklam eller liknande. Även ersättningar som rubriceras som stipendier o.d. är i regel skattepliktiga om de har ett direkt samband med den idrottsliga verksamheten och närmast utgör ersättning för prestationer för utbetalaren eller någon i intressegemenskap med denne. Läs mer om stipendier i SKV M 2007:12.

I underlaget för det halva prisbasbeloppet ska också inräknas alla skattepliktiga förmåner idrottsutövaren erhåller från föreningen, t.ex. fri bil och bostad.

Engångsbelopp som utbetalas för att värva viss person till en förening är skattepliktig för mottagaren och utgör underlag för arbetsgivaravgifter för utbetalaren.

**Tävlingsvinster**

Enligt 8 kap. 4 § IL är tävlingsvinster emellertid skattefria om de inte hänför sig till anställning eller uppdrag, inte består av kontanter eller liknande (t.ex. presentkort) och avser minnesföremål eller har ett värde som uppgår till högst 3 % av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (= 1 200 kr 2008). Skattefriheten innebär också avgiftsfrihet enligt 2 kap. 12 § 1 SAL.

**Idrottsredskap**

Skatteverket anger i sina allmänna råd (SKV A 2007:15) att idrottsredskap som idrottsutövare får eller får låna från t.ex. förening eller fabrikant för att användas i den idrottsliga verksamheten inte bör anses som skattepliktig förmån. Värdet blir då inte heller underlag för socialavgifter.

I de allmänna råden anger Skatteverket vidare att fria kläder som har enhetlig prägel och som ska användas i den idrottsliga verksamheten, t.ex. i samband med större idrottsevenemang såsom världsmästerskap och europamästerskap, bör jämställas med uniform. Sådan förmån bör därför inte föranleda beskattning. Någon avgiftsplikt uppkommer då inte.

**Kostnads-ersättningar**

Samma regler för kostnadsersättningar gäller för idrottsutövare som för övriga inkomsttagare. Sådana kostnadsersättningar som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter ska inte inräknas i det halva prisbasbeloppet.

Ersättningar för resor till ordinarie träningsplats eller för resor till tävlingar på hemmaplan räknas som ersättning för resor till och från arbetet och ska därför ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. En idrottsmans hemmaarena räknas normalt som idrottsmannens tjänsteställe. Idrottsdomare som anlitas av en idrottsförening eller annan arrangör anses ha sitt tjänsteställe på den matcharena där matchen döms, varför idrottsdomares resor till och från matcher i sådana fall jämställs med resor till och från arbetet eller inställelseresor. Idrottsdomare som däremot är anlitade av idrottsförbund på riks- eller distriktsnivå för att döma i matcher eller tävlingar får normalt anses ha sitt tjänsteställe i bostaden och inte på de platser där idrottstävlingarna äger rum. Detta gäller även om den lokala

arrangören betalar ut en mindre del av ersättningen till domaren, t.ex. reseersättning. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-04-24 dnr 131 349547-08/111.

Resor i samband med matcher, tävlingar o.d. på bortaplan räknas som tjänsteresor, varför ersättningar för sådana resor räknas som icke avgiftspliktiga kostnadsersättningar.

*Exempel*

En fotbollsspelare har under ett år erhållit matchpremier på sammanlagt 18 000 kr samt traktamenten och bilersättningar med avdragsgilla schablonbelopp i samband med matcher på bortaplan med sammanlagt 3 000 kr. Därutöver har han inte erhållit några ersättningar från föreningen. Eftersom ersättningen för arbetet från föreningen understiger ett halvt prisbasbelopp ska föreningen inte betala arbetsgivaravgifter. Då samma regler även gäller för skatteavdrag ska föreningen inte heller göra skatteavdrag på ersättningen. Ersättningen får dessutom inte inräknas i den pensionsgrundande inkomsten för fotbollspelaren. Däremot är ersättningen fullt ut skattepliktig för mottagaren och idrottsföreningen ska redovisa beloppet på kontrolluppgift för spelaren. Beloppet anges i ruta 31 på kontrolluppgiften.

I det fall föreningen i exemplet ovan i stället betalar ut matchpremier med 25 000 kr, överstiger ersättningen det halva prisbasbeloppet och blir i sin helhet underlag för fulla arbetsgivaravgifter.

**Skattefria inställelse- och arbetsresor**

Under förutsättning att en anställd eller en uppdragstagare, t.ex. en tillfälligt anlitad tävlingsdomare, inte får något arvode eller någon förmån i övrigt i samband med ett uppdrag, kan skattefri reseersättning betalas ut för dennes resor till och från tävlingsarenan etc. (11 kap. 26 a § första stycket IL).

Som framgått ovan är det endast idrottsföreningar som omfattas av halva basbeloppsregeln. För det fall en annan arbetsgivare än en idrottsförening ger ut ersättning till en idrottsutövare för hans idrottsliga prestationer, ska arbetsgivaravgifter betalas enligt vanliga regler, dvs. så snart ersättningen inklusive värdet av skattepliktiga förmåner uppgår till minst 1 000 kr under ett och samma år.

Regeln om det halva prisbasbeloppet påverkar som nämnts inte skyldigheten att lämna kontrolluppgift på utgivna ersättningar till idrottsutövare. En idrottsförening är således skyldig att lämna

kontrolluppgift på ersättning till idrottsutövare så snart värdet av ersättning eller förmån uppgår till 100 kr (6 kap. 5 § LSK).

#### 8.2.7.10 Ersättning för skiljemannauppdrag

Ersättning för skiljemannauppdrag är enligt 2 kap. 20 § SAL avgiftsfri om parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet.

Skiljeförfarande är en form av process mellan parterna i ett avtalsförhållande för att lösa en tvist mellan parterna. Skiljeförfarande tillämpas ofta för att minska processkostnaderna vid tvister och för att tvisten ska få ett snabbt avgörande. En klausul i ett avtal om att tvister ska lösas genom skiljeförfarande innebär att parterna avtalat om att tvisten inte får anhängiggöras vid allmän domstol. Om inte parterna avtalat om annat tillämpas de bestämmelser som finns i lag (1999:116) om skiljeförfarande. Enligt den lagen utser vardera parten en skiljeman, varefter dessa utser en tredje som vanligen fungerar som ordförande. Arvoden till skiljemännen bestäms i skiljedomen och anges särskilt för varje skiljeman. I domen anges även hur betalningen av arvodena ska fördela sig på parterna. Dessa är enligt lagen solidariskt betalningsansvariga för ersättningen.

Parterna i ett skiljeförfarande är om inte annat avtalats solidariskt betalningsansvariga för arvodena till skiljemännen. Regeln om undantag från avgiftsskyldigheten i 2 kap. 20 § SAL har införts för att göra det lättare att förlägga internationella skiljedomsförfaranden till Sverige. En förutsättning för undantaget är att båda parterna är av utländsk nationalitet. (se prop. 1981/82:199 s. 23–25).

Om någon av parterna inte är utländsk gäller vanliga regler för betalning av arbetsgivaravgifter. Om skiljeförfarandet äger rum i Sverige är det fråga om arbete i Sverige och den som ger ut ersättning till skiljemän som inte har F-skattsedel ska betala arbetsgivaravgifter. Även om betalning till någon del görs på grund av parts solidariska betalningsansvar, är det utgivaren av ersättningen som ska betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på ersättningen. Om ingen av parterna betalar frivilligt, kan Skatteverket till följd av det solidariska betalningsansvaret vända sig till vem som helst av parterna och kräva avgifter.

#### 8.2.7.11 Ersättning till barn och make

Det finns inte någon nedre åldersgräns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Därför ska arbetsgivaravgifter betalas på ersättning för arbete även till små barn så snart den allmänna beloppsgränsen uppnåtts. Det förhållandet att skatteavdrag i vissa fall inte behöver göras från ersättning till skolungdom som arbetar extra på ferier innebär inte någon motsvarande befrielse från arbetsgivaravgifter. Observera reglerna i 2 kap. 28 § om sänkta arbetsgivaravgifter på ersättningar till den som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år.

Undantag från denna huvudregel gäller i vissa fall för ersättning till arbetsgivarens egna barn. Ersättning för arbete till barn är enligt 2 kap. 22 § SAL avgiftsfri om avdrag för utgiften för ersättningen inte får göras enligt 60 kap. 2 § IL.

Avdrag får enligt bestämmelsen i IL inte göras i enskild näringsverksamhet för ersättning för arbete till den skattskyldiges barn under 16 år. När det gäller ersättning till barn som fyllt 16 år får avdraget inte överstiga marknadsmässig ersättning för barnets arbetsinsats.

Vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter ska ersättning till företagsledare, make och barn anses ha utgetts till den som enligt bestämmelserna i 60 kap. 12–14 §§ IL ska beskattas för ersättningen (2 kap. 25 § SAL). För barn till företagsledare eller dennes make i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag innebär reglerna att om barnet är under 16 år beskattas dess lön hos den av makarna som har den högsta inkomsten. Samma gäller för lön till äldre barn till den del lönen överstiger marknadsmässig lön. De löner som ska beskattas hos någon av föräldrarna blir underlag för arbetsgivaravgifter om verksamheten drivs i aktiebolagsform. Om den i stället drivs som handelsbolag kommer lönen till barnet i regel att ingå i underlaget för egenavgifter för den förälder som beskattas för lönen.

**Lön till make**

Ersättning för arbete till maken till en företagsledare i fåmansföretag ska enligt 60 kap. 13 § IL tas upp av maken till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del tas upp av företagsledaren. Fåmansföretaget betalar arbetsgivaravgifter enligt vanliga regler oavsett vem av makarna som beskattas för ersättningen enligt 2 kap. 25 § SAL.

Det finns inget uttalat i SAL om ersättning som utges till arbetsgivarens make. I 60 kap. 3–10 §§ IL anges hur ersätt-

ningar ska tas upp när en näringsverksamhet bedrivs gemensamt av makarna. Enligt 3 § får avdrag i enskild näringsverksamhet inte göras för ersättning för arbete som utförs av den skattskyldiges make. Sådan ersättning ska inte heller tas upp av maken. Om den ena maken är företagsledande och den andra är medhjälpande make får makarna fördela inkomsterna så att medhjälpande maken får ta upp så stor del av överskottet i verksamheten som motsvarar marknadsmässig ersättning för den medhjälpande makens arbete. Inkomsten för medhjälpande maken ska då tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och utgör därför underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 3 § SAL.

#### 8.2.7.12 Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

I 2 kap. 23 § SAL anges att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på sådan utdelning och kapitalvinst som enligt 49 kap. 16 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. IL ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna i IL behandlar kapitalvinster vid avyttring av andelar i handelsbolag och fåmansföretag samt utdelningar i sådana företag, i den mån dessa ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Trots att beloppen ska beskattas som inkomst av tjänst är de avgiftsfria. De är inte heller pensionsgrundande vilket framgår av 2 kap. 16 § LIP.

Enligt de s.k. stoppreglerna fanns tidigare ett antal olika ersättningar som skulle beskattas i inkomstslaget tjänst men som var undantagna från uttag av arbetsgivaravgifter. Av dessa stoppregler återstår bara reglerna om förbjudna lån som enligt 11 kap. 45 § IL ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Eftersom ett lån inte kan betraktas som ersättning omfattas det inte av bestämmelserna om avgiftspliktig ersättning i 2 kap. 10 § SAL (jfr prop. 2000/01:8 s. 107). Se även avsnitt 8.2.4.4.

#### 8.2.7.13 Lön som utbetalas efter att arbetstagare avlidit

Arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättning för arbete som betalas ut till dödsboet efter en person som avlidit. Detta gäller för utbetalningar som görs under samma kalenderår som dödsfallet inträffat. De allmänna avgiftsreglerna tillämpas under dödsfallsåret på samma sätt som om arbetstagaren levt hela året. Om arbetsersättningar betalas ut påföljande eller senare år ska arbetsgivaravgifter däremot inte betalas.

I 2 kap. SAL finns ingen uttrycklig bestämmelse om arbetsgivaravgifter för betalningsmottagare som avlidit. Beträffande

egenavgifter sägs det i 3 kap. 12 § SAL att avgiftsunderlag för egenavgifter inte ska fastställas om den avgiftsskyldige avlidit under året före taxeringsåret. PGI ska med ett undantag inte beräknas för det år den försäkrade avlidit. Undantaget avser det fall då den försäkrade begärt överföring av pensionsrätt för premiepension till sin make (2 kap. 2 § LIP). I sådant fall ska PGI beräknas även för dödsfallsåret.

Eftersom inkomster som uppbärs under dödsfallsåret i visst fall kan vara underlag för PGI och eftersom det i SAL inte finns motsvarande undantag som för egenavgifterna ska därför arbetsgivaravgifter betalas på de arbetsersättningar som ges ut till dödsboet efter en anställd som avlidit under året. Det gäller ersättningar som betalas före årets utgång.

Ersättningar som betalas ut ett senare år till dödsboet behandlas på samma sätt som övriga arbetsersättningar till en juridisk person och innebär att arbetsgivaravgifter inte ska betalas. Jfr Skatteverkets rättsliga ställningstagande 2008-03-05 (dnr 131 130127-08/111).

### 8.2.8 Hur avgiftsunderlaget beräknas

#### 8.2.8.1 Redovisningsperioden

Huvudregeln för hur underlaget för arbetsgivaravgifter ska beräknas finns i 2 kap. 24 § SAL. Där anges i 1 st. att avgiftsunderlaget är summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad.

Enligt SBL ska arbetsgivaravgifter beräknas för varje redovisningsperiod (9 kap. 1 §). En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad. Arbetsgivaravgifter för en redovisningsperiod ska redovisas i en skattedeklaration nästföljande månad. Avgifterna ska också betalas under den månaden.

I praktiken innebär detta att arbetsgivaravgifter i de allra flesta fall beräknas, debiteras och betalas per kalendermånad. Den beräkning och betalning av avgifterna som ska göras enligt SBL är slutlig och inte preliminär.

För att harmonisera bestämmelserna i SAL med SBL:s regler infördes därför den nu aktuella regeln om att arbetsgivaravgifter ska betalas och beräknas per kalendermånad i stället för per år som gällde tidigare.

Enligt 2 kap. 24 § 2 st. SAL ska i avgiftsunderlaget också ingå tidigare under året utgiven avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en ersättning som utgetts under kalendermånaden

blir avgiftspliktig. Bestämmelsen avser det fall att arbetsgivaravgifter ska betalas på en ersättning endast om den under ett år sammanlagt överstiger ett visst belopp. På exempelvis en idrottsförenings ersättning till idrottsutövare ska arbetsgivaravgifter betalas så snart ersättningen under året uppgår till ett halvt prisbasbelopp. Om ersättningen betalas ut successivt med ett lägre belopp under två eller flera månader ska avgifterna betalas för den månad när beloppsgränsen uppnås.

*Exempel*

En idrottsförening betalar till en viss idrottsutövare 5 000 kr i juni och 10 000 kr i juli. Arbetsgivaravgifter betalas inte. I augusti utbetalas 8 000 kr. Därmed har beloppsgränsen överskridits och avgiftsskyldighet har inträtt. I den skattedeklaration som lämnas i september ska redovisas ett avgiftsunderlag för den aktuella idrottsutövaren på 23 000 kr.

Bestämmelsen i 2 kap. 24 § 2 st. SAL är däremot inte tillämplig i fråga om ersättningar som ges ut av privatpersoner. För dessa ersättningar gäller i stället att arbetsgivaravgifter ska betalas först när det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att uppgå till 10 000 kr eller mer. Se ovan vid avsnitt 8.2.3.3.

**Dispens**

Övergången från att beräkna och betala arbetsgivaravgifterna per år till att göra detta per kalendermånad har praktisk betydelse i endast några speciella fall. Det avser situationer där Skatteverket beslutat att arbetsgivaravgifterna får redovisas på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än vad som följer av de normala reglerna (10 kap. 12 § SBL). Sådan dispens kan undantagsvis lämnas för utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. En dispens innebär att redovisningen och betalningen av arbetsgivaravgifterna får ske vid en senare tidpunkt men inte att avgifterna ska beräknas på något annat underlag än vad som följer av de vanliga reglerna. Även i dispensfallen ska alltså arbetsgivaravgifterna beräknas på summan av den avgiftspliktiga ersättning som har utgetts under respektive kalendermånad (prop. 2000/01:8 s. 78 f). Det torde dock inte krävas att den arbetsgivare som har sådan dispens måste lämna 12 stycken SKD utan det bör räcka med en SKD samt en skrivelse som anger fördelningen av utgiven ersättning per redovisningsmånad.

#### 8.2.8.2 Kontantprincipen

Enligt 2 kap. 24 § SAL gäller kontantprincipen och bestämmelsen ger svar på frågan om tidpunkten för avgiftsskyldighetens inträde. Arbetsgivaravgifter ska betalas på summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad. Här gäller samma kontantprincip som finns på beskattningsområdet med den skillnaden att redovisningsperioden är en månad i stället för ett kalenderår. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del. Samma princip gäller vid beräkningen av socialförsäkringsförmåner. I 2 kap. 18 § LIP sägs att till grund för beräkningen av en försäkrads pensionsgrundande inkomst ett visst intjänandeår ska läggas den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt för det året. Att pensionsgrundande inkomst i vissa fall också beräknas på inkomster som inte taxeras framgår av 19 §.

Kontantprincipen är numera strikt och innebär vid betalningar kring ett årsskifte att den skattskyldige och arbetsgivaren inte har någon möjlighet att välja till vilket år inkomsten ska hänföras.

**Förmåner**

Redovisning av arbetsgivaravgifter görs i SKD månaden efter det att lönen eller ersättningen utgetts resp. månaden efter att någon fått en skattepliktig förmån (9 kap. 1 och 2 §§ och 10 kap. 14 och 18–24 §§ SBL).

Beskattningstidpunkten för skattepliktiga förmåner styr också när arbetsgivaravgifter ska betalas på förmånerna. Regler om beskattningstidpunkten för intäkter finns i 10 kap. 8–11 §§ IL. Där sägs att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del. Regeln är tillämplig på ersättning i såväl kontanter som skattepliktiga förmåner. I prop. 1993/94:90 s. 82 sägs bl.a. följande om beskattningstidpunkten för förmåner: ”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen.”

I normalfallet föreligger det inga svårigheter att fastställa när någon får en förmån. Exempelvis anses bil- och bostadsförmån som erhålls löpande innebära att arbetsgivaren också måste betala arbetsgivaravgifter löpande för varje månad som arbetstagaren åtnjuter dessa förmåner. Vid varje redovisningstillfälle

måste alltså arbetsgivaren redovisa och betala arbetsgivaravgifter på värdet av förmåner åtnjutna under närmast föregående kalendermånad.

I 10 kap. 9–11 §§ IL finns några särregler som anger beskattningstidpunkten för vissa angivna förmåner.

**Tågresor**

Enligt 9 § ska förmån av inrikes tågresor för anställda i rese- och trafikbranschen tas upp som intäkt det beskattningsår då den skattskyldige disponerar över årskortet. Det innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas månaden efter den månad den anställde först kan disponera kortet.

**Drivmedel**

Enligt 10 § ska förmån av drivmedel räknas till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del. Här kan det alltså inträffa att beskattningen sker ett senare år än det när den anställde åtnjutit förmånen. Regeln har tillkommit av praktiska skäl och gäller för såväl privatägd bil som för förmånsbil. När betalning för drivmedel sker med kort kan det dröja upp till en månad innan faktura kommer från bensinbolaget. Om inte undantagsregeln fanns skulle det innebära svårigheter att rätt beräkna och i rätt tid redovisa förmånen.

**Värdepapper, personaloptioner**

I 11 § anges att om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker. Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor (personaloptioner), tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts. Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas. Se också ovan vid avsnitt 8.2.1.5 Ersättningar från utlandet. Se vidare om beskattningstidpunkten för personaloptioner m.m. i avsnitt 6.8.2.5.

#### 8.2.8.3 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen

**Företagsstöd**

Åren 1997–2007 fanns bestämmelser om särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen, s.k. generellt företagsstöd. Avdraget uppgick till 5 % av avgiftsunderlaget upp till ett visst tak. Företagsstödet har avskaffats i två steg. Under 2007 gällde det med halverade procentsatser och belopp och från 2008 har det avskaffats i sin helhet. En utförlig beskrivning av regelverket finns i Handledning för skattebetalning 2006 i avsnitt 8.2.8.3.

**Regionalt företagsstöd**

Fr.o.m. 2002 gäller regler om regionalt företagsstöd för verksamheter som bedrivs i stödområdet. Dessa regler finns i särskild lag, lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen**.** Bestämmelserna om detta behandlas nedan vid avsnitt 8.4.

## 8.3 Egenavgifter

### 8.3.1 Allmänt

Socialavgifter enligt SAL betalas i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. Egenavgifterna behandlas i lagens 3 kap. som är uppbyggt enligt samma mönster som kapitlet om arbetsgivaravgifter. Det behandlar avgiftsskyldigheten, situationer när avgifter ska betalas, avgiftspliktiga respektive avgiftsfria inkomster, avgiftsunderlaget samt avgifterna och avgiftsberäkningen. När en inkomst anges som avgiftsfri avses att den inte är underlag för egenavgifter. Det innebär inte alltid att den är undantagen från socialavgifter generellt utan det kan i stället i vissa fall vara så att avgifterna ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter (3 kap. 11 § SAL).

Egenavgifter betalas av fysiska personer och i första hand på inkomster som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessutom finns i lagen angivna ett antal situationer när egenavgifter ska betalas på inkomst av tjänst.

Egenavgifterna enligt SAL är för 2008 23,22 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift 7,93 %
2. föräldraförsäkringsavgift 2,20 %
3. ålderspensionsavgift 10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift 1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift 0,50 %
6. arbetsskadeavgift 0,68 %

Till detta kommer allmän löneavgift med 7,49 procent vilket innebär att den sammanlagda egenavgiften uppgår till 30,71 procent av avgiftsunderlaget. Allmän löneavgift ska betalas av den som betalar egenavgifter enligt 3 kap. SAL.

### 8.3.2 Avgiftsskyldigheten

Huvudregeln i 3 kap. 1 § SAL anger att en fysisk person som har avgiftspliktig inkomst ska betala egenavgifter enligt bestämmelserna i samma kapitel. Här framgår alltså att det endast är fysiska personer som ska betala egenavgifter. Vilka inkomster som är avgiftspliktiga framgår av 3–8 §§, dvs. inkomst av aktiv näringsverksamhet samt inkomst av tjänst i vissa fall. Att inkomst av näringsverksamhet kan vara avgiftsfri i vissa fall framgår av 11 §. Det är i princip samma inkomster som enligt LIP utgör PGI av annat förvärvsarbete (2 kap. 6–8 §§ LIP). Något krav på inskrivning i Försäkringskassan finns inte längre. Svenskt medborgarskap saknar också helt betydelse för avgiftsskyldigheten.

**Arbete i Sverige**

Skyldigheten att betala socialavgifter är kopplad till sådant arbete som medför att man omfattas av den arbetsbaserade försäkringen enligt SofL. Denna grundprincip inom socialförsäkrings- och socialavgiftsområdet har för egenavgifterna kommit till uttryck i 3 kap. 2 § SAL, enligt vilken bestämmelse egenavgifter ska betalas på avgiftspliktig inkomst av

1. arbete i Sverige, och
2. arbete i utlandet om den avgiftsskyldige när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten inom Europeiska unionen (EU) eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt avtal med andra stater.

Vad som ska anses som arbete i Sverige regleras i 1 kap. 6 § SAL där det i första stycket sägs att med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det ska vara fråga om arbete som rent fysiskt utförs här i landet. Undantag från denna huvudregel finns i andra stycket beträffande den som bedriver näringsverksamhet och i 8 § för den som är utsänd av en arbetsgivare i Sverige respektive den som är hitsänd av en utländsk arbetsgivare. I 8 § görs en hänvisning till utsändningsreglerna i 2 kap. 9 § SofL.

För egenföretagare finns ingen utsändningsregel. I förarbetena till SofL, prop. 1998/99:119 sägs beträffande egenföretagares försäkringstillhörighet följande på s. 105f:

> ”Beträffande *egenföretagare* anser regeringen i likhet med utredningen att det inte behöver införas några utsändningsbestämmelser. Deras arbetsbaserade förmåner samt socialavgifter grundas i mycket stor

> utsträckning på inkomster som beskattas i Sverige. Försäkringsskyddet skall för dessa därför kopplas till att själva verksamheten bedrivs här i landet. Detta innebär att tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige, om det utförs som ett led i en här bedriven verksamhet."

Denna regeringens uppfattning kommer till uttryck i 1 kap. 6 § 2 st. SAL. Där sägs att om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § IL ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet. Den egenföretagare som bedriver näringsverksamhet här och som inom ramen för denna verksamhet också utför arbete utomlands ska således betala egenavgifter även för den del av verksamheten som bedrivs utomlands.

En självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands ska inte räknas som arbete i Sverige och inkomsterna därifrån ska därför inte vara underlag för egenavgifter. Av 2 kap. 23 § IL framgår att utomlands bedriven självständig näringsverksamhet alltid ska anses som passiv näringsverksamhet. På inkomster från sådan ska inte heller särskild löneskatt betalas. Enligt 2 § SLFL ska särskild löneskatt visserligen betalas på överskott av passiv näringsverksamhet, men förutsättningen för detta är att den bedrivs här i landet.

**EG-rätten m.m.**

På grund av gemenskapsrätten inom EES-området (förordning 1408/71) och på grund av avtal med andra stater (socialförsäkringskonventioner) kan det komma i fråga att betala egenavgifter även på inkomster från arbete utomlands om den avgiftsskyldige omfattas av svensk socialförsäkring (3 kap. 2 § 2 SAL). EG:s regler innehåller bestämmelser som innebär att även en egenföretagare kan anses som utsänd och under utsändningstiden vara omfattad av socialförsäkringen i det land varifrån han är utsänd. EG-rätten innebär i detta fall en utvidgning av avgiftsskyldigheten i förhållande till våra interna regler. Exempelvis kan en person som bedriver en enskild näringsverksamhet i Sverige och som under högst ett år ska bedriva näringsverksamhet i Norge vara fortsatt försäkrad till socialförsäkringen här. Han ska då i princip betala egenavgifter på inkomsten från verksamheten i Norge. EG-rätten innebär i detta fall en utvidgning av avgiftsskyldigheten jämfört med vad som gäller enligt vår interna rätt. Betalning av egenavgifter förutsätter dock att personen blir taxerad i Sverige för inkomsten från Norge. Enligt 3 kap. 12 § SAL är underlaget för beräkning av egenavgifter summan av de avgiftspliktiga

nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt. För inkomster som inte taxeras i Sverige finns för närvarande ingen möjlighet att debitera några egenavgifter. PGI ska dock beräknas.

EG-rätten och avtal med andra stater kan också innebära en begränsning i socialförsäkringstillhörigheten och skyldigheten att betala avgifter jämfört med den interna rätten. En person som är bosatt i ett annat EES-land och som arbetar här som egenföretagare kan på grund av EG-rätten vara fortsatt försäkrad i bosättningslandet. Detta måste då personen styrka med intyg om tillämplig lagstiftning på blankett E 101. Egenavgifter ska då inte betalas här även om personen skulle vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Denna EG-rättens inskränkning av vår interna rätt framgår beträffande socialavgifterna av 1 kap. 3 § SAL.

### 8.3.3 Avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet

Det vanligaste fallet när egenavgifter ska betalas avser fysiska personer som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Av 3 kap. 3 § SAL framgår att det är överskottet av näringsverksamheten som utgör underlag för egenavgifter. Vidare förutsätts att den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning, dvs. det ska vara fråga om aktiv näringsverksamhet enligt 2 kap. 23 § IL. Om verksamheten bedöms som passiv ska särskild löneskatt betalas i stället för egenavgifter. Jfr motsvarande bestämmelse beträffande PGI i 2 kap. 6 § LIP. Även här framgår kopplingen mellan socialförsäkringsförmånerna och avgifterna. På inkomster som inte är förmånsgrundande betalas inte egenavgifter.

**Aktiv/passiv näringsverksamhet**

För att en näringsverksamhet ska bedömas som aktiv krävs i normalfallet att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Kravet på att aktiviteten ska uppgå till minst en tredjedels årsarbetstid kan jämkas med hänsyn till omständigheterna. Den som vid sidan av en anställning bedriver en näringsverksamhet som i huvudsak baseras på den egna arbetskraften får anses ha uppfyllt aktivitetskravet även om tredjedelskravet inte uppnåtts. Se vidare om gränsdragningen mellan aktiv/passiv näringsverksamhet i avsnitt 7.3.2.

**F-skatt**

Som ovan nämnts betalas egenavgifter i första hand av egenföretagare och delägare i handelsbolag på överskottet av den aktiva näringsverksamheten. Detta gäller alltid för delägare i

handelsbolag och det gäller också för enskilda näringsidkare under förutsättning att de har F-skattsedel utan villkor eller åberopar en F-skattsedel med villkor. På den del av överskottet i verksamheten som inte avser ersättning för arbete för annans räkning ska också alltid betalas egenavgifter oavsett vilket slag av skattsedel som näringsidkaren har. På ersättning för arbete som betalas ut till den näringsidkare som inte har F-skattsedel, eller vid innehav av F-skattsedel med villkor (FA-sedel), till den som inte åberopar en F-skattsedel, ska egenavgifter däremot inte betalas. Detta framgår av 3 kap. 11 § som behandlar avgiftsfri inkomst. I stadgandet uttrycks detta med att egenavgifter inte ska betalas på ersättning för arbete om utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen enligt 2 kap.

Arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. betalas på ersättning för arbete oavsett om ersättningen för betalningsmottagaren utgör inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Arbetsgivaravgifter ska dock inte betalas om mottagaren har F-skattsedel (2 kap. 5 §). Om arbetsgivaravgifter inte ska betalas tas egenavgifter ut. Om inkomsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska egenavgifterna betalas med stöd av 3 kap. 3 § och om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst tas egenavgifter ut med stöd av 3 kap. 8 §.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

### 8.3.4 Avgiftspliktig inkomst av tjänst

Egenavgifter betalas i normalfallet av egenföretagare och delägare i handelsbolag. I vissa fall kan det komma ifråga att betala egenavgifter på inkomster som beskattas i inkomstslaget tjänst. I vilka fall detta kan inträffa regleras i 3 kap. 4–8 §§ SAL och avser följande situationer:

1. inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständigt
2. vissa ersättningar från privatpersoner understigande 10 000 kr
3. inkomster som omfattas av socialavgiftsavtal
4. Marie Curie-stipendium från utländsk utgivare
5. löner, arvoden och andra ersättningar för arbete till den som har F-skattsedel.

**Självständig verksamhet**

Enligt 3 kap. 4 § ska egenavgifter betalas på inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständig men som inte är

näringsverksamhet. Vad som här avses är främst inkomster från hobbyverksamhet. Regeln är däremot inte tillämplig på ersättning för arbete för någon annans räkning även om arbetsersättningen utbetalas som ett led i en hobbyverksamhet. Bestämmelsen tar sikte på sådana inkomster som härrör från försäljning av produkter från hobbyverksamheten, t.ex. en hobbybiodlares försäljning av honung, eller från försäljning av hemslöjdsalster och liknande. Om däremot en fritidsmusiker åtar sig att framföra musik vid olika tillställningar och får ersättning för spelningarna utgör betalningarna ersättning för arbete. Utbetalaren ska då, om beloppsgränsen överskrids och musikanten inte har F-skattsedel, betala arbetsgivaravgifter på ersättningen enligt huvudregeln i 2 kap. 10 §. Om samma musiker också har andra inkomster, t.ex. från försäljning av skivor han låtit spela in eller från framföranden inför publik som han själv arrangerat, utgör inkomsten underlag för egenavgifter enligt bestämmelsen i 3 kap. 4 §. Motsvarande regel på PGI-området finns i 2 kap. 6 § 2 p. LIP som anger att tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet utgör inkomst av annat förvärvsarbete vid PGI-beräkningen.

**Ersättning från privatpersoner**

Egenavgifter ska enligt 3 kap. 5 § i vissa fall betalas på ersättning för arbete som utförts åt en fysisk person eller ett dödsbo. Det gäller belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och där arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 6 § inte ska betalas på ersättningen. En ytterligare förutsättning är att det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att understiga 10 000 kr och att betalningen inte utgör utgift i en av utgivaren bedriven näringsverksamhet. Bestämmelsen tar sikte på de fall där privatpersoner betalar ut ersättningar för tillfälliga arbeten till mottagare som saknar F-skattsedel. Ur utgivarens synvinkel saknar det betydelse om inkomsterna ska tas upp som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet hos mottagaren. Utbetalaren ska i vilket fall som helst inte betala arbetsgivaravgifter om förutsättningarna i 2 kap. 6 § föreligger, såvida inte annat avtalats enligt 2 kap. 7 §. Se vidare ovan vid avsnitt 8.2.3.3.

**Socialavgiftsavtal**

Som framgår ovan vid avsnitt 8.2.3.4 ska enligt huvudregeln i SAL även utländska arbetsgivare betala arbetsgivaravgifter i Sverige på ersättning för arbete när arbetstagaren omfattas av svensk socialförsäkring, dvs. i regel för arbete i Sverige. Detta gäller även om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. För att underlätta för utländska arbetsgivare, som inte har fast driftställe här, finns möjligheten för parterna i anställnings-

eller uppdragsförhållandet att komma överens om att mottagaren ska svara för de socialavgifter som belöper på arbetsersättningen. Ett sådant socialavgiftsavtal innebär enligt 3 kap. 6 § SAL att mottagaren ska betala egenavgifter på ersättningen. Den som genom ett avtal har påtagit sig att betala egenavgifter ska lämna upplysning om detta i sin självdeklaration (3 kap. 17 § 1 st. LSK).

**Marie Curie-stipendium**

Forskarstipendium från Europeiska gemenskaperna ska beläggas med egenavgifter enligt 3 kap. 7 § SAL. Detta gäller inte om arbetsgivaravgifter ska betalas enligt 2 kap. 11 § 4 p. dvs. när utgivaren av stipendiet är en fysisk person bosatt i Sverige eller en svensk juridisk person. Det vanliga är sådana forskarstipendier som ges ut av svenska forskningsinstitutioner och därför är underlag för arbetsgivaravgifter. Det är endast när utbetalaren är en utländsk institution eller en fysisk person bosatt utomlands som mottagaren av stipendiet ska betala egenavgifter. Se vidare om Marie Curie-stipendier vid avsnitt 8.2.6.5.

**Mottagare med F-skattsedel**

I 3 kap. 8 § finns den mycket viktiga regeln att egenavgifter ska betalas på ersättning för arbete som betalas ut till den som har F-skattsedel. Om betalningsmottagaren har skatteformen F-skatt, ska han betala egenavgifter oavsett om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller i näringsverksamhet. Även om betalningen avser lön i ett anställningsförhållande ska mottagaren betala egenavgifter. För att undvika de problem som kan uppstå i sådana fall finns bestämmelsen om anmälningsskyldighet i 5 kap. 7 § SBL. Enligt detta lagrum ska den som betalar ut ersättning i ett uppenbart anställningsförhållande till en person som har eller åberopar en F-skattsedel göra en skriftlig anmälan till Skatteverket om förhållandet. Syftet med regeln om anmälningsskyldighet är i första hand att fästa Skatteverkets uppmärksamhet på förhållandet så att betalningsmottagaren tilldelas en A-skattsedel att använda i anställningen. Om mottagaren också bedriver näringsverksamhet ska han i regel tilldelas en F-skattsedel i kombination med A-skatt, en F-skattsedel med villkor (FA-skatt). Villkoret innebär att F-skattsedeln inte får användas eller åberopas i anställningsförhållanden.

Bestämmelsen i 3 kap. 8 § SAL har lagtekniskt utformats så att det anges att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete ska beläggas med egenavgifter, om den som gett ut ersättningen enligt 2 kap. 5 § inte ska betala arbetsgivaravgifter, dvs. när mottagaren av ersättningen har F-skattsedel. Vidare sägs att detsamma gäller annat som utges med

anledning av ett avtal om arbete samt sådan ersättning som enligt 2 kap. 11 § 1, 2 eller 4 likställs med ersättning för arbete. De punkter i 11 § till vilka hänvisning görs, avser kostnadsersättningar till den del de är avgiftspliktiga, lönegarantiersättningar samt Marie Curie-stipendier. De punkter i 11 § som inte nämns avser ersättning som utges till Försäkringskassan (p. 3) samt ersättning från semesterkassa (p. 5). Ersättning till Försäkringskassan utgör inte inkomst för en fysisk person och är därför inte avgiftspliktig för egenavgifter. Ersättning från semesterkassa är aldrig underlag för egenavgifter. Skälet till detta är att ersättningen har koppling till lön i ett anställningsförhållande och kan ibland betalas ut efter det att anställningen upphört. Även om den som har rätt till semesterlönen skulle ha startat en egen näringsverksamhet och därför tilldelats F-skattsedel, ska semesterkassan betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

### 8.3.5 Avgiftsfri inkomst

#### 8.3.5.1 Ersättningar under 1 000 kr

Enligt 3 kap. 14 § SAL ska inga egenavgifter betalas om avgiftsunderlaget understiger 1 000 kr. Det är samma gräns som finns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 14 §). Motsvarande beloppsgräns finns också vid PGI-beräkningen enligt 2 kap. 9 § LIP. För den som bedriver näringsverksamhet beräknas egenavgifterna på överskottet i verksamheten. Det saknar då betydelse vad som genererat överskottet. Det kan vara ersättningar för arbete från uppdragsgivare som var för sig understiger 1 000 kr, det kan vara försäljningsinkomster, det kan vara ränteinkomster i verksamheten m.m. Det sammanlagda underlaget för egenavgifter måste dock uppgå till minst 1 000 kr.

I 3 kap. 9 § SAL finns angivet att ersättningar för arbete från en utbetalare som sammanlagt under året understiger 1 000 kr inte ska beläggas med egenavgifter. I andra stycket sägs att regeln inte gäller om ersättningen utgör inkomst av näringsverksamhet. Regeln innebär att för den som ska betala egenavgifter på inkomster i inkomstslaget tjänst, krävs det att ersättning för arbete från respektive utbetalare uppgår till minst 1 000 kr under året till skillnad från vad som nyss sagts om inkomster i näringsverksamhet.

#### 8.3.5.2 Sjukpenning och rehabiliteringspenning

Egenavgifter ska inte betalas på sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL. Detsamma gäller också sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF) och motsvarande ersättning som utges enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande (3 kap. 10 § SAL).

Sjukpenning och de andra ersättningar som avses i lagrummet ska enligt 15 kap. 8 § IL tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet. Inkomster från näringsverksamhet är sjukpenninggrundande som inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 § AFL. Av 2 kap. 6 § 4 p. LIP framgår att sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL samt sjukpenning enligt LAF m.m. utgör PGI av annat förvärvsarbete i den utsträckning ersättningen har trätt i stället för de inkomster av förvärvsarbete som är pensionsgrundande enligt p 1–3 i samma paragraf, dvs. främst inkomst av aktiv näringsverksamhet.

Trots att ifrågavarande ersättningar är pensionsgrundande ska avgifter enligt SAL inte betalas på dem. Dessa och andra socialförsäkringsförmåner utgör i stället underlag för de avgifter som betalas till socialförsäkringen av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Se om denna lag i avsnitt 8.15.

### 8.3.6 Ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel

Som framgått ovan i avsnitt 8.2.3.1 ska den som ger ut ersättning för arbete betala arbetsgivaravgifter om mottagaren inte har F-skattsedel. Detta gäller oavsett till vilket inkomstslag ersättningen är hänförlig. Denna huvudprincip framgår av 2 kap. 1 och 4 §§ samt motsatsvis av 2 kap. 5 § SAL. För att det ska framgå att egenavgifter inte ska betalas i dessa situationer även när inkomsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, finns undantagsbestämmelsen i 3 kap. 11 §. Den anger att ersättning för arbete som utgör inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet är avgiftsfri, om den som utger ersättningen ska betala arbetsgivaravgifter på den enligt bestämmelserna i 2 kap. Bestämmelsen är ett undantag från regeln i 3 kap. 3 § som säger att egenavgifter ska betalas på överskott av aktiv näringsverksamhet.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

**Avgiftsunderlaget**

Underlaget för beräkning av egenavgifter är enligt 3 kap. 12 § summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt. Detta innebär att egenavgifter bara ska betalas på avgiftspliktiga inkomster som är skattepliktiga och taxeras i Sverige. Det kan därför inträffa att personer som är försäkrade enligt SofL för den arbetsbaserade försäkringen och därför har rätt till pensionsförmåner i Sverige inte behöver betala för dessa förmåner., Detta inträffar när personen bara är begränsat skattskyldig här eller av annan orsak inte beskattas här för inkomsten. Se vidare avsnitt 8.3.2 ovan vid kantrubriken EG-rätten m.m.

Med uttrycket ”nettoinkomsterna” avses att markera att det är det överskott som återstår av intäkterna sedan de har minskats med kostnaderna för att förvärva dem som ska utgöra underlaget för egenavgifterna. I 3 kap. 3 § sägs att det är överskottet av näringsverksamheten som är avgiftspliktig.

När det gäller inkomster i inkomstslaget tjänst ska vid beräkningen av egenavgifterna samma avdrag för kostnader göras som vid PGI-beräkningen enligt 2 kap. 21 § LIP. Det innebär att avdrag från inkomsterna ska göras för kostnader som den avgiftsskyldige haft i arbetet i den utsträckning kostnaderna, minskade med kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr. Se vidare i avsnitt 7.3.4.

Vid beräkningen av avgiftsunderlaget får enligt 3 kap. 12 § 2 st. ett underskott i en näringsverksamhet inte minska ett överskott i en annan näringsverksamhet. Bestämmelsen får tillämpning endast för den som bedriver verksamhet i handelsbolagsform och som dessutom bedriver enskild näringsverksamhet eller är delägare i ytterligare ett eller flera handelsbolag. Det tidigare använda begreppet förvärvskälla har utmönstrats i och med införandet av IL. All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver hänförs till en och samma näringsverksamhet. För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag dock som en egen näringsverksamhet.

#### 8.3.6.1 Avgifter för den som avlidit

För den som avlidit ska egenavgifter inte beräknas för dödsfallsåret vilket framgår av 3 kap. 12 § 3 st. SAL. Regeln

motsvaras vid PGI-beräkningen av stadgandet i 2 kap. 2 § LIP som anger att PGI inte ska beräknas för det år den försäkrade har avlidit i annat fall än om överföring av pensionsrätt för premiepension till den avlidnes make ska göras för det året.

#### 8.3.6.2 Åldersgräns

Den som vid inkomstårets ingång fyllt 65 år ska bara betala ålderspensionsavgiften enligt 3 kap. 15 §. För den som är född före 1938 gäller äldre regler enligt p. 6 av övergångsbestämmelserna till SAL. Där sägs att bestämmelsen i 3 kap. 15 § inte gäller för den som är född 1937 eller tidigare. För denna ålderskategori gäller i stället att inga egenavgifter ska betalas på eventuella förvärvsinkomster utan i stället särskild löneskatt med, 24,26 %. Se 2 § SLFL i dess äldre lydelse i SFS 1997:940. Detta gäller vid 2008 års taxering. Från och med 2009 års taxering har den särskilda löneskatten även för denna åldersgrupp avskaffats på inkomster från aktiv näringsverksamhet, dvs. på inkomster som uppbärs efter den 31 december 2007 (SFS 2007:1250).

Den som under hela året haft hel ålderspension enligt AFL ska enligt 3 kap. 16 § SAL bara betala ålderspensionsavgiften men inte de övriga delavgifterna på ersättning som grundar egenavgifter. Detsamma gäller den som haft hel sjuk- eller aktivitetsersättning (det som tidigare hette förtidspension) för någon del av året.

#### 8.3.6.3 Sjukförsäkringsavgift för den som har karens

Den som har sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete, främst näringsidkare, kan göra anmälan till Försäkringskassan om att sjukpenning ska börja betalas ut först efter en viss tids karenstid, 3 eller 30 dagar (3 kap. 11 § AFL). I sådant fall ska sjukförsäkringsavgiften betalas med lägre procentsatser. Dessa fastställs av Försäkringskassan med stöd av bestämmelsen i 4 kap. 3 § SAL.

Enligt Försäkringskassans föreskrifter (FKFS 2006:17) om procentsatser för beräkning av egenavgifter till sjukförsäkringen ska egenavgift till sjukförsäkringen avseende år 2007 som debiteras vid 2008 års taxering beräknas enligt följande procentsatser på inkomster upp till och med 7,5 gånger prisbasbeloppet vid årets ingång.

- För försäkrad med 3 dagars karenstid 7,86 procent.
- För försäkrad med 30 dagars karenstid 6,99 procent.

- På inkomster över 7,5 gånger prisbasbeloppet tillämpas procentsatsen 9,61 för sjukförsäkringsavgift.
- För inkomstår 2008 (2009 års taxering) gäller följande procentsatser enligt FKFS 2007:19. Vid tre dagars karens, 6,67 %, vid 30 dagars karens, 6,00 % samt på inkomster över taket, 7,93 %.

En försäkrad, som gjort anmälan till Försäkringskassan om karens får övergå till försäkring med kortare karenstid eller utan karenstid, om han inte har fyllt 55 år (3 kap. 11 § AFL).

Försäkringskassan rapporterar ändringar av karenstider till Skatteverket. Om ändringen gjorts under ett år proportioneras sjukförsäkringsavgiften med hänsyn till detta.

#### 8.3.6.4 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen

**Företagsstöd**

Från 1997 infördes regler, det s.k. generella företagsstödet, om nedsättning av socialavgifter för att stimulera nyanställningar och uppmuntra egenföretagande. Från och med 2008 har företagsstödet avskaffats. Under inkomståret 2007, taxeringsår 2008 ska reglerna tillämpas med hälften av de procentsatser och belopp som gällde tidigare. Reglerna om företagsstödet fanns tidigare i 3 kap. 18 och 19 § SAL och innebar att avdrag fick göras från egenavgifterna med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 9 000 kr per år. Enligt p. 8 i övergångsbestämmelserna till SFS 2006:1345 ska de upphävda bestämmelserna i 3 kap. 18 och 19 §§ tillämpas även på inkomst som uppbärs under 2007. Dock ska procenttalet vara 2,5 i stället för 5, och beloppet vara 4 500 kronor per år i stället för 9 000 kronor per år. Även om egenföretagaren skulle bedriva flera olika verksamheter får det sammanlagda avdraget inte överstiga 4 500 kr under året. Med år avses beskattningsår. Därför medges avdrag med högst det angivna beloppet även i de fall egenföretagarens räkenskapsår/beskattningsår, t.ex. i samband med näringsverksamhetens inledning, omfattar kortare eller längre tid än tolv månader (jfr prop. 1996/97:21 s. 29).

**Egenföretagare med anställda**

Om en egenföretagare också har anställd personal finns en begränsningsregel i 3 kap. 19 § 1 st. SAL för att inte fullt avdrag ska kunna erhållas såväl från egenavgifterna som från arbetsgivaravgifterna. Det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna får inte överstiga 18 540 kr under året.

*Exempel*

En egenföretagare har under tio månader 2007 haft anställda för vilka han gjort maximalt avdrag från arbetsgivaravgifterna med 15 450 kr. Avdraget från egenavgifterna kan då göras med 2,5 % av avgiftsunderlaget dock med högst 3 090 kr (= 18 540-15 450). Observera att avdraget från egenavgifterna inte i något fall får överstiga 4 500 kr. Hade avdraget från arbetsgivaravgifterna i stället gjorts med 10 000 kr medges avdrag från egenavgifterna därför med högst 4 500 kr, dock inte högre än 2,5 procent av avgiftsunderlaget.

**Handelsbolag**

För handelsbolagsdelägare som är fysiska personer finns också begränsningsregler, som är relativt komplicerade. Det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till handelsbolagets inkomster för samtliga delägare får inte överstiga 18 540 kr under året. Avdraget ska fördelas mellan delägarna i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem. Om en eller flera av delägarna inte kan utnyttja avdraget fullt ut får resterande avdrag fördelas mellan övriga delägare enligt den upphävda bestämmelsen i3 kap. 18 § 2 st. SAL.

**Handelsbolag med anställda**

Om handelsbolaget också gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna får det sammanlagda avdraget från delägarnas egenavgifter tillsammans med handelsbolagets avdrag från arbetsgivaravgifter inte överstiga 18 540 kr under året enligt den upphävda bestämmelsen i 3 kap. 19 § 2 st. jmf med p. 8 i övergångsbestämmelserna. För delägare i handelsbolag kommer rätten till avdrag att schematiskt bedömas i följande led (jfr prop. 1996/97:21 s. 30).

1. Om handelsbolagsdelägaren har anställda i egen enskild näringsverksamhet ska avdrag först göras för arbetsgivaravgifter. Taket här är 18 540 kr (2 kap. 28 § SAL). Om avdragsmöjligheten vad avser arbetsgivaravgifterna kan utnyttjas fullt ut kan något avdrag från egenavgifter inte göras för den delägaren. Om däremot avdragsmöjligheten för arbetsgivaravgifter inte utnyttjats fullt ut kan avdrag för egenavgifter komma i fråga, dock högst upp till ett sammanlagt avdragsbelopp per år räknat för arbetsgivaravgifter och egenavgifter på 18 540 kr (3 kap. 19 § SAL). Även begränsningen på 4 500 kr ska beaktas.

2. Det avdragsbelopp som kan utnyttjas i handelsbolaget i dess helhet ska beräknas. Det sammanlagda avdraget från egen-

avgifter som är hänförliga till handelsbolagets inkomster för samtliga delägare i handelsbolaget får inte överstiga 18 540 kr för år räknat. Avdrag för egenavgifter kan erhållas av delägarna endast i den mån handelsbolagets avdrag från eventuella arbetsgivaravgifter inte överstiger 18 540 kr.

3. Vid fördelningen av det avdrag som kan utnyttjas inom handelsbolaget på de enskilda handelsbolagsdelägarna ska, förutom eventuella begränsningar på grund av enskild näringsverksamhet, även begränsningen på 4 500 kr per delägare beaktas.

   *Exempel*

   Ett handelsbolag har åtta delägare. En delägares inkomst räknas som inkomst av passiv näringsverksamhet. Han ska inte betala egenavgifter och är därför inte berättigad till något avdrag. Två av delägarna driver enskild näringsverksamhet vid sidan av handelsbolaget. Den ene av dem har anställda i sin enskilda näringsverksamhet och betalar ut löner till arbetstagare med mer än 741 600 kr. Han har därför gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna med 18 540 kr och är inte berättigad till ytterligare avdrag. Den andre delägaren som bedriver enskild näringsverksamhet har inga anställda. Hans inkomst från den egna näringsverksamheten är dock så stor att han kan göra avdrag från egenavgifterna som är hänförliga till denna inkomst med avdragstaket 4 500 kr. I och med detta är inte heller han berättigad till ytterligare avdrag. Resterande fem delägare får nu i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem göra avdrag med det belopp som handelsbolaget är berättigat till, dvs. sammantaget högst 18 540 kr dock högst 4 500 kr per delägare.

Det kan förekomma att någon delägare redan utnyttjat maximal avdragsrätt t.ex. i enskilt bedriven näringsverksamhet, eller att han inte är berättigad till avdrag på grund av att inkomsten räknas som passiv näringsverksamhet. I sådant fall kan resterande avdrag med vissa begränsningar i form av 4 500 kronors- och 18 540 kronorsreglerna i vissa fall utnyttjas av övriga delägare. Om en delägare som ska beskattas för inkomst från bolaget samtidigt har inkomst i enskilt bedriven verksamhet utgör detta däremot två skilda verksamheter. Underskott i den ena verksamheten är inte avdragsgillt i den andra.

## 8.4 Lag om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen om allmän löneavgift och socialavgiftslagen

**Regionalt företagsstöd**

Det har under åren 1983–1999 funnits flera olika lagstiftningar om reducerade socialavgifter för vissa verksamheter inom stödområde. Fram till och med 1999 gällde lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter. Lagen innebar ett regionalpolitiskt stöd till näringslivet m.m. inom särskilt angivna stödområden. Genom en lagändring (SFS 1999:1379) har från 2000 lagen i dess äldre lydelse upphört att gälla och genom lag (2001:1261) har lagen om nedsättning av socialavgifter upphävts. Bakgrunden till detta var att reglerna ansågs strida mot EU:s regler om statsstöd till näringslivet.

Under åren 2000 och 2001 har det därför inte funnits några regler som inneburit reducerade socialavgifter. Från och med 2002 gäller emellertid en lag som ursprungligen hade beteckningen lag (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen. Lagens förarbeten finns i prop. 2001/02:45, bet. 2001/02:SkU12. Från 2007 har genom SFS 2006:1348 lagens rubrik ändrats till lag (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980). Orsaken till namnbytet är att de särskilda avdragen, det s.k. generella företagsstödet har avskaffats stegvis från 2007.

Reglerna innebär att arbetsgivare och egenföretagare får göra ett särskilt avdrag från arbetsgivaravgifterna respektive från egenavgifterna för arbete som utförs vid ett fast driftställe i stödområde.

Vad som avses med stödområde framgår av bilaga till lagen och avser främst kommuner eller kommundelar i inre Norrland samt i delar av Dalarnas och Värmlands län.

### 8.4.1 Huvudregel

Avdrag ska enligt 2 § lagen om de särskilda avdragen göras från arbetsgivaravgifterna om den avgiftsskyldige har utgett ersättning för arbete utfört i näringsverksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet. Om arbetsgivaren är en ideell förening eller stiftelse ska det avse arbete vid en sådan plats som motsvarar ett fast driftställe. Även den som betalar

egenavgifter får göra avdraget. Förutsättningen är att det är fråga om avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet från ett fast driftställe i stödområdet.

Bestämmelserna får enligt 2 § inte tillämpas på sådan ersättning eller inkomst för vilken endast ålderspensionsavgift ska betalas enligt 2 kap. 27 § eller 3 kap. 15 och 16 §§ SAL. Det är en grundläggande princip i socialavgiftslagstiftningen att olika avdrag från avgifterna aldrig får påverka ålderspensionsavgiften.

### 8.4.2 Arbetsgivare som inte får göra avdraget

Vissa arbetsgivare är uteslutna från rätten till avdrag oavsett verksamhet. Dessa är enligt 3 §

- en kommun eller landsting
- en statlig myndighet
- ett statligt affärsdrivande verk, eller
- ett registrerat trossamfund.

Ett av stat eller kommun helägt aktiebolag har däremot rätt till utvidgat avdrag om övriga förutsättningar är uppfyllda.

### 8.4.3 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag

Av 4 § framgår att vissa verksamheter inte ger rätt till avdrag. Det är fråga om sådana verksamheter som omfattas av särskilda stödbestämmelser inom EU. Följande verksamheter har inte rätt till det utvidgade särskilda avdraget.

- fiskeriverksamhet, vattenbruksverksamhet eller sådan jordbruksverksamhet som avser produkter som anges i bilaga 1 till Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, eller
- transportverksamhet.

### 8.4.4 Hur avdraget beräknas

**Arbetsgivaravgifter**

Avdrag från arbetsgivaravgifterna ska enligt 5 § göras med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 7 100 kr per månad vilket motsvarar högst 85 200 kr per år.

Det särskilda avdraget får alltså göras med 10 procent på ett avgiftsunderlag om högst 71 000 kr per månad. Takbeloppet är så avpassat att det motsvarar lönen för upp till fyra anställda med en månadslön på strax under 18 000 kr. Eftersom alla

företag oavsett storlek får göra avdraget om lagens förutsättningar föreligger är det tillräckligt för fullt avdrag att åtminstone 71 000 kr av den sammanlagda lönesumman per månad avser arbete vid ett fast driftställe i stödområdet.

**Koncerner**

Enligt 5 § tredje stycket gäller särskilda regler för koncerner. Med koncern avses samtliga inom civilrätten förekommande koncernbegrepp (jfr prop. 1996/97:21 s. 28). Om flera avgiftsskyldiga ingår tillsammans i en koncern, ska de vid bedömningen av avdragsrätten anses som en avgiftsskyldig. Avdraget ska i sådant fall i första hand göras av moderföretaget. Till den del avdraget inte kan utnyttjas av moderföretaget, får det utnyttjas av dotterföretagen i den ordning moderföretaget bestämmer. Bestämmelsen får till följd att särskilda avdrag i vissa fall kan göras av ett bolag som inte har något fast driftställe i stödområdet.

**Egenavgifter**

Avdrag från egenavgifterna får enligt 6 § göras med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 18 000 kr per år. Avdraget ska i första hand göras från den allmänna löneavgiften. Ålderspensionsavgiften får inte påverkas. Förutsättningen för avdraget är att det avser inkomster från ett fast driftställe i stödområdet.

**Handelsbolag**

Av 6 § tredje stycket framgår att om verksamheten bedrivs i handelsbolagsform får det sammanlagda avdraget för samtliga delägare i bolaget inte överstiga 85 200 kronor per år. Avdraget ska fördelas mellan delägarna i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem.

Om egenföretagaren varit arbetsgivare och gjort avdrag från arbetsgivaravgifter enligt 5 §, får det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna inte överstiga 85 200 kr per år (6a § första stycket).

Om verksamheten bedrivs i handelsbolag som har anställda och handelsbolaget har gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från handelsbolaget för samtliga delägare i bolaget, tillsammans med avdraget från arbetsgivaravgifterna, inte överstiga 85 200 kr per år (6a § andra stycket).

### 8.4.5 Fast driftställe

**Arbetsgivar-avgifter**

För rätt till avdrag från arbetsgivaravgifterna krävs alltså att det ska vara fråga om arbete vid arbetsgivarens fasta driftställe i stödområdet. Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229). Där sägs i första stycket att med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Vidare sägs att uttrycket fast driftställe innefattar särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad m.m. Observera att IL anger att det ska vara fråga om en stadigvarande plats för verksamheten. Det saknar betydelse var arbetsgivaren är registrerad. Även företag med säte utanför stödområdet som har verksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet har därför rätt till avdraget för den del av verksamheten som kan knytas till detta driftställe. I författningskommentaren till 5 § andra stycket i prop. 2001/02:45 sägs följande. ”I avgiftsunderlaget får endast ingå avgiftspliktig ersättning som har utgetts för arbete vid ett fast driftsställe i stödområdet. Om verksamheten bedrivs så att arbete utförs vid flera fasta driftställen blir det aktuellt att skilja ut den del av ersättningen som utgetts för arbete vid driftstället inom området. Det bör dock inte medföra särskilt stora problem eftersom det vanligtvis är tillräckligt med fyra heltidsarbetande personer vid driftstället för att avdrag ska göras med maximalt belopp.”

I författningskommentaren till 5 § 2 st. sägs vidare: ”Om verksamheten vid driftstället avser både sådan verksamhet som enligt 4 § inte omfattas av det utvidgade avdraget och annan verksamhet kan det bli aktuellt att skilja ut viss ersättning från avgiftsunderlaget.”

Bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL tar sikte på internationella skattefrågor. Rätten för ett land att beskatta en näringsverksamhet är kopplad till i vilket land verksamheten har fast driftställe. Regeln är utformad med utgångspunkt i de principer som ligger till grund för OECD:s modellavtal. I modellavtalet finns en definition av fast driftställe i artikel 5 med tillhörande kommentarer. Kommentarerna i deras senaste mer omfattande omarbetning från 2003 kan också ge vägledning när det gäller bedömningarna i frågan om vad som kan utgöra fast driftställe enligt reglerna för det regionala stödet.

Om ett arbete vid en arbetsplats är avsedd att pågå under minst sex månader bör i regel denna plats utgöra ett fast driftställe.

Det innebär exempelvis att om arbetsgivaren har anställda som arbetar som personliga assistenter ska en assistents arbetsplats anses som fast driftställe om arbetet där är avsett att pågå under minst sex månader. För en arbetsgivare inom byggnadsbranschen utgör en byggarbetsplats ett fast driftställe om arbetet där ska pågå minst sex månader. När det gäller skogsavverkning och annat skogsarbete på en skogsfastighet som tillhör arbetsgivaren anses platsen för skogsarbetet utgöra arbetsgivarens fasta driftställe. Om arbetet utförs på en skogsfastighet som inte tillhör arbetsgivaren blir skogsfastigheten arbetsgivarens fasta driftställe om arbetet där är avsett att pågå minst sex månader.

Det är arbetsgivarens eller den försäkrades faktiskt bedrivna arbete inom stödområdet som avgör om rätt till det utvidgade avdraget föreligger. Om personer som är anställda vid ett fast driftställe i stödområdet företar kortvariga tjänsteresor utanför området bör dock detta enligt Skatteverkets mening inte innebära att arbetsgivaren förlorar sin rätt till avdraget för de löner som avser tid för tjänsteresan. Se vidare om fast driftställe i detta sammanhang i Skatteverkets skrivelse 2006-04-13 (dnr 131 118460-06/111).

**Egenavgifter**

En förutsättning för rätt till avdrag från egenavgifterna är att den avgiftspliktiga inkomsten avser näringsinkomst från ett fast driftställe i stödområdet. I de nuvarande bestämmelserna krävs dock inte – till skillnad från vad som gällde enligt de tidigare reglerna – att näringsidkaren ska vara bosatt inom stödområdet. Det ställs inte heller något krav på att näringsidkaren själv ska arbeta vid driftstället i stödområdet. Det innebär att en delägare i ett handelsbolag kan få del av avdraget även om han är bosatt utanför stödområdet och utan att själv ha arbetat vid det fasta driftstället (jfr prop. 2001/02:45 s. 54).

Om egenföretagaren bedriver verksamheten från flera fasta driftställen måste han ange i vilken utsträckning inkomsten kommer från ett driftställe i stödområdet. Om det inte närmare kan klarläggas hur stor inkomsten är från driftstället i stödområdet får en uppskattning göras om fördelningen av inkomsten (jfr angiven prop. s. 56). På samma sätt måste en fördelning göras om viss del av verksamheten avser sådan som inte berättigar till avdrag enligt 4 §. Som exempel kan nämnas jordbrukaren som bedriver jordbruksverksamhet från ett fast driftställe i stödområdet och som också bedriver skogsbruk. För inkomsterna från skogsbruksverksamheten har han rätt till avdrag.

### 8.4.6 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag

De regionalt utvidgade särskilda avdragen utgör ett stöd av mindre betydelse, s.k. försumbart stöd enligt EG-kommissionens riktlinjer för statsstöd. Sådant stöd får dock inte ges till vissa branscher som omfattas av särskilda stödregler inom EU. Det gäller företag inom sektorerna jordbruk, vattenbruk och fiske samt transport. Den som uteslutande bedriver verksamhet av sådant slag kan alltså inte få del av det utvidgade särskilda avdraget.

Som en hjälpmetod för att kunna avgränsa vilka verksamheter som inte har rätt till stöd bör Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI 2007) kunna tillämpas. SNI 2007 har som bas EG:s näringsgrensstandard. Observera att det kan finnas verksamheter med annan SNI-kod än de nedan uppräknade som inte har rätt till stödet.

Till sådan jordbruksverksamhet som inte ger rätt till avdrag bör verksamheter med SNI-koder tillhöriga grupp 01.1, 01.2, 01.3, 01.4 och 01.5 räknas. Det innebär att service till jordbruk, t.ex. avbytarverksamhet, är berättigad till det utvidgade avdraget.

Till fiske och vattenbruk bör räknas verksamheter med SNI-kod tillhörande grupp 03.

Till transportverksamhet bör räknas järnvägstransport (SNI-kod 49.1 och 49.2); övrig landtransport (SNI-kod 49.3 och 49.4); sjötransport med SNI-kod 50.1, 50.2, 50.3 och 50.4; lufttransport (SNI-kod 51.1 och 51.2 (undantaget kod 51.200 Rymdfart). Verksamheter som tillhör dessa huvudgrupper ger därför inte rätt till de utvidgade avdragen. Stödtjänster till transport såsom resebyråverksamhet samt post- och telekommunikationer bör däremot vara omfattade av det utvidgade stödet om verksamhet bedrivs från fast driftställe i stödområdet.

### 8.4.7 Avdragets beräkning

Avdraget från arbetsgivaravgifterna beräknas för varje månad och kan maximalt uppgå till 85 200 kr under ett år. Om arbetsgivaren inte kunnat göra fullt avdrag en viss månad kan han inte utnyttja detta följande månader.

### 8.4.8 Stöd av mindre betydelse och kumulationskontrollen

Enligt artikel 87 i EG-fördraget är allt statligt stöd som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen på den gemensamma marknaden förbjudet. Det finns ett antal undantag från

denna generella princip. Särskilda bestämmelser för stöd finns inom jordbruks- och fiskesektorerna samt inom transportområdet.

En grundregel är att medlemsstaterna måste förhandsanmäla nya och ändrade stöd till kommissionen. Inga nya stödåtgärder får verkställas innan de granskats och godkänts av kommissionen. Det yttersta sanktionsinstrumentet som kommissionen förfogar över är möjligheten att tvinga medlemsstaterna att återkräva stöd från mottagare i de fall stöd utbetalats på felaktiga grunder (jfr prop. 2001/02:4 s. 86 f).

Det finns undantag från kravet på förhandsanmälan och det avser stöd av mindre betydelse . Se kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 (EGT nr L 379, 28/12/2006 s. 0005–0010). Sådant stöd är maximerat till 200 000 euro per företag inom en treårsperiod. Stöd av mindre betydelse får dock inte utnyttjas inom sektorerna jordbruk, fiske och vattenbruk. Enligt en ändring i regelverket omfattas numera även transportsektorn av reglerna om stöd av mindre betydelse. Detta har dock inte fått genomslag i vår interna rätt utan transportsektorn står fortfarande utan rätt till de särskilda avdragen från socialavgifterna.

I kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse finns regler om vilka krav som ställs på medlemsstaterna beträffande kontrollen av olika stödåtgärder. Det ska finnas en kontroll som säkerställer att inget företag inom loppet av en treårsperiod erhåller mer än 200 000 euro i form av försumbart stöd. I jämförelse med tidigare har kontrollbestämmelserna stramats upp betydligt.

För att uppfylla kontrollkravet ska varje medlemsstat bl.a. registrera och sammanställa uppgifter om alla försumbara stöd som lämnas.

Bestämmelser i vår interna rätt har införts i förordningen (1988:764) om statligt stöd till näringslivet. För att säkerställa den s.k. kumulationskontrollen ska en stödgivare enligt förordningen kontrollera att beloppsgränsen 200 000 euro under en treårsperiod inte överskrids (19 §). Det finns också regler om informationsskyldighet för såväl stödgivare som mottagare.

De särskilda avdragen från socialavgifterna utgör statligt stöd av mindre betydelse. Stödet har inte konstruerats som ett bidrag utan företag tillgodogör sig det genom att göra avdrag i

skattedeklarationen utan något ansökningsförfarande. På grund härav uppstår särskilda svårigheter att verkställa den nämnda kumulationskontrollen. Företag som inte har annan form av statligt stöd riskerar inte att uppnå taket 200 000 euro under en treårsperiod pga. begränsningen av stödet till högst 85 200 kr per år. Om ett företag har verksamhet som berättigar till avdrag från arbetsgivaravgifterna som regionalt stöd och samtidigt eller under något av de två närmast föregående beskattningsåret uppburit andra former av offentligt stöd så att taket, 200 000 euro, överskrids har företaget inte rätt att redovisa avdrag för stödet i skattedeklarationen.

## 8.5 Socialavgifter vid internationellt arbete

### 8.5.1 Allmänt om regelsystemen

I de fall det finns ett internationellt inslag i ett arbetsavtal, antingen arbetsgivaren är utländsk person, den anställde är utländsk medborgare eller bosatt utomlands eller arbetet ska utföras utomlands, kan skyldigheten för arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter komma att regleras inte bara av svensk, intern rätt utan också av reglerna i en internationell överenskommelse. En person som är bosatt inom EES-området[1] och arbetar i ett eller flera andra medlemsländer[2] omfattas normalt av socialförsäkringsreglerna i EG:s förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen (”förordningen”). När Sverige har slutit en konvention om social trygghet med ett land, kan konventionens regler bli tillämpliga vid arbete i det andra landet. De internationella överenskommelserna kan både utvidga och inskränka de interna socialför-

[1] EES-området omfattar EU-länderna Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike samt de tre EFTA-länderna Island, Liechtenstein och Norge. Genom ett särskilt avtal omfattas även Schweiz av förordning 1408/71.

[2] Med medlemsland avses här de 25 EU-länderna, de tre nämnda EFTA-länderna och Schweiz.

säkringsreglerna och de är alltid överordnade den interna rätten. Vid konflikt mellan svensk rätt och ett internationellt avtal gäller alltid avtalet först. Om EG-rätten är tillämplig gäller den före en eventuell socialförsäkringskonvention. I andra hand – utanför EG-rättens område – gäller konventionen, om en sådan finns, och först i tredje hand gäller intern rätt.

**Behörig stat**

EG:s förordning och de flesta konventionerna innehåller inga direkta regler om i vilket land socialavgifter ska betalas, det följer indirekt av att förordningen/konventionerna utpekar vilket lands lagstiftning som ska vara tillämplig i det enskilda fallet, vilket land som är ”behörig stat”.

**Utsändning**

Ett centralt begrepp vid arbete utomlands är ”utsändning”. Med utsändning avses att en anställd av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där arbeta för arbetsgivarens räkning under begränsad tid. För att ses som utsänd måste den anställde vid utsändningsögonblicket vara omfattad av lagstiftningen i den stat där arbetsgivaren finns. Han måste också stå kvar i det landets lagstiftning under utsändningstiden, antingen enligt intern lag eller internationellt avtal, t.ex. EG-rätten eller en konvention. Vissa administrativa krav (intyg m.m.) måste också vara uppfyllda.

**Egenföretagare**

Enligt förordningen kan även en egenföretagare ”sända ut sig själv” för arbete i annat medlemsland. Däremot kan en egenföretagare inte vara utsänd enligt svensk lag och i regel inte heller när en konvention är tillämplig.

**Lokalanställning**

Den som ska vara omfattad av arbetslandets lagstiftning är inte utsänd utan lokalanställd. Den som t.ex. på grund av reglerna i en s.k. ej avsiktskonvention (se vidare avsnitt 8.7) efter viss tids utsändning blir omfattad av arbetslandets lagstiftning, övergår då från att ha varit utsänd till att vara lokalanställd.

**Beskattning**

Det bör framhållas att varken EG-rätten eller socialförsäkrings-konventionerna påverkar var den enskilde ska beskattas. Beskattning kan mycket väl ske i ett land medan den anställde omfattas av socialförsäkringen i ett annat. Däremot kan beskattningen för Sveriges vidkommande påverka om egenavgifter och allmän pensionsavgift kan tas ut.

De svenska avgifter som (helt eller delvis) omfattas av förordningen och konventionerna är arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift.

**SLF och allmän löneavgift**

Varken förordningen eller konventionerna omfattar de två särskilda löneskatterna (på förvärvsinkomster respektive på pensionskostnader) eller den allmänna löneavgiften. Löneskatterna och den allmänna löneavgiften är rättsligt att se som skatter, inte som socialavgifter[3]. Socialavgiftslagen innehåller inte någon hänvisning till lagarna om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster eller allmän löneavgift. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska varken betala särskild löneskatt på förvärvsinkomster eller allmän löneavgift. Se även avsnitt 8.14.

**SLP**

Regeringsrätten har slagit fast att utländsk arbetsgivare inte heller ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader (RÅ 1999 not. 154).

Nedan följer en kortfattad genomgång av vad som gäller för skyldigheten att betala socialavgifter när respektive förordningen, konvention om social trygghet eller svensk rätt är tillämplig.

För en fullständig genomgång av tillämpningen av förordningens artiklar 13–17 och konventionsreglerna, se vidare handboken Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (”Stjärnboken”, SKV 405) och Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

## 8.6 Socialavgifter när förordning (EEG) nr 1408/71 är tillämplig

Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpningen av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Senaste konsoliderade utgåvan finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT,[4] nr L 28, den 30 januari 1997.

[3] I SBL görs dock ingen skillnad mellan skatt och socialavgifter.

[4] Europeiska gemenskapernas officiella tidning ändrade den 1 februari 2003 namn till Europeiska unionens officiella tidning (EUT). Tidningen finns på EU:s webbplats www.europa.eu.int/eur-lex/

Rådets och kommissionens beslut av den 4 april 2002 om ingående av sju avtal med Schweiziska edsförbundet, EGT nr L114, den 30 april 2002

Rådets förordning (EG) nr 859/2003 om utvidgning av bestämmelserna i förordning (EEG) nr 1408/71 och förordning (EEG) nr 574/72 till att gälla de medborgare i tredje land som enbart på grund av sitt medborgarskap inte omfattas av dessa bestämmelser

Prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen)

Prop. 2000/01:55 (samarbetsavtal med Schweiz)

Social trygghet och EES (SOU 1993:115)

Svenskar i EU-tjänst (SOU 1995:89)

En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)

Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 10)

Handledning för internationell beskattning (SKV 352, kap. 11)

Förmåner vid ålderdom och dödsfall enligt EG-förordningarna 1408/71 och 574/72 samt enligt konventioner om social trygghet, Riksförsäkringsverkets[5] Vägledning 2004:4

Tillämplig lagstiftning, EU, socialförsäkringskonventioner, m.m., Riksförsäkringsverkets Vägledning 2004:11

**Förordning 1408/71**

Sedan den 1 januari 1994 gäller EG:s förordning nr 1408/71 om social trygghet som svensk lag. Förordningen samordnar reglerna om socialförsäkring inom EES-området. Bl.a. regleras vilket lands lagstiftning som ska tillämpas när en anställd eller egenföretagare i ett medlemsland arbetar i ett annat medlemsland än sitt bosättningsland, rätten till olika socialförsäkringsförmåner samt sammanläggning och utbetalning av förmåner. Till förordningen finns också en tillämpningsförordning, förordning (EEG) nr 574/72. Tillämpningsförordningen innehåller bl.a. olika administrativa regler och uppräkning av behöriga myndigheter och institutioner.

[5] Från och med den 1 januari 2005 har Riksförsäkringsverket och de allmänna försäkringskassorna bildat en myndighet, Försäkringskassan.

De regler som direkt påverkar skyldigheten att betala socialavgifter finns i förordningens artiklar 13–17, de s.k. lagvalsreglerna (artikel 13–16) samt en dispensregel (artikel 17). Av intresse är också artikel 1 som innehåller definitioner på begrepp som anställd och egenföretagare, bosättning, behörig myndighet m.m., artikel 2 som definierar den omfattade personkretsen, artikel 3 som föreskriver likabehandling av personer som omfattas av förordningen och artikel 4 som räknar upp de grenar av social trygghet för vilka förordningen gäller.

Förordningens regler om samordning av socialförsäkringen gäller numera i huvudsak i samma utsträckning för alla personer som är omfattade av lagstiftningen i ett medlemsland oberoende av medborgarskap. Se dock nedan under Tredjelandsmedborgare.

För förvärvsarbetande gäller förordningen både för anställda och egenföretagare. Med ”anställd” avses för Sveriges vidkommande personer för vilka arbetsgivaravgifter ska betalas enligt reglerna i socialavgiftslagen (2000:980), SAL.

**Schweiz**

Schweiz är varken EU- eller EES-land, men från och med den 1 juni 2002 är förordningens regler tillämpliga även i förhållandet mellan EU och Schweiz genom ett särskilt samarbetsavtal. Avtalet finns publicerat i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT, numera Europeiska unionens officiella tidning, EUT, nr L 144 den 30 april 2002. Avtalet är även införlivat i EES-avtalet och gäller alltså även mellan Schweiz och Island, Norge och (med vissa begränsningar) Liechtenstein.

**Tredjelandsmedborgare**

Från och med den 1 juni 2003 gäller förordning 1408/71 även för personer som är medborgare i ett land som ligger utanför EES-området, men som legalt vistas inom Europeiska unionen, s.k. tredjelandsmedborgare. Denna utvidgning av förordningen finns intagen i förordning (EG) nr 859/2003 av den 14 maj 2003[6]. Danmark har emellertid ställt sig utanför utvidgningen. Förordning 859/2003 gäller f.n. inte heller i förhållande till Schweiz eller de tre EES-länderna Island, Norge och Liechtenstein. För detta krävs ett tilläggsavtal med Schweiz och en ändring i EES-avtalet. I Sveriges förhållande till Danmark, Island och Norge gäller tills vidare den nordiska konventionen för tredjelandsmedborgare och i förhållande till Schweiz den svensk-schweiziska konventionen. I förhållande till Liechten-

[6] EUT nr L124.

stein gäller respektive lands interna lagstiftning, eftersom Sverige inte har konvention med Liechtenstein.

**Behörig stat**

En grundläggande princip i förordningen är att en person för vilken förordningen gäller endast ska vara omfattad av *ett* lands lagstiftning åt gången (artikel 13.1). Detta innebär vad socialavgifterna beträffar att om en anställd eller egenföretagare enligt förordningen ska vara omfattad av lagstiftningen i ett visst medlemsland (den behöriga staten), t.ex. arbetslandet, ska samtliga förekommande avgifter alltid betalas i det landet enligt det landets interna lagstiftning. Bosättningslandet är förhindrat att ta ut avgifter på samma inkomst. Om ett annat medlemsland än Sverige är behörig stat, kan Sverige t.ex. inte ta ut allmän pensionsavgift på inkomsten. Vidare medför regeln att för den som normalt arbetar i flera olika medlemsländer – vad beträffar anställda antingen det är för en eller flera olika arbetsgivare – ska socialförsäkringen och därmed också avgifterna samlas i ett enda land. Avgifter får inte tas ut i två länder samtidigt. Undantag från den regeln finns som avser vissa egenföretagare och vissa utländska offentliganställda, men de är av begränsad betydelse.

Artiklarna 13–16 innehåller ett fullständigt regelverk för vad som ska gälla i olika situationer.

**Arbetslandets lag**

Vid arbete i ett medlemsland ska den anställde normalt omfattas av lagstiftningen i arbetslandet (lex loci laboris-principen) och samtliga socialavgifter ska betalas i det landet, även om den anställde är bosatt i eller om arbetsgivaren finns i ett annat medlemsland (artikel 13.2a). Med ”anställd” avses fortsättningsvis även egenföretagare om inte annat framgår.

**Utsändning och förlängning**

Det mest betydelsefulla undantaget från regeln om arbetslandets lag gäller vid utsändningar. Den som av sin arbetsgivare sänds ut för arbete i ett annat medlemsland på tid som inte förväntas vara längre än tolv månader, ska stå kvar i utsändningslandets lagstiftning under hela utsändningstiden. Socialavgifter ska betalas enbart i utsändningslandet (artikel 14.1a). Samma regel finns i intern, svensk lagstiftning. Till skillnad från den svenska regeln, gäller förordningens utsändningsregel även för egenföretagare (artikel 14a.1a). Möjlighet finns till förlängning av utsändningstiden i max. ytterligare tolv månader på grund av oförutsedda händelser, artikel 14.1b för anställda och artikel 14a.1b för egenföretagare.

**Dispens**

Undantag (dispens) från förordningens regler om tillhörighet till visst lands lagstiftning kan medges (artikel 17). Dispens

kan beslutas av de behöriga institutionerna på eget initiativ, men söks i regel av arbetsgivaren respektive egenföretagaren. Vid utsändning kan dispens normalt medges i upp till fem år. Vissa länder accepterar längre tid.

**Behörig institution**

Dispenser och förlängningar handläggs i Sverige av Försäkringskassan, som enligt tillämpningsförordningen är behörig institution i Sverige. Den andra statens behöriga institution måste i bägge fallen lämna sitt samtycke till att undantag görs från förordningens huvudregler.

Särskilda regler finns vid arbete i flera länder samtidigt och för anställda inom internationell transport, för egenföretagare, sjömän, vissa offentliganställda, anställda på beskickningar och för EU:s hjälppersonal (artiklarna 14.2, 14a, 14b, 14c, 14e, 14f och 16). Se vidare Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405).

**Förordning 574/72**

I tillämpningsförordningen nr 574/72 finns administrativa regler om blanketter, vilka institutioner som är behöriga i olika ärenden m.m.

**Intyg om tillämplig lagstiftning**

Tillhörigheten till ett visst lands lagstiftning vid utsändning, arbete i flera länder samtidigt och dispens ska kunna styrkas med intyg på blankett E 101. Vid dispens kan själva dispensbeslutet accepteras som intyg. Förlängd tillhörighet till det egna landets socialförsäkring enligt artikel 14.1b eller 14a.1b intygas på blankett E 102 och val av försäkringstillhörighet enligt artikel 16 på blankett E 103. I Sverige utfärdas intygen av Försäkringskassan. Det är också Försäkringskassan som tar ställning till vilket lands lagstiftning som ska tillämpas, i förekommande fall efter samtycke av det andra landets behöriga institution. Om intyg saknas i samband med utsändning kan huvudprincipen i artikel 13.2a, dvs. arbetslandets lag, tillämpas. Vid arbete i flera länder kan Försäkringskassan utfärda intyg på blankett E 101 ex officio. Frånvaro av intyg kan bl.a. medföra att arbetsgivaren och den anställde krävs på avgifter i arbetslandet trots att avgifter betalats i bosättningslandet, att den anställde blir omfattad av fel lands socialförsäkring eller helt ställs utan försäkring. Reglerna om vilka intyg som ska utfärdas, vem som ansöker, hur det ska förfaras med intygen m.m. finns i artiklarna 11 och 12 i tillämpningsförordningen.

Ett intyg som utfärdats av behörig institution i ett medlemsland är bindande för de andra medlemsländernas institutioner samt i förekommande fall för arbetsgivare i arbetslandet. Om en institution anser att ett intyg som utfärdats i ett annat land är

felaktigt, ska kontakt tas med den utfärdande institutionen för rättelse. Om institutionerna inte kan enas kan ärendet hänskjutas till Administrativa kommissionen i Bryssel eller EG-domstolen i Luxemburg. Se EG-domstolens domar mål nr C-2/05 Herbosch Kiere, C-202/97 Fitzwilliam och C-178/97 Barry Banks m.fl.

Om Skatteverket anser att en E-blankett utfärdats på felaktiga grunder ska kontakt tas med Försäkringskassan. Skatteverket är inte behörigt att utan beslut från Försäkringskassan bortse från en utfärdad E 101-blankett.

**Avtal om socialavgifter**

Enligt artikel 109 i tillämpningsförordningen kan en arbetsgivare som saknar fast driftställe i arbetslandet, komma överens med sin anställde att denne betalar socialavgifterna själv. Regeln, som motsvaras av avtal om socialavgifter i svensk intern lagstiftning (2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL), är tillämplig även på arbetsgivare med anställda utomlands. Själva avtalet är formlöst, men arbetsgivaren ska underrätta den behöriga institutionen i arbetslandet (i Sverige Försäkringskassan) om avtalet. Enligt svensk intern lag (3 kap. 17 § 1 st. LSK) ska den anställde uppge i sin inkomstdeklaration om ett sådant avtal slutits. Saknas avtal om betalning av avgifter får den anställde inte påföras egenavgifter.

För en definition av fast driftställe, se Handledning för internationell beskattning, avsnitt 8.3.3.

**Ny förordning**

Den nuvarande förordningen kommer att ersättas av en ny förordning, Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.[7] Den nya förordningen är förenklad i förhållande till 1408/71. Bl.a. utsträcks utsändningstiden till 24 månader och regeln om förlängning tas bort, de särskilda reglerna för transportarbete och arbete över en gemensam gräns slopas och reglerna för sjömän och offentliganställda förenklas. Den nya förordningen kommer att börja tillämpas när en ny tillämpningsförordning trätt i kraft, vilket tidigast förväntas ske i januari 2010.

---

[7] Publicerad i EUT nr L166 den 30 april 2004 och nr L200 den 7 juni 2004 (rättelser).

## 8.7 Socialavgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig

20 kap. 15 § AFL

1 kap. 3 § SAL

Konventioner om social trygghet (FKF 80)

Konvention mellan Sverige och Kap Verde (SFS 1991:1333)

Konvention mellan Sverige och Chile (SFS 1995:1337)

Konvention mellan Sverige och Österrike (SFS 1997:265)

Konventionen mellan Sverige och Turkiet (tilläggsöverenskommelse, SFS 2001:1285)

Konvention mellan Sverige och Kanada (SFS 2002:221)

Nordisk konvention om social trygghet (SFS 2004:114)

Konvention mellan Sverige och Luxemburg (SFS 2004:491)

Prop. 1994/95:199 (konvention om social trygghet med Chile)

Prop. 2005/06:79 (ny tilläggsöverenskommelse till konventionen om social trygghet med Chile)

Prop. 1995/96:203 (konvention om social trygghet med Österrike)

Prop. 2001/02:106 (konvention om social trygghet med Kanada)

Prop. 2003/04:44 (nordisk konvention om social trygghet)

Prop. 2003/04:98 (konvention om social trygghet med Luxemburg)

Prop. 2004/05:16 (ny tilläggsöverenskommelse, SFS 2004:1192, till konventionen om social trygghet med USA)

Prop. 2004/05:71 (ny tilläggsöverenskommelse, SFS 2005:234, till konventionen om social trygghet med Turkiet)

Prop. 2000/01:8 (socialavgiftslagen)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 8)

Handledning för internationell beskattning (SKV 352) Tillämplig lagstiftning, EU, socialförsäkringskonventioner, m.m., Riksförsäkringsverkets Vägledning 2004:11

Sverige har slutit konventioner om social trygghet med ett 20-tal länder.[8] En, den nordiska, är multilateral, de övriga är bilaterala. Den nordiska konventionen och konventionerna med Österrike och Luxemburg ansluter helt till förordning 1408/71 med undantag för att de gäller en vidare personkrets. Dessa konventioner omfattar även personer som är bosatta i respektive konventionsland och för vilka förordningen inte är tillämplig, t.ex. personer som aldrig har förvärvsarbetat och, vad gäller den nordiska konventionen, tredjelandsmedborgare i förhållande till Danmark, Island och Norge. Även den första tilläggsöverenskommelsen med Turkiet från 2002, är i viss mån ”EU-anpassad”. Observera att konventionen med Schweiz på grund av samarbetsavtalet mellan EU och Schweiz från och med den 1 juni 2002 endast är tillämplig på tredjelandsmedborgare.

**USA och Kanada**

Konventionerna med USA och Kanada är pensionskonventioner och rör endast pensionsanknutna förmåner och avgifter. Övriga grenar av socialförsäkringen med tillhörande avgifter regleras av respektive lands interna lagstiftning.

De övriga konventionerna omfattar samtliga arbetsbaserade socialförsäkringsgrenar i respektive land och därmed samtliga avgifter.

**Den nordiska konventionen**

En ny nordisk konvention trädde i kraft den 2 november 2004.[9] Den nya konventionen är förkortad och förenklad i förhållande till den gamla. De materiella ändringarna påverkar i huvudsak endast förmånssidan.

**Luxemburg**

En ny konvention med Luxemburg trädde i kraft den 1 juni 2005.[10] Konventionen, som är anpassad till det svenska reformerade pensionssystemet, ansluter helt till reglerna i förordningarna 1408/71, 574/72 och 859/200

**Jugoslavien**

Konventionen med Jugoslavien (numera Unionen Serbien-Montenegro) omfattar Serbien-Montenegro, Slovenien, Kroatien och Bosnien-Hercegovina (men inte Makedonien) och är tillsammans med konventionen med Marocko den enda

---

[8] Konvention om social trygghet finns med följande länder: De nordiska länderna, Chile, Frankrike, Grekland, Israel, Italien, Jugoslavien, Kanada (samt särskilt avtal med provinsen Québec), Kap Verde, Luxemburg, Marocko, Nederländerna, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Turkiet, Tyskland, USA, Österrike.

[9] SFS 2004:747.

[10] Prop. 2003/04:98, SFS 2004:491.

som är begränsad till att omfatta endast respektive konventionsslutande stats medborgare. De övriga konventionerna omfattar samtliga personer som är bosatta i respektive land, oberoende av medborgarskap.

Observera dock att från och med den 1 maj 2004 är Slovenien medlem i EU, varför förordningen och inte konventionen med Jugoslavien normalt blir tillämplig från detta datum.

**Kanada**

Från och med den 1 april 2003 gäller en ny konvention med Kanada. Utsändningstiden är 60 månader och konventionen omfattar förutom ålders-, efterlevande- och garantipension också sjuk- och aktivitetsersättning (ersätter sjukbidrag och förtidspension från och med. 2003). Sjuk- och aktivitetsersättningen finansieras via sjukförsäkringsavgiften. Detta medför att de avgifter som berörs är ålders- och efterlevandepensionsavgiften samt den del av sjukförsäkringsavgiften som avses täcka sjuk- och aktivitetsersättningen. Försäkringskassan beräknar årligen andelen sjukförsäkringsavgift[11].

Dessutom finns ett särskilt avtal med provinsen Québec som reglerar ålderspension och arbetsskadeförsäkring och motsvarande avgifter. I övrigt tillämpas konventionen med Kanada. Konventionen med Kanada är en s.k. ej avsiktskonvention. Se nedan vid Utsändningsregler.

**USA**

Konventionen med USA är en avsiktskonvention och har liksom den med Kanada en utsändningstid på 60 månader. Fr.o.m. den 1 december 2007 omfattar konventionen med USA förutom ålders-, efterlevande- och garantipension också sjuk- och aktivitetsersättning.[12] Försäkringskassan beräknar årligen andelen sjukförsäkringsavgift. För 2007 är avgiften 4.92 procent (FKFS 2007:16).

Den 21 november 2007 trädde en tilläggsöverenskommelse till konventionen med USA i kraft.[13] Tilläggsöverenskommelsen har anpassat konventionen till det svenska reformerade pensionssystemet. I likhet med konventionen med Kanada omfattar konventionen med USA ålderspension, efter-

[11] För inkomståret 2007 var andelen sjukförsäkringsavgift 5,35 %, för år 2008 är den 4,92 % (FKFS 2007:17).

[12] Prop. 2004/05:16, SFS 2004:1192 och SFS 2007:807

[13] Prop. 2004/05:16, SFS 2004:1192 och SFS 2007:807.

levandepension samt sjuk- och aktivitetsersättningen och motsvarande avgifter.

**Turkiet**

Konventionen med Turkiet trädde i kraft den 1 maj 1981. En tilläggskonvention trädde i kraft den 1 februari 2002[14] Tilläggsöverenskommelsen innebär bl.a. att konventionen anpassas till det svenska reformerade pensionssystemet.

**Chile**

Även med Chile har en ny tilläggsöverenskommelse till den nuvarande konventionen förhandlats fram (prop. 2005/06:79). Tilläggsöverenskommelsen anpassar konventionen till det svenska reformerade pensionssystemet. Den trädde i kraft den 1 januari 2007 (SFS 2006:286 och SFS 2006:1312.

**Utsändningsregler**

Enligt socialförsäkringskonventionerna grundas rätten till sociala förmåner antingen på bosättning eller på arbete i respektive konventionsslutande stat. I samtliga konventioner finns utsändningsregler enligt vilka en anställd som sänds ut från det ena landet för arbete i det andra, ska stå kvar i det utsändande landets lagstiftning under viss tid. Socialavgifter betalas i utsändningslandet under utsändningstiden. Utsändningstiderna varierar från konvention till konvention, från 12 månader till 60 månader. Enligt vissa av konventionerna ska en utsänd alltid stå kvar i utsändningslandets lagstiftning ett visst antal månader för att först efter det att tidsgränsen passerats övergå till att omfattas av arbetslandets lagstiftning, s.k. ej avsiktskonventioner. Enligt de övriga är det avsikten vid utsändningens början som avgör vilket lands lagstiftning, utsändningslandets eller arbetslandets, som ska tillämpas, s.k. avsiktskonventioner. Om avsikten är att arbetet i det andra landet ska överstiga konventionens ”karenstid”, ska den anställde direkt från första dagen omfattas av arbetslandets lagstiftning och förekommande avgifter ska betalas där.

Nedan följer en uppställning av de olika konventionernas utsändningstider. Ett (a) efter landet innebär att konventionen är en avsiktskonvention.

| *12 mån* | *24 mån* | *36 mån* |
|---|---|---|
| Norden (a) | Grekland | Frankrike (a) |
| Chile (a) | Italien | Israel (a) |
| Kap Verde | Jugoslavien | Marocko |

[14] Prop. 2004/05:71, SFS 2005:234.

| *12 mån* | *24 mån* | *36 mån* |
|---|---|---|
| Luxemburg (a) | Nederländerna | |
| Storbritannien och Nordirland (a) | Portugal | |
| Turkiet (a) | Schweiz | |
| Österrike (a) | Spanien (a) | |
| | Tyskland | |

Dessutom finns som nämnts konventionerna med USA (avsiktskonvention) och Kanada (ej avsiktskonvention) med en utsändningstid på 60 månader.

Enligt samtliga konventioner finns möjlighet att antingen förlänga tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning eller medge undantag (dispens) från konventionens regler. Beslut om förlängning och dispens fattas i Sverige av Försäkringskassan.

**Förbindelse**

En svensk arbetsgivare eller ett svenskt moderbolag kunde t.o.m. utgången av år 2000 i vissa fall genom en s.k. förbindelse frivilligt åta sig att betala ålderspensionsavgift för svensk medborgare som arbetade i ett land utanför EES-området på sådan tid att han inte längre omfattades av svensk socialförsäkring. Den anställde blev då omfattad av svensk ålderspension. Förbindelsen godkändes av Riksförsäkringsverket.

De förbindelser som tecknades före år 2001 gällde till och med utgången av 2005[15] om de inte sades upp i förtid. Från och med inkomståret 2006 finns inga förbindelser kvar.

**Avtal om socialavgifter**

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna själv i form av egenavgifter. Jfr nedan under avsnitt 8.8.1.

**Utsändningsintyg**

Vid utsändning till eller från Sverige ska den anställde kunna styrka sin socialförsäkringstillhörighet med ett utsändningsintyg, som i Sverige utfärdas av Försäkringskassan. Olika intyg används för de olika konventionerna. När den nordiska konventionen är tillämplig används blankett E 101.

Konventionerna innehåller i regel inget direkt förbud mot att ta ut samma avgifter i två länder, men enligt praxis tar Sverige inte ut avgifter om motsvarande avgifter enligt konventionen

[15] Övergångsbestämmelserna p. 3 till SFS 1999:802.

ska betalas i det andra landet. Detta gäller även den allmänna pensionsavgiften.

Se vidare Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 10) och Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

## 8.8 Socialavgifter när varken förordning eller konvention är tillämpliga

Lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP

Socialförsäkringslagen (1999:799), SofL

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL

Prop. 1962:90 (lagen om allmän försäkring)

Prop. 1980/81:178 (lagen om socialavgifter)

Prop. 1989/90:110 (skattereformen)

Prop. 1997/98:151 (inkomstgrundad ålderspension)

Prop. 1998/99:119 (socialförsäkringslagen)

Prop. 2000/01:8 (socialavgiftslagen)

En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)

Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 10)

Handledning för internationell beskattning (SKV 352)

I förhållande till ett land som ligger utanför EES-området och med vilket Sverige inte heller har konvention om social trygghet, gäller respektive lands interna lagstiftning. Intern lag gäller också för tredjelandsmedborgare i förhållande till konventionsländerna Jugoslavien[16] och Marocko och för närvarande även till EES-landet Liechtenstein. I Sverige regleras från och med 2001 skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter i dessa fall – både för svensk och för utländsk arbetsgivare – av socialavgiftslagen, SAL.

[16] dvs. Serbien-Montenegro, Slovenien, Kroatien och Bosnien-Hercegovina. Obs! Slovenien omfattas av förordningen.

**Bosättningsbaserade förmåner**

Den svenska socialförsäkringen har från och med 2001 delats i en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad del. De bosättningsbaserade förmånerna, som är skattefinansierade, ger ersättningar på garantinivå och täcker direkta kostnader som uppkommit på grund av t.ex. sjukdom eller ålderdom. Exempel på bosättningsbaserade förmåner är garantipension, barnbidrag, föräldrapenning på lägstanivå och grundnivå, handikappersättning och bostadsbidrag. Rätten till bosättningsbaserade förmåner grundas på bosättning i Sverige (3 kap. 1–3 §§ SofL).

**Arbetsbaserade förmåner**

De arbetsbaserade förmånerna finansieras i huvudsak med socialavgifter och träder i stället för förlorad arbetsinkomst. Exempel på arbetsbaserade förmåner är inkomstgrundad ålderspension, tilläggspension, sjukpenning, föräldrapenning över lägstanivå och ersättning vid arbetsskada. Rätten till arbetsbaserade förmåner grundas på förvärvsarbete i Sverige (3 kap. 4–5 §§ SofL). För den som ska omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen ska socialavgifter betalas, antingen i form av arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter (2 kap. 4 § och 3 kap. 2 § SAL). I normalfallet betalas samtliga delavgifter.

Krav på visst medborgarskap för att omfattas av respektive försäkringsdel finns inte och inte heller krav på inskrivning i Försäkringskassan.

### 8.8.1 Lokalanställning i Sverige

En svensk eller en utländsk arbetsgivare som lokalanställer en arbetstagare – svensk eller utländsk medborgare – för arbete i Sverige, ska betala samtliga arbetsgivaravgifter här.

Observera att den allmänna löneavgiften inte är en socialavgift utan en skatt och den ska därför inte ska betalas av utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här, kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna själv i form av egenavgifter (inklusive allmän löneavgift) (2 kap. 8 § SAL). Den anställde ska i så fall uppge i sin deklaration att en sådan överenskommelse finns (3 kap. 17 § 1 st. LSK). I övrigt saknas formföreskrifter.

Saknas avtal om betalning av avgifter får den anställde inte påföras egenavgifter.

### 8.8.2 Utsändning från Sverige

Den som sänds ut från Sverige av svensk arbetsgivare för arbete i annat land, anses fortfarande arbeta i Sverige och utföra arbetet här om utsändningen kan antas vara högst ett år (2 kap. 1 och 9 §§ SofL och 1 kap. 8 § SAL). Den anställde ska omfattas av svensk socialförsäkring under utsändningen. Arbetsgivaren betalar fulla avgifter här.

En egenföretagare kan inte vara utsänd enligt SAL.

**Statsanställd**

Den som är statsanställd anses bosatt och arbeta i Sverige under hela utsändningstiden, oavsett dennas längd. Arbetsgivaren betalar fulla avgifter under hela utsändningen (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL). Anställda vid statliga bolag ses inte som statsanställda.

**Sjöman**

Arbete som sjöman ombord på ett svenskflaggat handelsfartyg anses som arbete i Sverige, inte som utsändning. Samma gäller arbete på fartyg som förhyrs enligt reglerna om ”bare-boat charter” (1 kap. 7 § SAL, 2 kap. 8 § SofL).

**Biståndsarbetare m.fl.**

Den som sänds ut för arbete för ett svenskt trossamfund eller en svensk ideell organisation som bedriver biståndsarbete, anses bosatt i Sverige om utlandsvistelsen kan antas vara längst fem år (2 kap. 4 § SofL). En sådan person kommer alltså att vara fortsatt omfattad av den svenska *bosättningsbaserade* socialförsäkringen. Observera att detsamma inte gäller för den arbetsbaserade försäkringen och därmed skyldigheten att betala avgifter i Sverige. Här gäller den allmänna ettårsgränsen.

**Utsändning mer än ett år**

Om en person bosatt i Sverige, som inte är statsanställd, sänds ut av sin arbetsgivare för arbete i land utanför EES- och konventionsområdet på tid som kan antas överstiga ett år, ska inga avgifter betalas i Sverige. Någon möjlighet till dispens eller förlängning finns inte.

Vid arbete utomlands kan det bli fråga om att betala avgifter i arbetslandet, både för arbetsgivaren och för den anställde, enligt arbetslandets interna lagstiftning, oberoende av om avgifter har betalats i Sverige.

Utsändningsintyg finns inte utanför EES- och konventionsområdena.

### 8.8.3 Utsändning till Sverige

En utländsk arbetsgivare som sänder hit en anställd för arbete här som kan antas vara högst ett år, ska inte betala arbetsgivaravgifter i Sverige (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL) förutsatt att den anställde i utsändningsögonblicket tillhörde socialförsäkringen i det land där arbetsgivaren normalt bedriver sin verksamhet. Den anställde omfattas i detta fall inte av den arbetsbaserade försäkringen.

**Hitsändning mer än ett år**

Om utsändningen kan antas vara längre tid än ett år, anses arbetet som arbete i Sverige och samtliga avgifter ska betalas här från första dagen. Avtal om betalning av egenavgifter kan slutas.

**Statlig arbetsgivare**

Den som sänds hit av en utländsk statlig arbetsgivare omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen oberoende av utsändningens längd. Inga avgifter betalas här (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL).

### 8.8.4 Lokalanställning utomlands för utländsk arbetsgivare

Den som anställs av en utländsk arbetsgivare för arbete utomlands omfattas inte av den svenska arbetsbaserade försäkringen. Arbetet ses inte som arbete i Sverige (1 kap. 6 och 10 §§ SAL) och inkomsten är inte pensionsgrundande här. Varken den anställde eller den utländske arbetsgivaren betalar avgifter i Sverige. Däremot kan avgiftsskyldighet föreligga i arbetslandet.

## 8.9 Registrering av utländsk arbetsgivare

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter här, ska registrera sig hos Skatteverket. Arbetsgivare från Danmark, Färöarna, Grönland, Island, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike ska registrera sig hos utlandsskattekontoret i Malmö, övriga hos utlandsskattekontoret i Stockholm. Efter ansökan hos skattekontoret kan arbetsgivaren undantagsvis få tillstånd att i stället för att redovisa och betala avgifterna månatligen, redovisa ”vid någon annan tidpunkt”, i regel en gång per år (10 kap. 12 § SBL).

**Kontrolluppgift**

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här ska lämna kontrolluppgift om han sysselsätter arbetstagare som ska

beskattas här eller omfattas av svensk socialförsäkring. En sådan utländsk arbetsgivare ska inte göra skatteavdrag.[17]

## 8.10 Svensk näringsidkare, verksamhet utomlands

En i Sverige bosatt näringsidkare som också bedriver enskild aktiv näringsverksamhet utomlands, ska betala egenavgifter även på den utländska inkomsten om näringsverksamheten i utlandet har ett samband med näringsverksamhet i Sverige eller är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige (1 kap. 6 § och 3 kap. 3 § SAL). Detta gäller om inkomsten beskattas här (3 kap. 12 § SAL).

Inkomst av passiv näringsverksamhet utomlands är varken underlag för egenavgifter eller särskild löneskatt (2 § SLF). Inkomsten är inte pensionsgrundande.

Tillämpningen av förordning 1408/71 eller en konvention om social trygghet kan leda till andra resultat. Se även Skatteverkets skrivelser ASJM-6ARCD6 den 23 mars 2005, Självständig näringsverksamhet utomlands, och YVSM-6DVHBQ den 1 juli 2005, Socialavgifter vid näringsverksamhet i Sverige och i annat EES-land.

## 8.11 Utländsk näringsidkare, verksamhet i Sverige

En utländsk näringsidkare som bedriver enskild aktiv näringsverksamhet i Sverige omfattas av den arbetsbaserade försäkringen. Egenavgifter ska betalas här under förutsättning att inkomsten beskattas i Sverige (3 kap. 2, 3 och 12 §§ SAL). Inkomsten är pensionsgrundande här.

Förordning 1408/71 eller en konvention om social trygghet kan leda till andra resultat.

Passiv näringsverksamhet som bedrivs i Sverige är underlag för särskild löneskatt på förvärvsinkomster under förutsättning att inkomsten beskattas här. Inkomsten är inte pensionsgrundande.

---

[17] Skatteverkets skrivelse den 18 oktober 2004, dnr 130 604258/04-111.

## 8.12 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Den som ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) är normalt omfattad av den svenska arbetsbaserade försäkringen om arbetet utförs i Sverige. Fulla arbetsgivaravgifter ska betalas. Detsamma gäller även den som arbetar utomlands för en svensk offentlig arbetsgivare när förordningen är tillämplig. Undantag gäller om arbetstagaren med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan visa att han ska omfattas av ett annat lands socialförsäkringssystem. Observera att även kostnadsersättningar som inte är undantagna från särskild inkomstskatt (t.ex. traktamente enligt schablon och hela milersättningen vid tjänsteresa) är underlag för arbetsgivaravgifter.

Om den anställde ”byter beskattning” från SINK till IL eller omvänt, kan ersättningar som ursprungligen var avgiftsfria för arbetsgivaren bli underlag för arbetsgivaravgifter (även retroaktivt). Motsatsen kan också inträffa, att ersättningar som varit underlag för arbetsgivaravgifter blir avgiftsfria med återbetalning av avgifter som följd. Se Skatteverkets skrivelse den 19 maj 2005, dnr 130 274291-05/111.

## 8.13 Allmän löneavgift

I de sammanlagda arbetsgivaravgifterna eller egenavgifterna brukar vanligen även den allmänna löneavgiften medräknas. Eftersom löneavgiften inte används för finansiering av någon del av socialförsäkringen finns reglerna om avgiften i särskild lag, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Det har under många perioder funnits delar av arbetsgivaravgifter och egenavgifterna som legat utanför finansieringen av socialförsäkringen. Redan på 1970-talet betalades något som kallades för allmän arbetsgivaravgift och senare infördes tillfälligt en allmän löneavgift. Den nu aktuella löneavgiften återinfördes 1995 för att delfinansiera Sveriges medlemskap i EU (se prop. 1994/95:122).

Den som ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL och den som ska betala egenavgifter enligt 3 kap. SAL ska också för varje år betala allmän löneavgift. Observera att i de fall när bara ålderspensionsavgiften enligt SAL ska betalas ska allmän löneavgift inte påföras, se 1 § 2 st. respektive 2 § 2 st. lagen om allmän löneavgift. Det innebär att arbetsgivare som ska betala ålderspensionsavgift på lön till anställd som vid årets

ingång fyllt 65 år inte ska betala löneavgiften på det underlaget. På samma sätt gäller att den egenföretagare som enbart ska betala ålderspensionsavgift inte heller ska betala den allmänna löneavgiften.

Löneavgiften uppgår för 2008 till 7,49 % och beräknas på samma underlag som gäller för arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter enligt SAL. Samma bestämmelser tillämpas för löneavgiften som för övriga arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter.

Redovisning och betalning av den allmänna löneavgiften görs samtidigt och på samma sätt som gäller för arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter.

Eftersom löneavgiften inte i rättslig mening är att betrakta som en socialförsäkringsavgift utan i stället som en skatt, innebär det att den ska betalas av den som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Ett utländskt företag som avlönar personer för arbete i Sverige ska betala socialavgifter enligt SAL även om arbetsgivaren saknar fast driftställe här. Ett sådant företag är vanligen begränsat skattskyldigt här och ska därför inte betala allmän löneavgift. Samma gäller även för den särskilda löneskatten på förvärvsinkomster (Skatteverkets skrivelse 2002-10-14, dnr 7300-02/100).

## 8.14 Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift APL

**Bakgrund**

Fram till början av 1970-talet betalades socialavgifter av såväl arbetsgivare som anställda genom att en del av sjukförsäkrings- och folkpensionsavgiften också erlades av arbetstagarna. Avgifterna fastställdes i inkomsttaxeringen. Mellan 1974 och 1992 har socialavgifter för anställda enbart erlagts av arbetsgivarna. Den 1 januari 1993 infördes genom lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift en egenavgift på 0,95 % på ett underlag som utgjordes av inkomst av förvärvsarbete enligt AFL. 1994 tillkom en ny allmän avgift enligt lagen (1993:1441) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet. Avgiften som beräknades på samma underlag som sjukförsäkringsavgiften uppgick till 1 % av inkomsten. De nämnda lagarna upphörde att gälla vid utgången av 1994 och ersattes av lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter som bestod av en pensionsavgift och av en sjukförsäkringsavgift. Avgifterna höjdes årligen och uppgick 1997 till 5,95 %.

**Avgiftens storlek**

1998 ändrades lagen till att enbart omfatta en pensionsavgift som uppgår till 7,0 % av underlaget. Sjukförsäkringsavgiften betalas återigen enbart som arbetsgivaravgift och egenavgift enligt SAL.

**Åldersgräns**

Det finns numera ingen övre åldersgräns för uttag av avgiften i konsekvens med att i det reformerade pensionssystemet kan man tjäna in pensionsrätt även efter fyllda 65 år. Eftersom de nya pensionsreglerna gäller för personer som är födda 1938 eller senare ska allmän pensionsavgift inte betalas av den som är född före 1938. Denna åldersgräns framgår av övergångsbestämmelserna till 4 § APL i SFS 1998:680. Där sägs att för personer som är födda 1937 eller tidigare gäller den äldre lydelsen i 4 §. Enligt denna ska avgift inte betalas för den som vid årets ingång har fyllt 65 år.

**Beloppsgräns**

Allmän pensionsavgift ska betalas av den som har sådan inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP. Enligt 4 § APL tas avgift ut om inkomsten uppgår till lägst 42,3 % av det prisbasbelopp som gäller för året. Avgiftsgränsen motsvarar gränsen för skyldighet att lämna självdeklaration i 2 kap. 2 § LSK.

**Underlaget**

Den allmänna pensionsavgiften beräknas på summan av inkomsterna av anställning respektive annat förvärvsarbete till den del summan inte överstiger avgiftstaket som uppgår till 8,07 gånger det för året gällande inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § LIP. Detta basbelopp har för 2008 fastställts till 48 000 kr. Om de sammanlagda inkomsterna ligger över avgiftstaket ska i första hand bortses från inkomst av annat förvärvsarbete. Jämför taket vid PGI-beräkningen som är 7,5 inkomstbasbelopp. Skillnaden är en följd av att avgiften ska dras av vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst (2 kap. 21 § LIP).

Allmän pensionsavgift beräknas på sådan inkomst av anställning respektive annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP. Beträffande inkomster av anställning innebär detta att avgift beräknas på ersättning för arbete med undantag för kostnadsersättningar. Är det fråga om sådana kostnadsersättningar som pga. bestämmelserna i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL ska utgöra underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska det också betalas allmän pensionsavgift på dessa. Även på de pensionsgrundande ersättningarna som räknas upp i 2 kap. 5 § LIP ska med ett undantag allmän pensionsavgift betalas. Undantaget avser inkomstrelaterad sjukersättning och inkomst-

relaterad aktivitetsersättning enligt p. 17 i nämnda lagrum. Avgift ska således betalas på bl.a. sjuk- och föräldrapenning, ersättning från arbetslöshetskassa och delpension. Däremot utgör annan pension, allmän eller privat, inte underlag för allmän pensionsavgift.

**Kostnadsavdrag**

Vid beräkning av inkomst av anställning ska avdrag göras för kostnader som arbetstagaren har haft i arbetet, i den utsträckning kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger 5 000 kr. Motsvarande bestämmelse beträffande PGI finns i 2 kap. 21 § LIP.

En förutsättning för uttag av allmän pensionsavgift är att den enskilde är skattskyldig för inkomsten enligt IL (3 § APL). Avgiftsunderlaget fastställs för varje år av Skatteverket i samband med taxeringen. Pensionsavgiften är emellertid definitionsmässigt att anse som en socialavgift och inte som en skatt. Detta innebär exempelvis att en person som omfattas av svensk socialförsäkring men som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige, inte kommer att påföras någon pensionsavgift. Det kan exempelvis inträffa för den som arbetar tillfälligt i Sverige för svensk arbetsgivare och som är begränsat skattskyldig och därför betalar skatt enligt reglerna för SINK. Om däremot i motsatt situation en person, som betalar skatt i Sverige enligt IL, av någon anledning inte omfattas av svenska pensionsförmåner ska allmän pensionsavgift inte heller påföras vid inkomsttaxeringen. Som exempel kan nämnas en person som arbetar i Sverige och är obegränsat skattskyldig här men som på grund av EG-rätten (förordning 1408/71) ska omfattas av socialförsäkringen i annat land och som styrker det med intyg på blankett E 101.

**Avrundnings-regler**

Avgiftsunderlagen från inkomst av anställning respektive inkomst av annat förvärvsarbete avrundas var för sig till närmast lägre hundratal kronor innan avgiften beräknas. Avrundningen görs alltid nedåt. Själva avgiften däremot avrundas till närmast hela hundratal kr. Observera att om avgift slutar på jämnt 50 kr ska avrundningen göras nedåt.

**Avdrag och skattereduktion**

Den allmänna pensionsavgiften var t.o.m. taxeringsåret 2000 avdragsgill i sin helhet vid inkomsttaxeringen. Nettobelastningen av pensionsavgiften för den enskilde blev därför olika hög vid olika inkomstnivåer beroende på storleken av den enskildes marginalskatt. För att undanröja dessa olikheter i nettobelastningen avskaffades avdragsrätten och i stället infördes en skattereduktion motsvarande hela avgiften (jfr

avsnitt 8.2.1 i prop. 1999/2000:1). Denna förändring har skett stegvis och sista steget har tagits 2006 i och med att skattereduktion medges med 100 % av avgiften.

## 8.15 Lag (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift

För att finansiera ålderspensionssystemet ska avgifter betalas för i princip varje ersättning eller belopp för vilken det tillgodoräknas pensionsrätt. I 2 kap. 5 § och 6 § 1 st. p. 4 LIP upptas sjukpenning m.fl. ersättningar från socialförsäkringen som är pensionsgrundande och underlag för allmän pensionsavgift men som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter eller egenavgifter enligt SAL. I stället ska en statlig ålderspensionsavgift betalas på dessa ersättningar. I 2 kap. 5 § p. 16 LIP anges att bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden ska räknas som pensionsgrundande inkomst av anställning i den utsträckning som regeringen så föreskriver. På sådana bidrag betalades tidigare (före 1999) ålderspensionsavgift enligt SAL, men numera utgör de underlag för den statliga ålderspensionsavgiften. Se vidare ovan vid avsnitt 7.3.1 vid kantrubriken Konstnärer och författare.

Även utbildningsbidrag för doktorander som utges av olika högskolor och universitet är pensionsgrundande och underlag för den statliga ålderspensionsavgiften.

Uppbördssystemet regleras i förordningen (1998:1512) om statliga ålderspensionsavgifter m.m. och följer således inte det uppbördssystem som gäller för socialavgifter från arbetsgivare. I förordningen anges att avgiften ska betalas av Arbetsmarknadsstyrelsen, Centrala studiestödsnämnden, Konstnärsnämnden, Uppsala universitet, Försäkringskassan, Försvarsmakten och Statens räddningsverk (2 §). Konstnärsnämnden svarar för avgiften för bidragen från såväl Sveriges författarfond som för bidragen till bildkonstnärer från Konstnärsnämnden. Uppsala universitet svarar för avgiftsbetalningen för utbildningsbidrag till doktorander även då dessa utges av andra högskolor och universitet.

Avgiften betalas som preliminär avgift varje månad under intjänandeåret med 10,21 % av underlaget. Senast den 31 mars påföljande år ska slutlig avstämning av avgiften göras av Försäkringskassan.

## 8.16 Sänkta löneskatter för enmansföretag

För att stimulera de minsta företagen att anställa någon infördes 2006 lagen (2006:294) om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag under åren 2006 och 2007. Enligt den lagen skulle företag som tidigare inte haft någon anställd få lägre arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt för den första person som anställdes i företaget. Reglerna var tillfälliga och skulle gälla till och med den 31 december 2007. I samband med regeringsskiftet 2006 avskaffades dock reglerna i förtid redan vid utgången av 2006 då de inte ansågs ha de önskade positiva effekterna på sysselsättningen (SFS 2006:1352).

# 9 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF

Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL

Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL

Lag (1962:381) om allmän försäkring, AFL

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL

Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP

Prop. 1989/90:110 (Skattereformen)

Prop. 1990/91:54 (Kvarvarande frågor i skattereformen)

Prop. 1991/92:60 (Ändring i SLFL)

Prop. 1993/94:220 (Ändring i SLFL)

Prop. 1996/97:21 (Vinstandelsstiftelser)

Prop. 2006/07:1 (Delvis avskaffande av SLF, steg1)

Prop. 2007/08:24 (Delvis avskaffande av SLF, steg2)

## 9.1 Allmänt

**Bakgrund**

I samband med skattereformen 1991 infördes lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL). Tidigare betalades inga avgifter på inkomster som uppbars av personer som var överåriga, dvs. personer som hade fyllt 65 år vid årets ingång. En av grundtankarna i samband med skattereformen var att all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet skulle beläggas med socialavgifter eller någon motsvarande skatt (jfr prop. 1989/90:110 s. 379). För inkomster som ger rätt till förmåner, bl.a. sjukpenning och ålderspension, tas fulla arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ut. För inkomster som inte är förmånsgrundande infördes därför bestämmelser om att särskild löneskatt i stället skulle tas ut.

Den särskilda löneskatten skulle enligt de ursprungliga tankarna motsvara den del av socialavgifterna som kunde anses som skatt i ekonomisk mening, t.ex. arbetsgivaravgifter på inkomster som överstiger 7,5 inkomstbasbelopp. Avgifter tas emellertid i dessa fall ut trots att ersättningen inte är förmånsgrundande. I vissa fall är kopplingen något svagare mellan avgift och förmån. Som exempel kan nämnas att föräldraförsäkringsavgiften finansierar även föräldrapenningförmåner för dem som inte är förvärvsarbetande. I prop. 1989/90:110 s. 381 uttalas att skattesatsen för löneskatten ska vara lika för arbetsgivare och egenföretagare. Utgångspunkten för beräkningen av skattesatsen var egenföretagarnas socialavgifter i form av egenavgifter och att löneskatten skulle utgöra en viss schablonmässigt beräknad kvotdel av egenavgifterna. Procentsatsen för SLF ska ändras bara vid större förändringar i uttaget av socialavgifter.

**SLF slopas**

Från 2007 har det skett genomgripande förändringar av SLF. Ändringen har skett i två steg på så sätt att inkomståret 2007 slopades SLF på löner och andra arbetsersättningar samt på inkomster av aktiv näringsverksamhet (SFS 2006:1339, prop. 2006/07:1). Detta gällde för personer som är omfattade av det reformerade pensionssystemet, dvs. personer födda efter 1937. I ett andra steg från och med 2008 avskaffades SLF på samma slag av ersättningar och inkomster även för dem födda 1937 eller tidigare (SFS 2007:1250, prop. 2007/08:24).

**Procentsats**

Numera finns bara en procentsats för SLF. Den är 24,26 % och betalas i huvudsak av arbetsgivare på avsättningar till vinstandelsstiftelser samt av vissa försäkringsanstalter på utbetalningar av olika slag av avtalsförsäkringar.

SLF i form av egenavgifter betalas också med 24,26 % på inkomst av passiv näringsverksamhet samt på ersättning som utges enligt viss avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring. Ett dödsbo efter en person som avlidit under inkomståret ska också betala SLF på sådana inkomster som annars hade varit underlag för egenavgifter.

För taxeringsår 2008 (inkomstår 2007) gäller äldre regler, se nedan avsnitt 9.4.

**SLP**

Observera att det även finns en annan form av särskild löneskatt. Den som utfäst en tjänstepension ska betala löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). Underlaget för SLP redovisas i företagets/ företagarens inkomstdeklaration och underlaget för skatten

fastställs vid inkomsttaxeringen. Skattesatsen är 24,26 % och tas ut på kostnader för anställdas pensionering, t.ex. kostnader för tjänstepensionsförsäkringar, avsättningar för framtida pensionsutbetalningar samt på utbetalda pensioner i vissa fall. Reglerna för SLP finns beskrivna i Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering del 3 avsnitt 12.

## 9.2 SLF på vinstandelsmedel

Enligt 1 § 1 st. 6 p. SLFL ska särskild löneskatt betalas av arbetsgivare på avsättningar till sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § 2 st. AFL. De kvalifikationskrav som anges i den sistnämnda bestämmelsen innebär bl.a. att bidragen ska ha varit avsedda att vara bundna i minst tre kalenderår och på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda. Vidare krävs att det inte är fråga om bidrag som ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag lämnar till företagsledare eller delägare eller vissa närstående till dessa kategorier.

Som nämnts ovan var en av grundtankarna bakom skattereformen att alla slag av förvärvsinkomster skulle behandlas likformigt. I de fall inkomsterna grundar rätt till socialförsäkringsförmåner tas socialavgifter ut. Beträffande inkomster som inte grundar sådana förmåner begränsas uttaget till den särskilda löneskatten. Det var mot denna bakgrund som skyldigheten att betala SLF på avsättningar till vinstandelsstiftelser infördes från 1997. I prop. 1996/97:21 s. 25 anförde regeringen att det finns stora likheter mellan överföringar till vinstandelsstiftelser och avsättningar till pensioner, för vilka det sedan tidigare tas ut särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP).

**Ej PGI**

Skyldigheten att betala SLF på vinstandelsmedel inträder när medlen faktiskt överlämnas till stiftelsen. De bidrag som överlämnas till stiftelsen är inte pensionsgrundande inkomst för den anställde. Inte heller vid utbetalningen av vinstandelsmedlen utgör de PGI för mottagaren (2 kap. 14 § LIP) eller underlag för arbetsgivaravgifter/SLF för utgivaren (2 kap. 18 § SAL). Detta under förutsättning att de ovannämnda kvalifikationskraven är uppfyllda. Skatteplikt för den anställde uppkommer först när medlen utbetalas från stiftelsen. Stiftelsen ska redovisa utbetalda medel på kontrolluppgift. Eftersom utbetalningen i normalfallet inte utgör underlag för vare sig arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt ska ersättningen redovisas i ruta 31 på kontrolluppgiften.

Om de kvalifikationskrav som anges i 3 kap. 2 § 2 st. AFL inte är uppfyllda blir stiftelsen skyldig att betala arbetsgivaravgifter när ersättningar betalas ut från stiftelsen. Arbetsgivaren ska då inte betala SLF när avsättningen görs till vinstandelsstiftelsen. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-11-08 (dnr 5130 624867-04/111).

Se vidare om vinstandelsstiftelser i avsnitt 8.2.7.8.

## 9.3 SLF på vissa försäkrings- och avgångsersättningar

Särskild löneskatt ska också betalas av den som ger ut vissa ersättningar på grund av avtalsförsäkringar enligt 1 § 1 st. punkterna 1–5 SLFL. Med avtalsförsäkringar avses försäkringar som grundar sig på kollektivavtal och vars premier i regel bestäms efter schablonmässiga grunder. Huvudprincipen för dessa slag av ersättningar, i den mån de är skattepliktiga, är att de är förmånsgrundande och underlag för fulla socialavgifter såvida ersättningarna inte är angivna i SLFL. Exempelvis är olika slag av avgångsvederlag från arbetsgivare underlag för arbetsgivaravgifter. Om en ersättning utgör underlag för SLF ska utbetalaren däremot inte betala arbetsgivaravgifter, vilket framgår av 2 kap. 16 § SAL. Se också prop. 1990/91:54 s. 161 ff. och 319 f. Följande ersättningar av försäkringskaraktär utgör underlag för SLF.

**Avgångsbidragsförsäkring**

1. Ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring (AGB) som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare. Med AGB avses sådan försäkring som meddelas av Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag (AFA). Vidare avses ersättning på grund av sådan kollektiv avgångsbidragsförsäkring i annan försäkringsanstalt som beträffande ersättningens storlek och övriga villkor motsvarar kollektiv avgångsbidragsförsäkring hos AFA (prop. 1990/91:54 s. 320). Avgångsbidrag betalas ut till den som förlorat sin anställning och för den som därvid blivit långvarigt arbetslös.

**Avgångsersättning från stat och kommun m.fl.**

2. Avgångsersättning (AGE) som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av stat och kommun m.fl. eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen eller liknande garanti tecknats av kommun, kommunalförbund eller Sveriges Kommuner och Landsting (jfr prop. 1991/92:60 s. 87). Med AGE avses

sådan avgångsersättning som staten enligt kollektivavtal betalar ut till arbetstagare. Även ersättningar som utbetalas via den trygghetsstiftelse som finns på det statliga området anses omfattade av bestämmelsen. Likaså omfattas avgångsersättningar enligt kollektivavtalet om avgångsförmåner för kommuner och landsting (AGF-KL). Med annan arbetsgivare avses kommunala företag.

**Trygghetsavtal**

3. Avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal. Med detta avses sådan ersättning som utgår enligt trygghetsavtal slutet mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare, exempelvis trygghetsavtalet mellan Privattjänstemannakartellen och arbetsgivarorganisation, och som fastställs under ledning av ett s.k. trygghetsråd (prop. 1990/91:54 s. 320). Observera att inte alla former av ersättningar som utbetalas på grund av trygghetsavtal ska beläggas med SLF, utan att vissa bidrag i stället ska vara pensionsgrundande och utgöra underlag för arbetsgivaravgifter. Enligt bestämmelser i flera trygghetsavtal på såväl det statliga som det privata området utbetalas även annat stöd än avgångsersättningar till enskilda arbetslösa personer. I nyssnämnda prop. uttalas på s. 164 bl.a. följande i frågan:

**Utbildningsbidrag m.m.**

> ”Dessa andra bidrag har inte försäkringskaraktär. I stället är det den individuella situationen och behovet av t.ex. utbildning som leder till ett beslut om visst bidrag, som syftar till att återföra arbetslösa till arbetsmarknaden. De ersättningar som nämns är utbildningsbidrag och bidrag till arbetslösa. I likformighetens och tydlighetens intresse bör därför enligt trygghetsrådet vissa tillägg göras till 11 kap. 2 § första stycket AFL så att det klart framgår att dessa ersättningar anses som inkomst av anställning. Med hänsyn till de förändringar som företagits i 11 kap. 2 § AFL i samband med skattereformen bör det enligt min bedömning emellertid inte råda någon tvekan om att de ersättningar trygghetsrådet nämner utgör inkomst av anställning. Tillräckliga skäl att undanta ersättningarna från uttag av socialavgifter anser jag däremot inte föreligga. Jag anser det därför inte erforderligt att av denna anledning företa någon förändring i stadgandet.”

**Viss AGS-ersättning**

4. På ersättning som utges enligt gruppsjukförsäkring (avtalsgruppsjukförsäkring, AGS) som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement

till sjukersättning eller till aktivitetsersättning ska SLF betalas. AGS är ett komplement till sjukpenning och sjuk- eller aktivitetsersättning enligt AFL. I den mån belopp som utges enligt AGS ska komplettera sjukpenning enligt AFL ska beloppet i stället vara pensionsgrundande och underlag för arbetsgivaravgifter.

**Viss ersättning från TFA**

5. SLF ska betalas på ersättning som utges på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst. Sådana ersättningar från trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är i de flesta fall förmånsgrundande och därför underlag för arbetsgivaravgifter. Detta gäller för ersättningar som avser att täcka inkomstbortfall under akut sjukdomstid. Motsvarande gäller för ersättning för bestående arbetsoförmåga om beloppet avser att täcka inkomstförlust och utgår som periodisk livränta. Sådan ersättning anses utgöra kompensation för mistad inkomst. I de fall ersättningen utgår i form av engångsbelopp och inte avser kompensation för mistad inkomst är ersättningen inte förmånsgrundande och därför tas endast särskild löneskatt ut (jfr prop. 1990/91:54 s. 165).

I 1 § 4 st. SLFL finns bestämmelser om att vissa ersättningar för arbetsskada som utges efter utgången av juni 1993 inte ska beläggas med SLF. Bestämmelsen tillkom med anledning av de skärpningar som gjordes i LAF och som trädde i kraft den 1 januari 1993 och den 1 juli 1993. Regeln innebär att ersättning från TFA undantagits från SLF under de i lagtexten angivna förutsättningarna. Undantaget gäller dock endast ersättningar som för en och samma arbetstagare beräknats på lönedelar som inte överstiger 7,5 prisbasbelopp. (Jfr prop. 1993/94:220 s. 34 ff.)

Det är den som betalar ut de nämnda ersättningarna, dvs. försäkringsanstalten, trygghetsfonden etc., som ska betala den särskilda löneskatten eller i förekommande fall arbetsgivaravgifterna.

## 9.4 SLF för näringsidkare m.m.

**Passiv näringsverksamhet**

Enligt 2 § SLFL ska fysisk person eller dödsbo i stället för egenavgifter enligt SAL betala särskild löneskatt med 24,26 % på överskott av passiv näringsverksamhet enligt IL under förutsättning att verksamheten utövas här i landet. Inkomster

från en självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands utgör enligt 2 kap. 23 § IL alltid passiv näringsverksamhet. Den utgör däremot inte underlag för SLF. Inte heller ska egenavgifter enligt SAL betalas på inkomster från den utomlands bedrivna näringsverksamheten. Se vidare om begreppet passiv näringsverksamhet avsnitt 7.3.2.

**SLF för personer födda före 1938**

Av övergångsbestämmelserna punkterna 5 och 6 till SFS 2006:1339 framgår att för personer födda 1937 eller tidigare gäller de äldre bestämmelser som framgår av SFS 1997:940). Dessa bestämmelser innebär för inkomster som erhålls senast beskattningsåret 2007 (2008 års taxering) att SLF ska betalas med 24,26 %. SLF betalas då förutom på passiv näringsverksamhet även på de inkomster som normalt är avgiftspliktiga för egenavgifter enligt 3 kap. 3–8 §§ SAL. Några avgifter enligt SAL ska inte betalas.

Från och med inkomstår 2008 (2009 års taxering) ska SLF inte heller betalas av dem födda före 1938 på inkomster av aktiv näringsverksamhet eller på sådana inkomster som avses i 3 kap. 4–8 §§ SAL. Detta framgår av SFS 2007:1250 enligt vilken punkterna 5 och 6 i övergångsbestämmelserna till lagen (2006:1339) om ändring i nämnda lag ska upphöra att gälla (prop.2007/08:24).

**Avlidna**

Särskild löneskatt betalas med 24,26 % på inkomst av såväl passiv som aktiv näringsverksamhet samt på inkomst av tjänst som är egenavgiftsgrundande för den som avlidit under året. Att socialavgifter i form av egenavgifter inte ska betalas för den som avlidit under året framgår av 3 kap. 12 § SAL.

**Avtals-försäkringar**

SLF med 24,26 % ska dessutom betalas på sådan avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring som enligt 15 kap. 9 § IL utgör inkomst av näringsverksamhet. Beträffande trygghetsförsäkringen gäller detta till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

SLF ska inte betalas om underlaget för skatten understiger 1 000 kr.

## 9.5 Bestämmande, redovisning och betalning av SLF

Om bestämmande, redovisning och betalning av SLF stadgas i 3 § SLFL som hänvisar till 4 kap. SAL, som i sin tur hänvisar till bestämmelserna i SBL. Det innebär att SLF på avsättningar

till vinstandelsstiftelser m.m. enligt 1 § SLFL redovisas i skattedeklaration på samma sätt och efter samma regler som gäller för arbetsgivaravgifter. Underlaget för löneskatt enligt 2 § fastställs vid den årliga taxeringen enligt samma regler som gäller för socialavgifter i form av egenavgifter. Avdrag medges för årets beräknade löneskatt med högst 20 % av underlaget enligt 16 kap. 30 § IL beträffande näringsverksamhet och enligt 12 kap. 36 § IL beträffande tjänst. För den som ska betala SLF enligt 2 § ska skatten normalt ingå i den debiterade F-skatten eller den särskilda A-skatten för inkomståret.

# 10 Skyldighet att lämna deklaration

---

10 kap. SBL

23 kap. 1, 3, 3 a, 4, 5 och 6 §§ SBL

26, 64–65 §§ SBF

19 kap. 13 § ML

9 kap. 34 och 37 §§ ABL

30, 32 a §§ revisionslagen (1999:1079)

Prop. 1996/97:100, s. 564–578 (Ett nytt system för skattebetalningar m.m.)

Prop. 2001/02:127 (Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)

Prop. 2005/06:31 (Deklarationsombud m.m.)

RSFS 1999:12

SKV A 2008:17

SKV M 2008:14

---

## 10.1 Allmänt

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

- Preliminär självdeklaration, 1–8 §§
- Skalbolagsdeklaration, 8 a–c §§
- Skattedeklaration (SKD), 9–24 §§
- Hur en deklaration ska lämnas, 25–28 §§
- Särskilda bestämmer om redovisning av mervärdesskatt och punktskatt, 29–36 a §§

– Redovisningsskyldighet vid avveckling, 37 §.

Detta avsnitt behandlar framförallt bestämmelserna om 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 m.m. vid 2008 års taxering, del 3.

I 10 kap. 9–37 §§ SBL återfinns bestämmelserna om SKD.

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 bosatta,
– är handelsbolag som är skattskyldigt för mervärdesskatt,
– i annat fall är skattskyldig för mervärdesskatt med undantag för mervärdesskattegrupp om inte annat följer av 31 eller 32 §,
– är grupphuvudman för mervärdesskattegrupp,
– omfattas av beslut om redovisning i SKD enligt 11 § och
– ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 SBL, om inte annat följer av 31 §.

Av bestämmelserna i 23 kap. 3 § framgår att representant för enkelt bolag eller partrederi ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten. I 1 kap. 4 § 3 st. 4 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 2007, avsnitt 29.

En SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod. Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad om inte något annat särskilt föreskrivs. Om den som är skattskyldig för mervärdesskatt har ett beskattningsunderlag, som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret, utgör redovisningsperioden för mervärdesskatt tre kalendermånader. För dem som ska redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen utgörs redovisningsperioden av beskattningsåret. All verksam-

het som den skattskyldige bedriver ska, om inte Skatteverket beslutat annat, redovisas i en och samma SKD.

I 17 § anges vad en SKD ska ta upp. Där stadgas också att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en 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 mervärdesskatt ska redovisas den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Detta innebär, vad avser denna huvudprincip, att redovisningen i en SKD av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter å ena sidan och mervärdesskatt å den andra, inte kommer att avse samma redovisningsperiod.

Om den som är skattskyldig för mervärdesskatt 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 mervärdesskatt.

SKD ska lämnas på av Skatteverket fastställt formulär. Om Skatteverket har anvisat ett särskilt mottagningsställe ska deklarationen lämnas dit.

Skatteverket får föreskriva eller i enskilda fall medge att skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Numera finns en generell certifikatlösning som innebär att elektronisk SKD ska kunna lämnas av så gott som alla skattskyldiga, som har e-legitimation.

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

Punktskatterna är infogade i skattekontosystemet och ska redovisas i speciella punktskattedeklarationer. Redovisningsperioder och tidpunkter för att lämna punktskattedeklarationer följer i stort de principer som gäller för SKD. Väsentliga regler för punktskatter framgår av 9 a, 16 a, 17 b, 22 a, 30 a och 32 a–c §§.

Från och med den 1 april 2006 har det införts en möjlighet att lämna vissa skattedeklarationer via ombud. Detta gäller dock

endast om skattedeklarationen lämnas elektroniskt och ombudet har registrerats av Skatteverket.

I det följande i detta avsnitt 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 bl.a. mervärdesskatt. Dessa bestämmelser avser bl.a.

- redovisning av mervärdesskatt i självdeklaration,
- redovisning i särskild SKD av bl.a. vissa, i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 ML, angivna förvärv och
- skyldigheten att lämna periodisk sammanställning avseende omsättning, förvärv och överföringar 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 §.

**Revisors anmärkningsskyldighet**

Enligt 9 kap. 34 § 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 (9 kap. 37 § 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 avsnitt 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 avsnitt 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 avsnitt 6.

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

### 10.2.3 Mervärdesskatt

Alla som är skattskyldiga för mervärdesskatt ska redovisa den i en deklaration (10 kap. 9, 31 och 32 §§ SBL).

Redovisning av mervärdesskatt kan ske antingen

- i SKD,
- i självdeklaration (se avsnitt 10.9.1), eller

– i särskild SKD (se avsnitt 10.9.2).

**E-handels-deklaration**

Därutöver finns i 10 a kap. SBL särskilda bestämmelser om redovisning i e-handelsdeklaration avseende tillhandahållanden av elektroniska tjänster när Skatteverket har fattat ett identifieringsbeslut. E-handelsdeklaration kan om vissa förutsättningar är uppfyllda få lämnas av en näringsidkare från ett land utanför EG. Ärenden avseende s.k. tredjelandsföretags beskattning i Sverige av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, ska enligt arbetsordningen för Skatteverket handläggas av Skatteverkets utlandsenheter. I Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 30, lämnas en utförligare redovisning av de särskilda bestämmelserna som gäller för elektroniska tjänster.

**Skattedeklaration**

Redovisning ska ske i SKD om:

– beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas överstiga en miljon kronor,

– den skattskyldige inte ska lämna självdeklaration

– det gäller konkursbo,

– företaget drivs som handelsbolag, kommanditbolag och om inte annat föreskrivs gäller detta även europeiska ekonomiska intressegrupperingar,

– mervärdesskattegrupp registrerats,

– Skatteverket har fattat beslut enligt 10 kap. 11 § SBL, eller

– registrering till mervärdesskatt har skett med stöd av 3 kap. 1 § 4 eller 5 SBL.

Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.

**Handelsbolag**

Handelsbolag, vilket inkluderar också kommanditbolag, som är skattskyldiga till mervärdesskatt ska alltid redovisa mervärdesskatten 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 mervärdesskatten i SKD.

**Beloppsgräns**

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.

**Inte skyldig att lämna själv-deklaration**

Skattskyldiga som inte ska lämna självdeklaration ska alltid redovisa mervärdesskatten i SKD.

**Grupphuvudman**

Det är inte mervärdesskattegruppen utan grupphuvudmannen som ska lämna deklaration. Mervärdesskatteredovisningen 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 grupphuvudmannen som svarar för redovisningen för mervärdesskattegruppen. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 28.

**Beslut av Skatte-verket**

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

**GIF som är undantaget från skatteplikt**

Enligt mervärdesskattedirektivet ska samtliga EG-omsättningar och förvärv, även de som är skattefria med stöd av särskilda bestämmelser, deklareras. 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 deklarera överföringen trots att omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML ska användas vid omsättningen inom Sverige och överföringen är undantagen enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML. 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 Skatteverket 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 mervärdesskatt.

Liksom övriga föreläggande enligt SBL får detta förenas med vite.

### 10.2.5 Redovisning i SKD i stället för i självdeklaration

**Egen begäran**

Den som har ett beskattningsunderlag som beräknas uppgå till högst en miljon kronor ska normalt redovisa mervärdesskatten i självdeklaration. Om en skattskyldig i stället vill redovisa mervärdesskatt 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. Det räcker alltså att den skattskyldige begär redovisning i SKD för att 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 om ändring sker på den skattskyldiges begäran. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-9-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.4 och 4.4.2.

**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. I prop. 2007/08:25 s. 73 anges vidare att särskilda skäl föreligger när Skatteverket av kontrollskäl vill att den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten oftare. Utöver dessa exempel ger förarbetena ingen närmare vägledning beträffande vad som kan åberopas av Skatteverket som särskilda skäl för att på eget initiativ besluta att redovisning ska ske i skattedeklaration i det fall beskattningsunderlagen beräknas uppgå till högst en miljon kronor för beskattningsåret.

Skatteverket har i skrivelse 2007-12-21, dnr 131 746676-07/111, angett i vilka fall särskilda skäl för redovisning i SKD får anses föreligga enligt verkets mening.

Beslutet om särskilda skäl ska gälla hela beskattningsåret.

**Antingen självdeklaration eller SKD**

Bestämmelserna innebär att mervärdesskatt för ett och samma beskattningsår ska redovisas antingen i SKD eller i självdeklaration. En skattskyldig kan således inte redovisa mervärdesskatt för t.ex. januari–april i självdeklaration och för maj–december i SKD. En skattskyldig med flera verksamheter

måste också redovisa alla dessa på samma sätt, dvs. antingen i en självdeklarationen eller i en SKD.

### 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 är 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. Ett sådant skäl som avses i 10 kap. 12 § SBL kan, enligt prop. 1996/97:100 s. 568, vara att det skulle vålla arbetsgivaren betydande praktiska problem att varje månad lämna skattedeklaration och betala arbetsgivaravgifter. Ett beslut enligt 10 kap. 12 § SBL bör begränsas till att gälla så länge arbetsgivarens praktiska problem att redovisa och betala kvarstår, dock högst två år (SKV A 2004:28, avsnitt 1.3). Av 10 kap. 22 a § SBL framgår att en sådan SKD ska lämnas senast den 12 februari året efter beskattningsåret. Redovisning en gång per år innebär ett uppskov med att redovisa och betala skatten.

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. 79). 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.

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

### 10.2.7 Övriga som ska redovisa i skattedeklaration

**Representantredovisning**

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. representantredovisning. Syftet med bestämmelsen är att underlätta redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt 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 mervärdesskatteredovisningen 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 mervärdesskatt återbetald enligt 10 kap. 9–13 §§ ML ska ansöka om detta hos Skatteverket. Enligt 19 kap. 12 § ML ska ansökan göras i deklaration. Se vidare om återbetalning i avsnitt 19.

**Kvalificerade undantag**

**Export**

Ingående mervärdesskatt som hänför sig till omsättning som inte medför skattskyldighet kan normalt inte dras av. Den ingående mervärdesskatten blir i dessa fall en del av företagets kostnad. Enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML föreligger rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten om omsättningen är undantagen på grund av s.k. kvalificerade undantag och export. Se Handledning för mervärdesskatt 2008, avsnitt 16.5.

**Uppbyggnadsskede**

Skatteverket kan besluta att den som påbörjat sin verksamhet men ännu inte har någon omsättning ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt, på grund av särskilda skäl (s.k. uppbyggnadsskede), 10 kap. 9 § ML. Bestämmelserna om särskilda skäl måste prövas i ljuset av EG-rätten. Se Handledning för mervärdesskatt 2008 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.

**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 § 1 st. 1-5 men som 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 mervärdesskatt utom i de fall denna ska redovisas i självdeklarationen.

Som stöd för att en deklaration avseende mervärdesskatt ska lämnas för varje redovisningsperiod sägs i författningskommentaren (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) skall varje till mervärdesskatt skattskyldig person inge en deklaration för varje fastställd redovisningsperiod. Detta innebär att en skattedeklaration avseende mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under perioden eller inte, dvs. även om skatten att redovisa är noll kronor.” Motsvarande bestämmelser finns i artiklarna 250.1 och 252 i mervärdesskattedirektivet. Se även Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.5.

**Kalendermånad**

I 14 § anges att redovisningsperioden omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs. Bestämmelserna i 14 a, 15, 16 och 16 a §§ innebär avsteg från stadgandet om redovisningsperiodens längd i 14 §.

**3-månaders-redovisning**

Fr.o.m. 2008 gäller enligt 10 kap. 14 a § SBL att för en sådan mervärdesskattskyldig som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor, ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara tre kalendermånader. Detta gäller även den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9−13 §§ ML och den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d 1 st. ML, om redovisningen inte ska ske i självdeklaration.

För dem som enligt ovan är berättigade till tremånadersredovisning kommer redovisningsperioden för mervärdesskatten att korrespondera med den periodiska sammanställning som, enligt 10 kap. 35 § SBL, ska göras för varje kalenderkvartal.

Det bör noteras att den nya bestämmelsen om tremånadersredovisning inte påverkar reglerna om redovisning i självdeklaration. Beskattningsunderlagets storlek påverkar inte periodlängden vid redovisning i självdeklaration, som ju enligt 10 kap. 16 § SBL utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning. Däremot har detta underlags storlek avgörande betydelse för om redovisningen ska ske i självdeklaration enligt 10 kap. 31 § SBL eller inte, men det är en helt annan sak. Vidare får 10 kap. 31 §, som lex specialis, effekten att beskattningsunderlag på högst en miljon kronor inte omfattas av tremånadersredovisningen. Inte heller reglerna om särskild skattedeklaration i 10 kap. 32 § berörs av tremånadersredovisningen, eftersom redovisningen där ska ske varje gång en viss händelse har inträffat. En sådan konstruktion utesluter per definition att den deklarationstypen kan omfattas av tremånadersredovisningen. Se prop. 2007/08:25 s. 266.

Den nya bestämmelsen kommenteras närmare i Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.6.2.

**Ändrad redovisningsperiod**

Skatteverket ska besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för tre

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

**Egen begäran**

Om en sådan skattskyldig som har en redovisningsperiod för mervärdesskatt på tre månader, begär att i stället få redovisa mervärdesskatt varje månad, ska Skatteverket enligt 10 kap. 14 b § besluta att redovisningsperioden för sådan skatt ska vara en kalendermånad i stället för tre. Den skattskyldige behöver inte ange något skäl för sin begäran om att få tillämpa enmånadsredovisning. Det räcker alltså att den skattskyldige begär enmånadsredovisning för att Skatteverket ska bifalla en sådan begäran. Beslutet om enmånadsredovisning ska gälla minst 24 på varandra följande redovisningsperioder, om ändring sker på den skattskyldiges begäran och om inte särskilda skäl talar emot det. Som exempel på sådana ändrade förhållanden som utgör särskilda skäl anges i prop. 2007/08:25 s. 74, att den skattskyldige vid tiden för beslutet om ändrade redovisningstider kan ha haft en stor exportomsättning, men därefter lagt ned den verksamheten.

**Särskilda skäl**

Även om den skattskyldige inte begär det kan det föreligga särskilda skäl för enmånadsredovisning. Med särskilda skäl

avses enligt prop. 2007/08:25 s. 267 kontrollskäl. Utöver detta exempel ger förarbetena ingen närmare vägledning beträffande vad som kan åberopas av Skatteverket som särskilda skäl för att på eget initiativ besluta om enmånadsredovisning.

Skatteverket har i skrivelse 2007-12-21, dnr 131 746687-07/111, angett i vilka fall särskilda skäl för enmånadsredovisning får anses föreligga enligt verkets mening.

Om Skatteverket på eget initiativ enligt punkt 2 i ovannämnda lagrum beslutar om enmånadsredovisning på grund av särskild skäl, så gäller ett sådant beslut till dess Skatteverket beslutar annat.

**När börjar ny period gälla?**

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ändras till en kalendermånad i stället för tre eller omvänt, ska enligt 10 kap. 14 c § den nya redovisningsperioden börja gälla vid ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den tidpunkt då de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade eller beslut om ändrad redovisningsperiod fattades.

I prop. 2007/08:25 s. 267 exemplifieras regeln på följande sätt: ”Om ett företag, som hittills haft en redovisningsperiod om tre månader, den 17 maj år 1 beräknar att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret kommer att överstiga 40 miljoner kronor, ska den nya redovisningsperioden om en månad gälla från och med den 1 juli år 1. Fram till denna tidpunkt gäller en redovisningsperiod om tre kalendermånader. Ytterligare ett exempel som också åskådliggör vissa andra regler: Ett mindre företag har efter egen begäran fått ett beslut från Skatteverket, enligt 10 kap. 14 b § första stycket 1, att redovisningsperioden i stället för tre kalendermånader ska omfatta en månad. Beslutet är inte tidsbegränsat och gäller därför enligt 10 kap. 14 b § andra stycket första meningen tills vidare. Den exportverksamhet som föranledde att företaget ändrade redovisningsperiod läggs dock ner två och ett halvt år (30 månader) från beslutstidpunkten. Företaget begär därför den 3 oktober år 1 hos Skatteverket att det ska få återgå till en redovisningsperiod omfattande tre månader. Mot bakgrund av att mer än 24 månader gått från det att redovisningsperioden ändrades till en månad krävs inte särskilda skäl, enligt 10 kap. 14 b § andra stycket första meningen, för att upphäva beslutet. Skatteverket upphäver beslutet den 15 oktober år 1. Den nya redovisningsperioden om tre kalendermånader ska börja gälla från och med den 1 januari år 2, dvs. vid ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den tidpunkt när Skatteverket upp-

hävde beslutet. Fram till denna tidpunkt gäller en redovisningsperiod om en kalendermånad."

Om omständigheterna talar för det, får Skatteverket dock besluta att den nya redovisningsperioden ska börja gälla ett kalenderkvartal senare än vad som anges ovan. De omständigheter som talar för en senareläggning är om den skattskyldige, såvitt framgår, inte avsiktligt misskött sin plikt att anmäla om företagets beskattningsunderlag beräknas över- eller understiga den 40-miljonersgräns som avgör vilka redovisningsregler som gäller. Sådana omständigheter kan däremot inte anses finnas om det framgår att den skattskyldige medvetet underlåtit en anmälan eller anmält för sent. Omständigheterna talar inte heller för en senareläggning om den skattskyldige insisterar på att en redovisningsperiod om tre månader ska gälla från en tidigare tidpunkt, t.ex. på grund av en fördelaktig ränteeffekt (prop. 2007/08:25 s. 77).

Skatteverkets möjlighet att senarelägga tidpunkten för giltighet enligt ovan, gäller bara periodbyten från tre till en månad eller omvänt. Bestämmelsen reglerar således inte de fall när den som redovisar varje månad enbart ändrar redovisningstidpunkt, från normalt senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut till som regel senast den 26 i månaden efter periodens slut, dvs. fall när periodens längd inte ändras (prop. 2007/08:25 s. 77).

**Ny period börjar gälla omedelbart**

Utan hinder av bestämmelserna i 10 kap. 14 c § ovan, ska enligt 10 kap. 14 d § en ny redovisningsperiod, vid byte från tre månader till en, gälla omedelbart om beslut

1. föranletts av särskilda skäl, dvs. av Skatteverkets kontrollverksamhet, eller
2. fattats på begäran av den skattskyldige och det finns särskilda skäl för att beslutet ska gälla omedelbart.

Om Skatteverket av kontrollskäl beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad bör den nya redovisningsperioden gälla omedelbart för att minska de möjligheter till skatteundandragande som varje tidsutdräkt innebär. I detta fall sker den omedelbara giltigheten med automatik.

Med särskilda skäl i punkt 2 ovan bör i huvudsak förstås en situation där ett företag, gör sannolikt, t.ex. med uppgifter från bank eller på annat vis, att det hotas av konkurs samtidigt som det har ingående mervärdesskatt att återfå (prop. 2007/08:25

s. 78). Se även Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111 avsnitt 4.3.6.4.

**Helt beskattningsår**

Möjlighet till redovisning för helt beskattningsår ges i 15 § för de företag som måste redovisa mervärdesskatt i SKD pga. att de inte lämnar självdeklaration, t.ex. konkursbo. Handelsbolag som alltid ska redovisa mervärdesskatt i SKD kan också ha redovisning för helt beskattningsår. För att sådan redovisning ska kunna medges får beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas uppgå till högst 200 000 kronor för beskattningsåret. Regeln kan inte tillämpas av den som lämnar självdeklaration men som, trots att mervärdesskatten kan redovisas i självdeklarationen, har valt att i stället redovisa mervärdesskatten i SKD. Regeln kan inte heller tillämpas av den som Skatteverket på grund av särskilda skäl beslutat ska redovisa skatten i SKD. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-09-12 dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.6.3.

I 16 § stadgas att redovisningsperioden för mervärdesskatt 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 arbetsgivaravgifter på årsbasis (kalenderår).

Av 16 a § framgår att för en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatten ska vara ett helt beskattningsår. Ett sådant beslut upphör att gälla om den skattskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad under vilken konkursbeslutet har meddelats.

## 10.4 Vad en SKD ska ta upp

I 10 kap. 17 § anges 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 ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. I ett tredje stycke anges också att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en SKD ska ta upp. 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 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 identifikationsuppgifter m.m.**

Enligt 10 kap. 17 § 1 st. 1. 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 mervärdesskatteregistreringsnummer/VAT-nummer.

Enligt 17 § 1 st. 2. ska SKD innehålla uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas. Av bestämmelserna i 18 § följer att en och samma SKD normalt kommer att uppta en redovisningsperiod för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och en annan för mervärdesskatt.

**Uppgifter från arbetsgivare m.fl.**

I 17 § 1 st. 3. 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**

Av 10 kap. 17 § 1 st. 3.a SBL framgår att en SKD ska ta upp den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag. Vad som avses med ”den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag” har inte kommenterats i förarbetena. Om arbetstagaren för arbetsgivaren presenterar ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag, av vilket framgår att arbetsgivaren månadsvis ska göra avdrag från bruttolönen med exempelvis 20 000 kr minskad med 2 000 kr, så är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag från 18 000 kr (20 000-2 000). Efter Skatteverkets beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag, är den sammanlagda ersättning från vilken arbetsgivaren är skyldig

att göra skatteavdrag således 18 000 kr. Korrekt belopp att redovisa som underlag för skatteavdrag i detta exempel är därför 18 000 kr.

En alternativ tolkning av lagtexten skulle kunna vara att arbetsgivaren i princip alltid är skyldig att göra skatteavdrag på ograverad bruttolön och detta alldeles oavsett om arbetstagaren i det enskilda fallet skulle ha råkat ha ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdraget. Rättsläget är således inte helt klart och vägledande praxis saknas. Anledningen till att praxis saknas är att skattskyldig aldrig kan påföras skattetillägg på grund av felaktigt angiven underlagssumma så länge skatteavdrag gjorts med korrekt belopp. Som framgår av föregående stycke är Skatteverkets uppfattning den, att det är den lönesumma på vilken skatteavdrag i det enskilda fallet faktiskt ska ske, dvs. efter eventuellt beslut om ändrad beräkning, som ska anges i SKD.

**Sammanlagt avdraget belopp**

Enligt 10 kap. 17 § 1 st. 3 b ska SKD också ta upp sammanlagt avdraget belopp. Medan uppgiften om underlaget för skatteavdrag ska avse den ersättning från vilken utbetalaren rätteligen varit skyldig att göra skatteavdrag, så ska uppgiften om avdragen skatt avse den skatt som faktiskt avdragits, och detta alldeles oavsett om avdrag gjorts med korrekt belopp eller inte.

**Underlag för arbetsgivar-avgifter**

Av 10 kap. 17 § 1 st. 4. framgår vilka uppgifter om arbetsgivaravgifter som ska lämnas i SKD.

Av 4 a framgår att en SKD ska ta upp den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter, varmed förstås avgiftspliktig bruttolön, inklusive avgiftspliktiga förmåner. Se avsnitt 8.

**Kostnadsavdrag**

Vid kostnadsavdrag redovisas det sammanlagda kostnadsavdraget enligt 9 kap. 3 § SBL. Bestämmelsen om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 21 § 1 st. SAL. Dessa bestämmelser kommenteras i avsnitten 6.9 och 8.2.6.2.

**Sammanlagda arbetsgivar-avgifter**

Eftersom arbetsgivaravgifterna, varmed i detta sammanhang även förstås den särskilda löneskatten på vissa förvärvsinkomster, utgår med olika procentsatser för olika ersättningar och det dessutom kan förekomma avdrag och nedsättningar uppkommer det vid beräkningen av avgifterna delbelopp, se nedan. Det är summan av dessa poster som avses med periodens sammanlagda avgifter.

**Ytterligare uppgifter i SKD**

Förutom de i 17 § angivna uppgifterna om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter har Skatteverket i det fastställda formuläret för SKD föreskrivit att ytterligare uppgifter om arbetsgivaravgifter ska lämnas. Dessa är

- avgiftspliktig bruttolön utom förmåner,
- avgiftspliktiga förmåner,
- underlag för full arbetsgivaravgift och den uträknade avgiften,
- underlag för arbetsgivaravgift för personer som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år och den uträknade avgiften, se avsnitt 8.8,
- underlag för ålderspensionsavgift för den som är född 1938 eller senare och som har fyllt 65 år före årets ingång och den uträknade avgiften, se avsnitt 8.4.
- underlag för arbetsgivaravgift för ambassader och företag utan fast driftställe i Sverige samt särskild löneskatt och den uträknade avgiften, se avsnitt 9
- underlag för arbetsgivaravgift enligt konventioner om social trygghet med USA och Kanada och avtal med Québec och den uträknade avgiften, se avsnitt 9 samt slutligen
- underlag för regionalt stöd (utvidgat företagsstöd) för vissa branscher i stödområde och det uträknade avdraget för detta stöd.

**Uppgifter om mervärdesskatt**

I 17 § 5 anges de uppgifter om mervärdesskatt som SKD ska ta upp, dvs. uppgift om

- ut- och ingående mervärdesskatt 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 b §§ ML. Av dessa bestämmelser framgår hur ut- och ingående mervärdesskatt ska redovisas.

I 10 kap. 30 § SBL anges att skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom ska redovisas särskilt i SKD.

Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.7.

## 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 punktskattedeklaration senast ska lämnas.

För den som ska redovisa mervärdesskatt varje månad finns det två olika datum, den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden (18 §) och den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden (19 §). Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska 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 Skatteverket eller mottagningsstället senast på angivet datum.

I 18 § stadgas att den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt 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 miljoner kr**

| Deklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast | ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden | samt mervärdesskatt för perioden |
|---|---|---|
| 12 februari | januari | oktober–december |
| 12 mars | februari | |
| 12 april | mars | |
| 12 maj | april | januari–mars |
| 12 juni | maj | |
| 12 juli | juni | |
| 17 augusti | juli | april–juni |
| 12 september | augusti | |
| 12 oktober | september | |
| 12 november | oktober | juli–september |
| 12 december | november | |
| 17 januari | december | |

För punktskatter gäller att deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12, i augusti och januari den 17, i andra månaden efter redovisningsperioden. För redovisningsperioden

december ska således deklaration ha kommit in senast den 12 februari, för perioden januari senast den 12 mars etc.

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 februari avser mervärdesskatt för redovisningsperioden oktober–december, alternativt, vid enmånadsredovisning, december samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioden januari.

Om Skatteverket har beslutat enligt 10 kap. 14 b § 1 st. SBL att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för tre, ska mervärdesskatten enligt 18 § 2 st. redovisas enligt reglerna för punktskatt ovan, dvs. normalt den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden.

**Särskild begäran**

Den som således ska redovisa mervärdesskatten för en kalendermånad den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden får välja att redovisa redan den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. En sådan ordning är till fördel för de skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt och vill lämna deklarationen i förtid. Enligt 10 kap. 18 § 3 st. SBL ska Skatteverket besluta om detta efter begäran från den skattskyldige. Ett sådant beslut innebär inte bara att mervärdesskatteredovisningen flyttas tillbaka från den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden till den 26 i månaden efter redovisningsperioden, utan också att redovisningen av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter flyttas fram från den 12 till den 26 i månaden efter redovisningsperioden Detta innebär att den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i samma deklaration. Observera dock att när det gäller betalningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter så får den inte flyttas fram till den 26, utan den ska ske senast den 12.

Beslutet om redovisning månaden efter utgången av redovisningsperioden ska 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). Se även Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.8.3.

Om tidpunkten för lämnandet av en SKD redan har passerats när Skatteverket på eget initiativ har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre, ska den skattskyldige lämna deklarationen senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod ska lämnas (18 § 4 st.) Detsamma gäller om ändringen av redovisningsperiod har skett på begäran av den skattskyldige och det finns särskilda skäl.

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 §. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.3.8.3.

**Beskattningsunderlag över 40 miljoner kr**

| Deklaration som ska ha kommit in till Skatteverket 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 mervärdesskatt som skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

*Exempel*

En SKD med sista redovisningsdag den 26 februari avser mervärdesskatt, 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 Skatteverket 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 den 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 avdragen skatt 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 avsnitt 17.

I samband med att olika redovisningsdagar, beroende på beskattningsunderlaget, infördes i ML angavs i prop. 1995/96:19 s. 16 att om beskattningsunderlagen inte beräknats överstiga 10 miljoner kronor (numera 40 miljoner kr), men t.ex. en oförutsedd försäljningsuppgång gör att beskattningsunderlagen faktiskt överstiger 10 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 ha kommit in till Skatteverket. Det är vanligt att skattskyldiga som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt skickar in deklarationen före detta senaste datum för att snabbare få återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten. I 10 kap. 20 § SBL anges att den som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt före senaste datum också ska redovisa dels mervärdesskatt 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 mervärdesskatt avseende redovisningsperioden mars senast den 12 maj, kommer in med redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt redan under april så ska han också senast då komma in med

- samtliga mervärdesskatteredovisningarna 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).

En skattskyldig som inte ska redovisa mervärdesskatt eller som enligt 31 § 1 st. ska redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen, ska lämna deklarationen enligt följande uppställning.

**Ingen mervärdesskatt i SKD**

| Deklaration som ska ha kommit in till Skatteverket 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 |

**Helt beskattningsår för mervärdesskatt**

I 22 a § anges att skattskyldiga som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad, med undantag för dem som har en redovisningsperiod om tre månader enligt 14 a §, 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 i stället 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, dvs. i andra månaden efter redovisningsperioden. Något undantag för januari och augusti gäller således inte för dessa. Bestämmelsen i 20 §, som säger att den som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt före senaste datum också ska redovisa dels mervärdesskatt 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, gäller inte för kommuner och landsting.

## 10.6 Anstånd med att lämna SKD

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

Har Skatteverket beviljat anstånd med att lämna SKD får verket i vissa fall också bevilja anstånd med betalning av det belopp som ska redovisas i deklarationen (17 kap. 1 § SBL).

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer (SKV A 2008:17). Dessutom har Skatteverket utfärdat ett särskilt meddelande angående anstånd med att lämna skattedeklaration m.m. (SKV M 2008:14).

En närmare redogörelse för ovannämnda anstånds- bestämmelser finns i avsnitt 18.

## 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 lämnande 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**

– ersättningen betalats ut till en fysisk person och

**Ej utgift i näringsverksamhet**

– ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet.

En förenklad SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod under vilken ersättning för arbete betalats 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.

**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 enligt 61 kap. 3 a § IL beräknas till

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

– 50 kronor för två eller flera måltider per dag.

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

**Förenklad SKD:s innehåll**

Enligt 17 a § ska en förenklad deklaration ta upp

– nödvändiga identifikationsuppgifter för både utbetalaren och betalningsmottagaren,

– uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,

– uppgift om den ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter,

– verkställt skatteavdrag,

– periodens arbetsgivaravgifter, och

– de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

**Skatte-registrerings-nummer**

Av 17 a § 2 st. framgår att om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, ska den förenklade deklarationen även innehålla uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap.

Enligt 25 a § SBF får Skatteverket meddela föreskrifter om undantag från uppgiftsskyldigheten enligt 17 a § 2 st. SBL. om

1. undantaget inte kan antas komma att försvåra kontrollen av att deklarationsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt,
2. uppgiften saknar betydelse för beskattningen enligt lagen om särskild inkomstsatt för utomlands bosatta,
3. uppgiften saknar betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst, och
4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

**Meddelande till betalningsmottagaren**

De ytterligare uppgifter som Skatteverket på grund av bemyndigande föreskrivit att en förenklad SKD ska innehålla är sådana uppgifter 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.

Av 11 kap. 18 a § SBL framgår att om skatt redovisas i flera SKD av vilka någon är en förenklad SKD, ska skatt anses beslutad i enlighet med redovisningen även i en SKD som har lämnats för sent, om inte ett beslut om omprövning redan har meddelats. Skatt som redovisats i en förenklad SKD är också undantagen från tillämpning av bestämmelserna om schablonmässig skönsbeskattning i 11 kap. 19 § 3 st. Se vidare avsnitt 11.

## 10.8 Hur en SKD ska lämnas

**Fastställt formulär**

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

Att deklarationen ska vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§, framgår av 25 § 2 st.

**Deklarationsombud**

Enligt 25 § 3 st. får en sådan SKD som avses i 1 § 1 st. lagen om deklarationsombud, skrivas under även av ett deklarationsombud. Detta lagrum avser SKD som lämnas enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § SBL om deklarationen lämnas i form av ett elektroniskt dokument enligt 10 kap. 26 § SBL. Lagen gäller därför inte för följande typer av skattedeklarationer:

- SKD som först efter föreläggande av Skatteverket ska lämnas av den som inte är deklarationsskyldig (10 kap. 10 § SBL)
- SKD som på grund av särskilda skäl får lämnas av en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här i landet, på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än vad som är normalt (10 kap. 12 § SBL).

Lagen om deklarationsombud får inte tillämpas för:

- representant för enkelt bolag eller partrederi (23 kap. 3 § SBL)
- huvudman för mervärdesskattegrupp (23 kap. 3 a § SBL)
- ombud för generalrepresentation (23 kap. 3 c § SBL)
- ombud för utländsk företagare (23 kap. 4 § SBL).

Det är endast fysisk person som utsetts av den deklarationsskyldige och som efter ansökan har registrerats hos Skatteverket som får vara deklarationsombud för den deklarationsskyldige.

Av 4 § lagen om deklarationsombud framgår att den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 27 § föräldrabalken inte får vara deklarationsombud.

Bara sådana personer som kan antas vara lämpliga för uppdraget får registreras som deklarationsombud. Ett deklarationsombud ska ha de kunskaper och erfarenheter som behövs med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art. Olämpliga för uppdraget som ombud är personer som:

- har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet,
- tidigare har visat sig oskickliga eller annars olämpliga att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna eller
- saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svårt att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

En SKD som skrivits under och lämnats av ett deklarationsombud ska anses ha skrivits under och lämnats av den deklarationsskyldige. Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att SKD skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud.

**Fysisk person**

Är den skattskyldige en fysisk person ska han själv underteckna SKD. Om bestämmelserna i 10 kap. 25 § 3 st. SBL angående deklarationsombud är tillämpliga, kan dock ombudet få skriva under deklarationen elektroniskt.

**Ställföreträdare**

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

19 kap. 1 § LSK lyder:

> ”Skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag skall fullgöras
>
> 1. för en omyndig, av en förmyndare eller sådan god man som har förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken beträffande rättshandling som omfattas av förmyndarens ansvar eller den gode mannens förordnande,
> 2. för en sådan person för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, av den gode mannen eller förvaltaren beträffande rättshandling som omfattas av förordnandet,
> 3. för en avliden person och hans dödsbo, av en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutred-

ningsman 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 ett befullmäktigat ombud undertecknas av ombudet (23 kap. 4 § SBL). Se också Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 27.

**Fullmakt**

Med undantag av bestämmelserna i 10 kap. 25 § 3 st. (deklarationsombud) och 23 kap. 4 § (ombud för utländska företagare) SBL, finns ingen bestämmelse i lagen som ger möjlighet för en skattskyldig att lämna fullmakt åt någon att underteckna deklaration.

I prop. angående en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001/02:25, s. 86 f), anges att den omständigheten att deklarationsskyldigheten kan fullgöras genom legal ställföreträdare inte är detsamma som att deklarationen kan lämnas på grundval av fullmakt. Ställföreträdaren lämnar deklarationen på grund av sin ställning, t.ex. som förmyndare eller god man för omyndig eller som företrädare för en juridisk person.

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. 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 själv-

deklaration 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 (ej fastställt formulär)
- en undertecknad blankett inte innehåller någon enda beloppsmässig uppgift.

En ej underskriven blankett respektive blankett som översänts via fax räknas i stället som ett skriftligt meddelande.

Beslutet om fastställt 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.

**Upplysningar**

SKD innehåller en särskild ruta för upplysningar. I denna kan t.ex. lämnas en kort förklaring till varför en ny rättad deklaration lämnas. Ett annat användningsområde kan vara att den deklarationsskyldige informerar om att en särskild skrivelse har skickats till Skatteverket för att förklara eller förtydliga vissa deklarationsuppgifter. En sådan skrivelse lämnas direkt till Skatteverket, inte till det särskilda mottagningsstället. Uppgifter lämnade i särskild skrivelse kan ha betydelse inte minst för bedömningen av frågan huruvida oriktig uppgift har lämnats.

**Deklaration 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 bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att SKD lämnas i form av ett elektroniskt dokument. I 26 a § SBF föreskrivs att Skatteverket ska meddela föreskrifter om när deklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Om det finns

särskilda skäl får Skatteverket i enskilda fall lämna sådant medgivande.

Det finns en generell certifikatlösning som innebär att elektronisk SKD ska kunna lämnas av så gott som alla skattskyldiga.

I Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Skattedeklaration (SKVFS 2006:2) anges förutsättningarna för att SKD ska få lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Information om möjligheten att lämna SKD i form av elektroniskt dokument och blanketter för anmälan (SKV 4801) finns på Skatteverkets webbplats. 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. Skatteverket har slutit avtal med olika leverantörer avseende leverans av e-legitimation. Uppgift om vilka dessa leverantörer är finns på Skatteverkets webbplats.

**Elektronisk underskrift**

När det gäller elektroniskt dokument verifieras innehåll och utställare genom visst tekniskt förfarande. När SKD är ifylld skriver den skattskyldige eller den person som har utsetts och registrerats som deklarationsombud 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 eller den av den deklarationsskyldige utsedde fysiska personen kan anmälas och registreras. 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.

**Föreläggande**

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

Liksom övriga föreläggande enligt SBL får detta förenas med vite (23 kap. 2 § 1 st.)

**Särredovisning av verksamhet**

Av 28 § framgår att Skatteverket 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, kräva in en separat redovisning för viss verksamhet.

Paragrafen innebär t.ex. att när Skatteverket har fattat beslut enligt 23 kap. 3 § om att en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi får svara för redovisning och betalning av skatten, ska Skatteverket även i fortsättningen få besluta att sådan verksamhet ska redovisas för sig.

## 10.9 Särskilda bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt

### 10.9.1 Redovisning i självdeklaration

**Högst en miljon kronor**

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

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

**Ändring till SKD**

Om den skattskyldige i början av året beräknar att beskattningsunderlaget inte kommer att överstiga en miljon kronor kan redovisning ske i självdeklaration. Skulle det därefter under året visa sig att beskattningsunderlaget kommer över beloppsgränsen ska redovisningen i stället ske i SKD. Den skattskyldige ska i sådant fall enligt 3 kap. 3 § SBL underrätta Skatteverket så att registreringen ändras från redovisning i självdeklaration till redovisning i SKD. Ändringen görs från ett beskattningsårs ingång eftersom mervärdesskatten ska redovisas antingen i självdeklaration eller i SKD för helt beskattningsår. Därefter sänds SKD ut till den skattskyldige. Den debiterade preliminära skatten kan behöva sänkas när mervärdesskatten inte längre ingår i den slutliga skatten.

Om det först i slutet av beskattningsåret framkommer att beskattningsunderlaget 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. Om t.ex. en skattskyldig har kalenderår som beskattningsår och först i december upptäcker att beskattningsunderlaget kommer att överstiga en miljon kronor kan alltså verket låta den skatt-

skyldige redovisa i självdeklarationen för innevarande år och ändra till redovisning i SKD från och med nästa 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. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-09-12 dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.4.2.

**Ändring till självdeklaration**

Om den skattskyldige redovisar i SKD och vill ändra till redovisning i självdeklaration på grund av att beskattningsunderlaget 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 beskattningsunderlaget inte beräknades överstiga en miljon kronor. Ett beslut om redovisning i SKD efter en sådan begäran gäller nämligen minst två på varandra följande beskattningsår. Ändring av redovisningssätt till redovisning i självdeklarationen får då inte ske förrän från och med denna tids utgång. Begär den skattskyldige ändring till redovisning i självdeklaration först efter det att han hunnit lämna en eller flera SKD för innevarande år, med redovisad mervärdesskatt att betala eller återfå, borde Skatteverket under åberopande av särskilda skäl (10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL) kunna besluta att redovisning ska ske i SKD beskattningsåret ut.

**Undantag**

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

Handelsbolag och grupphuvudman ska alltid, dvs. även i de fall de lämnar självdeklaration, redovisa mervärdesskatten i SKD.

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

**Förfarande enligt LSK och TL**

När mervärdesskatteredovisning 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 vid 2008 års taxering. Vissa av SBL:s förfaranderegler blir tillämpliga när mervärdesskatteredovisning 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 LSK ska övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta bl.a. riktiga taxerings- och beskattningsbeslut lämnas. I 3 kap. 14 § LSK anges att de uppgifter ska lämnas som Skatteverket behöver för att besluta om mervärdesskatten. Detta innebär att redovisning i självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som räknas upp i 10 kap. 17 § 1 st. 5−6 SBL.

**Redovisningsperiod**

När mervärdesskatten redovisas i självdeklaration utgör redovisningsperioden för mervärdesskatt ett helt beskattningsår och motsvarar samma beskattningsår som redovisningen för inkomstbeskattningen (10 kap. 16 § SBL). Redovisning görs i självdeklaration som lämnas året efter beskattningsåret.

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

### 10.9.2 Särskild SKD

I 10 kap. 32 § finns bestämmelser om att redovisning i vissa fall ska ske i en särskild SKD. Detta gäller den som bara ska redovisa belopp som inte utgör mervärdesskatt men som felaktigt betecknats som sådan samt den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 26.

### 10.9.3 Periodisk sammanställning

Bestämmelserna om periodisk sammanställning återfinns i 10 kap. 33–36 a §§.

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

de redovisningsperioder som omfattas av en periodisk sammanställning är skyldig att lämna sammanställningen. Om det i SKD finns sådana uppgifter kommer en förtryckt blankett att sändas ut till den skattskyldige.

**Uppgiftsskyldighet**

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. Med stöd av 65 § SBF har föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen utfärdats, RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15.

Som framgår av bestämmelsen i 10 kap. 33 § SBL omfattar uppgiftsskyldigheten såväl omsättning som förvärv och varuöverföringar. Genom de utfärdade föreskrifterna har Skatteverket beslutat att i den periodiska sammanställningen ska lämnas uppgift endast om omsättning och varuöverföringar.

Uppgiftsskyldigheten omfattar

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

I broschyren Moms vid utrikeshandel (SKV 560) beskrivs vilka uppgifter som ska redovisas i den periodiska sammanställningen.

**Olika sätt för uppgiftslämnande**

Enligt 10 kap. 34 § 1 st. SBL ska den periodiska sammanställningen lämnas enligt fastställt formulär. Enligt 10 kap. 34 § 2 st. SBL får Skatteverket bestämma att sammanställningen kan lämnas elektroniskt. Det system med elektronisk överföring av uppgifter, det s.k. ELDA, som används inom Skatteverket, kan också användas för att lämna den periodiska sammanställningen. Således är det möjligt att lämna uppgifter till skatteförvaltningen på diskett eller via modem.

**Redovisningsperiod**

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

**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 redovisningen avser. Denna tidpunkt gäller oberoende av när SKD ska lämnas.

Skatteverket får enligt 10 kap. 36 a § förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera den.

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.

Se vidare Handledningen för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 5.5.

## 10.10 Redovisningsskyldighet vid avveckling

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

## 10.11 Punktskattedeklaration

### 10.11.1 Skyldighet att lämna punktskattedeklaration

Av 10 kap. 9 a § framgår att en punktskattedeklaration ska lämnas av den som är skattskyldig för punktskatter.

**Punktskatter**

Vilka punktskatter som ska redovisas i punktskattedeklaration framgår av 1 kap. 1 § andra stycket:

- skatt på annonser och reklam
- spelskatt
- gödselmedelsskatt
- bekämpningsmedelsskatt
- avkastningsskatt på pensionsmedel
- särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m.
- lotteriskatt

- skatt på vinstsparande m.m.
- tobaksskatt
- alkoholskatt
- energi- koloxid- och svavelskatt
- naturgrusskatt
- avfallsskatt
- kärnkraftsskatt och
- skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

**Punktskatte-deklaration**

Varje typ av punktskatt redovisas i separata punktskattedeklarationer. Punktskattedeklarationerna ska skickas till Skatteverket, Storföretagsskattekontoret, Ludvikaenheten, 771 83 Ludvika.

Ett syfte med att infoga förfarandereglerna för punktskatter i SBL är att i princip samma regler som gäller för SKD ska gälla för punktskattedeklarationer. Detta framgår av 10 kap. 9 a § som stadgar att vad som sägs i SBL om SKD ska, om inte något annat anges, gälla även punktskattedeklarationer. I 10 kap. 13 § anges således att en SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod. Denna skrivning innebär att det föreligger skyldighet att lämna punktskattedeklaration även för perioder för vilka det inte finns någon punktskatt att redovisa.

**Ansökan om återbetalning**

Skyldighet att lämna punktskattedeklaration gäller dock inte sådana som jämställs med skattskyldiga enligt 1 kap. 4 § tredje st. 7 eller 8 och som enbart är berättigade till återbetalningar på punktskatteområdet. I dessa situationer får i stället en särskild ansökan om återbetalning göras till Skatteverket, se avsnitt 18.5. Det allra flesta ansökningar om återbetalningar avser energiskatter.

### 10.11.2 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 särskilt 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 (21 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam),
- skattskyldiga för avkastningsskatt på pensionsmedel – helt beskattningsår (10 § 2 st. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel) samt
- skattskyldiga för avfallsskatt – kvartal (9 § lagen (1999:673) om skatt på avfall.

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

**Beslut av Skatteverket**

Vidare framgår av 10 kap. 16 a § att för en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret, får Skatteverket 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 Skatteverket 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 den kalendermånad under vilken konkursbeslutet har meddelats.

### 10.11.3 Vad en punktskattedeklaration ska ta upp

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 ta upp.

### 10.11.4 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 mervärdesskatt samt när redovisning av mervärdesskatten ska göras. Detta innebär i praktiken att de skattskyldiga för punktskatt kan delas in i tre olika kategorier:

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

**Beskattningsunderlag högst 40 miljoner kr**

Skattskyldiga vars beskattningsunderlag för mervärdesskatt exklusive gemenskapsinterna förvärv och import uppgår till högst 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. Komplett redovisning av samtliga redovisningsperioder och deklarationstidpunkter, finns i 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.

**Beskattningsunderlag över 40 miljoner kr**

Skattskyldiga vars beskattningsunderlag för mervärdesskatt exklusive gemenskapsinterna förvärv och import överstiger 40 miljoner kronor för beskattningsåret och som lämnar SKD, ska lämna punktskattedeklaration senast den 26 i månaden efter redo-

visningsperioden. I december ska punktskattedeklaration dock ha kommit in senast den 27. Komplett redovisning av redovisningsperioder och deklarationstidpunkter, finns i andra tabellen under avsnitt 10.5.

*Exempel*

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

**Mervärdesskatt i inkomstdeklaration**

Skattskyldiga som ska redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklaration eller de som inte ska redovisa mervärdesskatt 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. Komplett redovisning av redovisningsperioder och deklarationstidpunkter, finns i tredje tabellen under avsnitt 10.5.

*Exempel*

En punktskattedeklaration med sista redovisningsdag den 12 februari avser punktskatt för redovisningsperioden 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 mervärdesskatteredovisningen.

*Exempel*

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

### 10.11.5 När redovisningsskyldigheten inträder

I 10 kap. 30 a § anges att till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldigheten har inträtt under perioden. Skatt på trafikförsäkringspremie ska dock hänföras till den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

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 redovisningsskyldigheten 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 den som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten.

**Konkurs**

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten genast för de affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet.

### 10.11.6 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, energi eller gödselmedel och som inte ska registreras enligt 3 kap. 1 § 1st. 7 b eller f–h är skyldig att lämna särskild skattedeklaration. I denna särskilda skattedeklaration ska skatten för 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. För den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § 2 st. lagen om skatt på energi ska dock deklara-

tionen lämnas in senast en månad efter dagen för tillsynsmyndighetens beslut.

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 vissa speciella fall när den skattskyldige inte ställt säkerhet för skattens betalning, ska den särskilda skattedeklarationen också lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen.

I 10 kap. 32 b § anges att den som är skattskyldig enligt lagen om skatt på vinstsparande ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration, för varje skattepliktig händelse, senast 25 dagar efter den skattepliktiga händelsen.

# 11 Beskattningsbeslut

1 kap. 4 § SBL

11 kap. 1–2 §§, 16–20 §§ SBL

27–28 §§ SBF

Prop. 1996/97:100 s. 531, 578–579, 586–589 (Ett nytt system för skatteinbetalningar, m.m.)

Prop. 2000/01:7 s. 32 (Förenklad skattedeklaration) Prop. 2001/02:45 s. 33–34, 52 (Sänkt skatt på böcker och tidskrifter, m.m.)

Prop. 2001/02:127 s. 173−175 (Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)

Prop. 2002/03:128 s. 34–37, 50–51 (Företrädaransvar m.m.)

Prop. 2004/05:19 s. 54, 64 och 66 (Beskattning av utomlands bosatta)

Prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor)

## Sammanfattning

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

11 kap. 1 § SBL omfattar alla skatter och avgifter som omfattas av SBL vilket också inbegriper Skatteverkets beslut att fastställa skatteavdrag.

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

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

Vid en omprövning ska skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på ett sådant sätt gäller i stället bestämmelsen om skönsbeskattning vilken innefattar en möjlighet till skönsbeskattning enligt schablonmetoden.

## 11.1 Innebörden av beskattningsbeslut 11 kap. 1–2 §§

### 11.1.1 Tillämpningsområde

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

### 11.1.2 Beskattningsbeslut

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

*Exempel*

Skatteverket har efter utredning omprövat AB A:s arbetsgivarredovisning avseende redovisningsperioden juli 2008. Omprövningsbeslutet medför att bolaget ska betala ytterligare skatt med 5 000 kr. Skatteverket registrerar beskattningsbeslutet på bolagets skattekonto (debitering). Eftersom det på bolagets skattekonto inte finns 5 000 kr för den ytterligare skatten gör bolaget en inbetalning så att täckning finns för den tillkommande debiteringen på förfallodagen. Om bolagets skattekonto redan visat på ett överskott (minst 5 000 kr) hade bolaget inte behövt göra någon inbetalning i samband med förfallodagen. Det är saldot på skattekontot som avgör om bolaget behöver göra en inbetalning eller ej.

**Flera ställningstaganden**

Ett beskattningsbeslut som innebär att Skatteverket avviker från den skattskyldiges uppgifter eller prövar ett yrkande kan innehålla tre delmoment. Dessa är dels ett ställningstagande i

sakfrågan, dels ett fastställande av underlaget för att ta ut skatt och dels ett bestämmande av skatten. Vad beträffar mervärdesskatt gäller dock att Skatteverket tar ställning i själva sakfrågan och därefter bestämmer skatten (se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarande 2007 avsnitt 8.2). Dessa delmoment måste finnas för varje enskilt beslut. Skatteverket ska ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl (21 kap. 1 § SBL).

Det uttryckliga lagstöd som finns för fastställande av underlag för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt 1 kap. 1 § TL saknas i SBL beträffande fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och mervärdesskatt. Detta innebär sannolikt att Skatteverket endast kan ompröva en fråga, som t.ex. innebär en omfördelning inom samma beskattningsperiod av underlaget för arbetsgivaravgifter, om beslutet kan ha betydelse, direkt för beskattningsperioden eller i framtiden, för betalning eller återbetalning av skatt (21 kap. 1 § SBL).

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

**Vilka beslut är beskattningsbeslut**

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

Definitionen av beskattningsbeslut ger upphov till ett antal frågor, inte minst genom att omprövningsbeslut enligt 21 kap. 1 § SBL är beskattningsbeslut. En fråga som då uppkommer är om ett registreringsbeslut enligt 3 kap. SBL är ett beskattningsbeslut, dvs. kan ett sådant beslut ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt? Ett sådant beslut torde inte kunna jämställas med ett beskattningsbeslut trots att registreringen i sig är en förutsättning för att olika debiterings- och/eller

krediteringsbeslut ska kunna leda till betalning alternativt återbetalning av skatt. Fler exempel på beslut som inte torde vara beskattningsbeslut är beslut om föreläggande vid vite, revision och anstånd med att lämna SKD.

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

Beslut i fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, och 11–13 §§ ML är beskattningsbeslut.

I 11 kap. 1 § 5 och 6 anges att beslut om återbetalning av vissa punktskatter anses vara beskattningsbeslut (se prop. 2001/02:127 s. 173 f)

I punkten 7 finns en bestämmelse som innebär att beslut om betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt enligt SINK anses vara beskattningsbeslut (prop. 2004/05:19, 54, 64 och 66).

I punkten 8 har tagits in en bestämmelse som innebär att en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § anses vara beskattningsbeslut, om företrädaren har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid (prop. 2002/03:128 s. 34–37 och 50–51).

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

**Beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod och för varje skatt**

Enligt 11 kap. 2 § SBL fattas beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod för sig. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklaration och andra tillgängliga uppgifter. En redovisningsperiod avseende skatter och avgifter som redovisas i skattedeklaration omfattar en kalendermånad om inte något annat särskilt föreskrivs (10 kap. 14 § SBL). För en sådan mervärdesskattskyldig som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor, ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara tre kalendermånader (10 kap. 14 a § SBL).

**Ändring får hänföras till sista redovisningsperioden**

Skatteverket får, när det gäller skatter som ska redovisas i en SKD, hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång till den sista redovisningsperioden under

beskattningsåret. En ändring som görs under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen.

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

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

**Brutet räkenskapsår**

Fråga har uppkommit hur bestämmelsen ska tillämpas för exempelvis ett bolag som har räkenskapsår juli år ett till juni år två, s.k. brutet räkenskapsår.

Av 1 kap. 6 § d) SBL framgår att beskattningsåret, vad avser bl.a. avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, utgörs av det kalenderår för vilket skatten ska betalas och detta alldeles oavsett om den skattskyldige har brutet räkenskapsår. Se avsnitt 20.2.2. Beskattningsår för bolaget i exemplet ovan är således såväl kalenderår ett som kalenderår två. Om Skatteverket inte förmår hänföra viss avdragen skatt eller arbetsgivaravgifter till rätt period, får verket följaktligen hänföra ändringsbeslutet antingen till december år ett eller till december år två och detta även om det framkommit vid exempelvis en revision att den skatte- och avgiftsgrundande ersättningen är hänförlig till aktuellt räkenskapsår och således inte kan ha utbetalats efter juni år två.

Vid tillämpning av aktuellt lagrum är det alltså inte tillåtet att i ifrågavarande situation hänföra ändringsbeslutet till juni år två, dvs. den sista redovisningsperioden under räkenskapsåret. För att i möjligaste mån undvika att ett ändringsbeslut med stöd av

11 kap. 2 § SBL hänförs till en period som infaller efter vederbörande räkenskapsårs utgång, är det således angeläget att Skatteverket verkligen vinnlägger sig om att genom utredning försöka knyta avdragen skatt och/eller arbetsgivaravgifter till en viss period.

### 11.1.3 Elektroniskt dokument och beslut genom ADB

Enligt 27 § SBF får beslut enligt SBL sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatisk databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. Ett exempel på dylika dokument är de beskattningsbeslut som fattas i Moms-/AG-systemet. Genom registrering av beslutsuppgifter (beloppsmässiga konsekvenser och beslutsmotivering) skapas en elektronisk beslutshandling som lagras som ett elektroniskt dokument. Det elektroniska dokumentet är således beslutsbärare. Som nämnts ovan måste ett beslut för att anses vara komplett innehålla såväl skattekonsekvenserna som beslutsmotivering. Det kan förekomma att ett beslut i Moms-/AG-systemet inte är komplett på grund av att beslutsmotiveringen har ersatts med en hänvisning till bilaga. Av bilagan framgår beslutsmotiveringen men den lagras inte i samma dokument som de beloppsmässiga konsekvenserna. Dessa beslut har härigenom tappat sin karaktär av elektroniskt dokument och därför måste beslutskopian arkiveras i pappersform i särskild akt. Beslutsbärare blir då det papperslagrade dokumentet.

Enligt 28 § SBF får beslut enligt SBL fattas genom ADB vid schablonmässig skönsbeskattning. Övriga beslut enligt SBL får fattas elektroniskt om skälen för beslutet enligt 20 § 1 st. 1 FL får utelämnas, dvs. om beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen.

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

Beslut genom ADB får dock inte fattas avseende särskild beräkningsgrund för skatteavdrag eller ändrad beräkning av F-skatt, särskild A-skatt eller skatteavdrag. Beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag får dock fattas genom ADB om beslutet grundas på förtryckta uppgifter i en blankett för ansökan om särskild beräkningsgrund som sänts till den

skattskyldige och om den skatteskyldige inte har begärt ändring av de förtryckta uppgifterna.

## 11.2 Beslut om preliminär skatt

Bestämmelser om beskattningsbeslut om preliminär skatt (11 kap. 3–8 §§ SBL) behandlas i avsnitt 5 och 6.

## 11.3 Beslut med anledning av SKD eller andra uppgifter

### 11.3.1 Allmänt

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

### 11.3.2 Skatteavdrag

Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även belopp som genom skatteavdrag ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt och den som är skyldig att göra sådant avdrag (1 kap. 4 § 2 SBL).

Skatteverkets beslut att fastställa skatteavdrag är ett beskattningsbeslut. Den skattskyldige åläggs i SBL inte någon uttrycklig skyldighet att betala A-skatt utan endast en skyldighet att vidkännas skatteavdrag från sin lön för betalning av sådan skatt. Däremot ska arbetsgivaren fortfarande vara skyldig att göra skatteavdrag för betalning av arbetstagarens A-skatt. Detta synsätt, vars syfte är att förenkla lagtexten, har gjort det möjligt att göra reglerna om skyldigheten att redovisa och betala in avdragen skatt mer lika dem som gäller i fråga om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Detta kräver också att skatteavdragen bestäms på samma sätt som arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt (prop. 1996/97:100 s. 578 f).

Ett viktigt syfte med överensstämmande regler för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt är att arbetet med att kräva in oredovisade belopp så långt som möjligt ska kunna samordnas. Dessutom ska samma administrativa åtgärd komma i fråga vid all oriktig redovisning (se prop. 1996/97:100 s. 589).

### 11.3.3 Deklaration i rätt tid 11 kap. 16–17 §§

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

**Skatten beslutad enligt SKD**

I 11 kap. 16 § SBL anges hur skatt som i föreskriven ordning redovisats i en skattedeklaration ska bestämmas. Skatten ska anses bestämd till det belopp som redovisats i deklarationen. Detta gäller även om skatt har redovisats med noll kronor. Paragrafen gäller även då den skattskyldige fått anstånd med att lämna skattedeklaration om han kommer in med deklarationen innan anståndstiden har gått ut. Beslutet anses vara fattat genom ett s.k. automatiskt beslut i och med att deklarationen kommer in till Skatteverket (prop. 1996/97:100 s. 587).

**Beslutstidpunkt**

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

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

*Exempel*

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

Om den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § SBL inte behöver lämna någon skattedeklaration till följd av bestämmelserna i 10 kap. 13 § SBL, anses skatteavdraget och arbetsgivaravgifterna genom ett beslut ha bestämts till noll kronor vid den tid-

punkt då deklarationen annars skulle ha lämnats. Bestämmelsen avses främst komma i fråga för säsongsbetonade verksamheter.

### 11.3.4 Utebliven, försenad eller bristfällig deklaration 11 kap. 18–18 a §§

**Skattedeklaration**

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

*Exempel*

Ett företag glömmer att skicka in sin SKD för redovisningsperiod juli 2008. Genom ett automatiskt beslut fastställer Skatteverket varje oredovisad skatt till noll kronor. Skatteverket skickar inte ut något särskilt beslut om detta. Verket överväger att ompröva beslutet och beskatta företaget på grundval av andra tillgängliga uppgifter vilket gör företaget uppmärksammat på att redovisning saknas. Företaget lämnar omgående in SKD för juli 2008. Detta medför att redovisningen automatiskt läggs till grund för beskattningen, eftersom Skatteverket inte hunnit fatta något omprövningsbeslut.

Om Skatteverket redan hade fattat ett omprövningsbeslut, exempelvis ett beslut om skönsbeskattning, hade företagets inlämnade SKD för juli 2008 givit upphov till ett omprövningsförfarande, vilket bl.a. uteslutit ett automatiskt beskattningsbeslut.

*Förenklad skattedeklaration*

**Förenklad skattedeklaration**

Om skatt redovisas i flera skattedeklarationer av vilka någon är en förenklad SKD enligt 10 kap. 13 a § SBL, ska skatt anses beslutad i enlighet med redovisningen även i en skattedeklaration som lämnats för sent (11 kap. 18 a § SBL). Detta gäller oavsett om skatten tidigare bestämts till noll kronor i avsaknad av redovisning eller till belopp som redovisats i en tidigare lämnad deklaration.

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

### 11.3.5 Omprövningsbeslut 11 kap. 19 §

**Tillgängliga uppgifter**

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

**Skönsbeskattning**

Paragrafen innehåller vidare en bestämmelse som innebär att om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter ska skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (skönsbeskattning). Frågan är då om ett beslut som Skatteverket fattar helt i enlighet med uppgifterna i en ej undertecknad SKD är att anse som ett skönsbeskattningsbeslut. Det skulle kunna ligga nära till hands att besvara frågan nekande just därför att beslutet grundas helt och hållet på den skattskyldiges egna uppgifter. Vägledning kan fås av ett rättsfall på inkomsttaxeringsområdet där begreppet skönstaxering definieras på följande sätt i 4 kap. 3 § TL: ”Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).”

På samma sätt som i SKD-fallet ovan kan frågan ställas om ett beslut av Skatteverket helt i enlighet med en ej undertecknad självdeklaration utgör ett skönstaxeringsbeslut. Även i denna situation kan det i förstone ligga nära till hands att inte anse detta vara en skönstaxering. I avsaknad av underskrift föreligger visserligen formellt sett ingen självdeklaration, men eftersom taxering åsatts helt i enlighet med den skattskyldiges egna uppgifter i det skriftliga meddelande som den ej undertecknade deklarationen får anses utgöra, så kan det finnas visst fog för att anse att underlag för att ta ut skatt ändå kan beräknas tillförlitligt. Av RÅ 1981 Aa 49 framgår emellertid att så inte är fallet. I detta rättsfall slår RR nämligen fast att TN:s beslut att avvika från den skattskyldiges uppgifter i en ej undertecknad deklaration genom att höja taxeringen med ett oredovisat belopp om 13 140 kr, som utgjorde en oriktig uppgift, fick anses innebära att vederbörandes inkomst hade uppskattats med stöd av 21 § GTL, dvs. skönstaxering. RR ansåg alltså att skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kunde

beräknas tillförlitligt eftersom deklarationshandlingen inte var underskriven och detta trots att TN inte gjort en uppskattning av inkomsten i ordets vanliga bemärkelse, utan beskattat den skattskyldige i enlighet med lämnade uppgifter med tillägg av en konkret konstaterad oriktig uppgift. Härav följer att all beskattning i avsaknad av deklaration per definition är att betrakta som en skönstaxering på inkomsttaxeringsområdet, dvs. även i fall då taxering bestäms helt i enlighet med uppgifterna i en ej undertecknad deklaration. Även om ordalydelsen i de aktuella lagrummen således inte är identiska och något motsvarande rättsfall inte finns på SBL-området, så kan man med hänsyn till parallelliteten i lagrummen och syftet med den aktuella lagstiftningen svårligen komma till annan slutsats än att den ovan angivna definitionen av skönstaxering torde gälla också skönsbeskattning på SBL-området.

**Skönsbeskattning enligt schablonmetoden**

När Skatteverket vid skönsbeskattningen beräknar skatten får, om inte omständigheterna talar för något annat, varje skatt som enligt 18 § har bestämts till noll kronor bestämmas till det högsta av de belopp, beräknat per kalendermånad, som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna multiplicerat med antalet kalendermånader i den redovisningsperiod som skönsbeskattningen omfattar, alltså skönsbeskattning enligt schablon. Om endast överskjutande ingående skatt har bestämts för de tre perioderna ska dock nollbeslutet rörande mervärdesskatt kvarstå.

Vid skönsbeskattning enligt schablonmetoden behöver Skatteverket inte inhämta något annat underlag än de tre föregående månadernas beskattningsbeslut innan beslut fattas. Ett beslut om skönsbeskattning enligt schablon fattas, med stöd av 28 § SBF, elektroniskt.

*Exempel*

AB A har lämnat in SKD och redovisat underlag för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt (enmånadsredovisning) enligt följande:

| Månad | Avdragen skatt | Arbetsgivar-avgifter | Mervärdes-skatt |
|---|---|---|---|
| Oktober | 22 000 | 18 000 | -15 000 |
| November | 23 500 | 19 000 | - 22 000 |
| December | 21 000 | 8 500 | - 2 000 |

AB A lämnar inte in någon SKD för januari 2008 vilket innebär att Skatteverket, med automatik, fastställer varje oredovisad skatt till noll kronor med stöd av 18 §.

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

| Månad | Avdragen skatt | Arbetsgivar-avgifter | Mervärdes-skatt |
|---|---|---|---|
| Januari | 23 500 | 19 000 | 0 |

Eftersom endast överskjutande ingående mervärdesskatt har bestämts för de tre senaste redovisningsperioderna kvarstår nollbeslutet beträffande mervärdesskatten. Skönsbeskattningsbeslut enligt schablonmetoden fattas med andra ord endast för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Det är naturligtvis inget som hindrar att Skatteverket på annan grund skönsmässigt uppskattar även mervärdesskatten. Omprövningsbeslutet, skönsbeskattningen, fattas i praktiken inte elektroniskt eftersom skattetillägg ofta tas ut i samband med skönsbeskattningen. Dessa besluts måste nämligen undertecknas.

Vid skönsbeskattning görs en samlad bedömning av skattens storlek. Det är endast beskattningsresultatet som beslutas och alltså inte underlaget för respektive skatt. Detta belyses av uttalandet i prop. 1993/1994:99 s. 210 f, där det sägs att någon uppdelning av in- och utgående mervärdesskatt inte ska göras. Beträffande avdragen skatt och arbetsgivaravgifter så fastställs vid skönsbeskattning inte underlagen för dessa utan i stället fastställs själva skatteavdraget resp. avgifterna.

I de fall den skattskyldige inte tidigare lämnat någon SKD (nyföretagare) eller när andra tillförlitliga uppgifter för en beskattning saknas kan det vara svårt för Skatteverket att fatta beslut om skönsbeskattning. Det gäller då för myndigheten att på grundval av tillgängliga uppgifter, t.ex. de som lämnats i skatte- och avgiftsanmälan samt uppgifter som inhämtats genom utredningen i ärendet, göra en realistisk uppskattning.

Av 11 kap. 19 § 4 st. SBL följer, att skönsbeskattning enligt schablon i tredje stycket inte får göras pga. avlämnade förenklade SKD. Om någon deklaration inte har lämnats men Skatteverket ändå fått kännedom om att ersättning för arbete betalats ut av en privatperson ska skatten kunna bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter men om en tillförlitlig

beräkning inte kan göras på ett sådant sätt ska skatten kunna bestämmas endast efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit. Den skatt som redovisats tidigare i ”vanliga” skattedeklarationer avses däremot kunna läggas till grund för en senare beräkning av oredovisad skatt som den skattskyldige skulle haft rätt att redovisa i en förenklad skattedeklaration. (Prop. 2000/01:7 s. 32).

## 11.4 Beslut om vissa debiteringsåtgärder 11 kap. 20 §

Om ett beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt TL har meddelats och beslutet är av betydelse för debitering av skatt, avgift eller ränta, ska Skatteverket göra den debitering eller ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller i de fall en domstol har meddelat ett beslut enligt SBL, som är av betydelse för debitering av skatt. Det innebär att även domstols beslut om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL föranleder beslut om vissa debiteringsåtgärder. Ansökan om betalningsskyldighet för företrädare enligt 12 kap. 6 § SBL görs hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran (12 kap. 7 § SBL).

# 12 Debitering av slutlig skatt

I denna upplaga har avsnittet ”Debitering av slutlig skatt” utelämnats. Information om beräkning av slutlig skatt för respektive inkomstår (taxeringsår) finns i Skatteuträknings-broschyren (SKV 425), som uppdateras årligen. På Skatteverkets webbplats finns även äldre utgåvor av broschyren.

# 13 Ansvar för skatt

12 kap. SBL

16 kap. 10 § SBL

2 kap. 20 § lag om handelsbolag och enkla bolag

Prop. 1996/97:100 s. 588–595 (ett nytt system för skattebetalningar, m.m.)

35−36 §§ SBF

## Sammanfattning

Alla skattskyldiga har ansvar för sin egen skatt. Under vissa förutsättningar kan betalningsskyldighet åläggas mer än ett subjekt för en och samma skatt. Kapitel 12 i SBL innehåller bestämmelser om olika slag av betalningsansvar för annans skatt, s.k. sidoansvar. Sedan en sidobetalare fullgjort betalningsskyldighet för annans skatt kan möjlighet finnas till regressrätt mot den som i första hand har att betala skatten eller avgiften (huvudbetalaren).

I avsnittet behandlas

- betalningsansvar på grund av utbetalares underlåtenhet att göra skatteavdrag, 1 §
- betalningsansvar för utbetalaren 1 § 1 st. betalningsansvar för betalningsmottagaren 1 § 2 st.
- betalningsskyldighet för avdragen preliminär skatt, 2 §
- ansvar för skatt på ersättning för arbete för utbetalare som inte gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL, 3–4 §§
- A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter, 5 §
- ansvar för företrädare för juridisk person för obetalda skatter, 6–7 e §§
- redares ansvar för förpliktelser som annan har som arbetsgivare på fartyget, 8 §

- ansvar för obetalda skatter för delägare i handelsbolag, 8 a §
- ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp för gruppens obetalda mervärdesskatt, 8 b §
- ansvar för den som avyttrat ett skalbolag, 8 c §
- ansvar för dödsbo för avlidens obetalda skatt, 9 § 1 st.
- dödsbodelägarnas ansvar för dödsboets obetalda skatt, 9 § 2 st.
- ansvar för skatt vid fusionering eller delning av investeringsfonder, 9 a §.

## 13.1 Inledning

### 13.1.1 Allmänt

Preliminär skatt betalas antingen genom skatteavdrag, A-skatt, eller enligt särskild debitering, F-skatt eller särskild A-skatt (SA-skatt). Skatteavdraget görs av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning och denne är också ansvarig för att redovisa och betala den avdragna skatten. Om utbetalaren underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag kan han bli betalningsskyldig för det belopp som skulle ha dragits av. Under vissa förutsättningar kan också den som tagit emot ersättningen göras betalningsansvarig för det belopp som hänför sig till honom.

Preliminär skatt enligt särskild debitering betalas i form av F-skatt eller SA-skatt. Har en skattskyldig endast F-skattsedel ska skatteavdrag normalt inte göras. En arbetsgivare som betalar ut lön till en fysisk person med F-skattsedel är under vissa förutsättningar skyldig att anmäla detta (se avsnitt 4.4.3). Gör han inte det kan han åläggas solidarisk betalningsskyldighet för skatter och avgifter som belöper på ersättningen.

Den som betalar ut avgiftspliktig ersättning till person som har A-skatt är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Om utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet för avgifterna kan mottagaren, under vissa angivna förutsättningar, i stället åläggas betalningsskyldighet för dem.

Under vissa förutsättningar kan företrädare för juridisk person åläggas solidarisk betalningsskyldighet för den juridiska personens obetalda skatter. Frågan om betalningsskyldighet väcks genom ansökan hos förvaltningsdomstol. Handledning för företrädaransvar (SKV 443, utgåva 3) innehåller en utförlig

redovisning av bestämmelser, handläggning och rättspraxis vad gäller företrädaransvar.

Enligt 12 kap. 8 § SBL svarar en redare i vissa fall för förpliktelser enligt SBL som en arbetsgivare ombord på fartyg har.

Delägare i ett handelsbolag är enligt 2 kap. 20 § handelsbolagslagen solidariskt ansvariga för handelsbolagets obetalda skulder. Betalningsskyldigheten beslutas enligt 12 kap. 8 a § SBL av Skatteverket.

Varje näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp är skyldig att, tillsammans med grupphuvudmannen, betala skatt som grupphuvudmannen underlåtit att betala trots att han varit skyldig att betala den (12 kap. 8 b § SBL).

Betalningsansvar kan enligt 12 kap. 8 c § SBL i vissa fall åläggas den som avyttrat andel eller aktiebaserad delägarrätt i ett skalbolag. Ansvaret kan komma i fråga för företagets slutliga skatt, dock högst med ett belopp som motsvarar det för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

I 12 kap. 9 § SBL behandlas ansvar för avlidens skatt, dvs. när ansvaret övergår på dödsboet. Om dödsboet skiftas blir dödsbodelägarna ansvariga för dödsboets obetalda skatt i enlighet med bestämmelser i ärvdabalken.

Rättigheter och skyldigheter vad gäller skatt vid fusioner och fissioner av investeringsfonder regleras i 12 kap. 9 a §.

### 13.1.2 Sidoansvar i skattekontosystemet

Hos Skatteverket upprättas ett skattekonto för varje skattskyldig person, såväl fysisk som juridisk. På kontot bokförs löpande debiterade skatter samt sådana skatter och avgifter som redovisas i SKD. Om inte hela detta belopp betalas uppkommer ett underskott på den skattskyldiges konto avseende hela eller del av skatten. Ett underskott på kontot visar således att det finns obetald skatt.

Betalningar och andra belopp som tillgodoräknas kontohavaren krediteras utan någon avräkningsordning mellan de olika skatterna på skattekontot. Det innebär att den skattskyldige inte kan styra en betalning till att avse en viss skatteskuld.

På grund av detta kan man inte säga att ett underskott på skattekontot hänför sig till en viss skatt utan endast att, av de skatter som totalt förts upp på skattekontot under en viss tidsperiod, det kvarstår ett obetalt skattebelopp.

Denna avräkningsprincip innebär en betydande förändring i förhållande till tidigare uppbördslagstiftning, inte minst i de fall en person ska åläggas betalningsskyldighet för annan persons obetalda skatt.

**Sidobetalare**

I 16 kap. 10 § SBL används benämningen sidobetalare för den som enligt bestämmelserna i 12 kap. är skyldig att tillsammans med annan betala skatten. Detta är vad som i andra sammanhang också benämns solidariskt betalningsansvar. Den som i första hand är skyldig att betala skatten benämns huvudbetalaren.

**Betalning styrd till sidobetalningsskuld**

16 kap. 10 § innehåller ett särstadgande angående sidobetalares betalning av viss skatt. Där anges att en sidobetalares inbetalning ska räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald, om inte sidobetalaren i samband med betalningen begär något annat. I detta fall har alltså den som betalar skatt möjlighet att genom egen viljeyttring styra betalningen till att i första hand avräknas mot huvudbetalarens skatteskuld.

### 13.1.3 Sidobetalares betalningsansvar för obetald skatt

**Taket för ansvarsbeslut**

Taket för ett sidobetalningsansvar är alltid det skattebelopp som den huvudansvarige betalningsmottagaren ska betala på en viss ersättning. Vid ansvar för underlåtna skatteavdrag är taket för sidobetalningsansvaret det belopp som den huvudansvarige måste vidkännas avdrag för enligt reglerna om skatteavdrag.

**Begränsning till underskott**

I fråga om en utbetalare, som inte gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL trots att han varit skyldig att göra det, stadgas uttryckligen att denne inte kan göras ansvarig för skatter och avgifter om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid (12 kap. 4 § SBL). Något motsvarande stadgande finns inte i fråga om övriga sidoansvar. Även om det inte uttryckligen sägs i fråga om övriga sidoansvar ligger det i sakens natur att motsvarande princip även gäller i andra situationer där någon kan göras betalningsansvarig för annans skatt. Om skatten redan betalats av den skattskyldige själv, saknas naturligtvis anledning att ålägga någon annan betalningsskyldighet för denna.

En inbetalning till skattekontot avräknas inte mot viss bestämd skatt, vilket gör att det av skattekontot inte kan utläsas vilken specifik skatt som kvarstår obetald. En betalning kommer att

avräknas mot varje skatt som debiteras kontot. Detta gör att det ibland kan vara svårt att avgöra om det finns anledning att ålägga en sidobetalare betalningsansvar för obetald skatt och i så fall med vilket belopp.

För att hela beloppet ska utkrävas av en sidobetalare bör det framstå som sannolikt att hela beloppet kvarstår obetalt. Om underskottet på den skattskyldiges skattekonto (huvudkontot) vid en tidpunkt när ett eventuellt sidobetalningsansvar aktualiseras är lägre än takbeloppet, kan det vara ett tecken på att en del av skatten betalts. Skatteverket kan därför överväga att göra sidobetalaren betalningsansvarig för det lägre beloppet, dvs. motsvarande underskottet på huvudkontot. Detta gäller dock endast under förutsättning att den inkomst som skattekravet gäller tagits upp till beskattning. För att det ska bli aktuellt att göra en sidobetalare betalningsansvarig måste det vidare handla om ett underskott som konstaterats vara mer än tillfälligt, dvs. från tillfälliga variationer i ställningen på skattekontot i anslutning till beslutstillfället bör helt bortses.

Om Skatteverket en gång har riktat ett reducerat betalningskrav mot en sidobetalare jämfört med det ursprungliga skattekravet, bör Skatteverket anses ha gjort bedömningen att viss del av skatten är betald. Det bör då inte vid ett senare tillfälle resas ett högre betalningskrav mot sidobetalaren avseende samma skatt på grund av att underskottet på huvudkontot ökat igen.

### 13.1.4 Obetald skuld sedan ansvarsbeslut fattats

Efter det att ett beslut om solidarisk betalningsskyldighet har fattats kan det uppkomma situationer då det måste avgöras om den skuld som ansvarsbeslutet gäller är betald eller inte.

Ett beslut om sidobetalningsansvar innebär att såväl en betalning från sidobetalaren som en betalning från huvudbetalaren minskar den skuld som betalningsansvaret avser. För att bedöma hur mycket av sidobetalarens betalningsansvar som vid ett visst tillfälle återstår obetalt måste alltså såväl sidobetalarens som huvudbetalarens betalningar beaktas.

Det bör först påpekas att om sidobetalaren kan konstateras ha betalat in hela det belopp för vilket han gjorts betalningsskyldig, finns det ingen anledning att göra någon ytterligare bedömning av vilka övriga betalningar som gottskrivits huvudbetalarens skatteskulder.

När sidobetalningsansvaret avser hela eller del av en skuld som är restförd medför det i normalfallet inga svårigheter att avgöra

hur stor del av den ifrågavarande skulden som återstår obetald vid en viss tidpunkt. När en skattekontoskuld överlämnas för indrivning registreras den hos kronofogdemyndigheten som ett separat indrivningsuppdrag med ett eget målnummer. Betalningarna krediteras detta mål och det går således att avläsa vilka betalningar som avräknats mot skulden och vilket belopp som återstår obetalt.

Om betalningsansvaret avser obetald skatt som ännu inte restförts, kan bedömningen bli mer komplicerad. Det beror på att skatt som ska betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut, gjorda inbetalningar och återbetalningar liksom vissa andra transaktioner löpande registreras på skattekontot. En inbetalning räknas av mot den sammanlagda skatteskulden utan någon inbördes avräkningsordning. Saldot på skattekontot kan således förändras dag från dag och kan också påverkas av att en väntad transaktion ännu inte registrerats på kontot.

Innan Skatteverket beslutar att betalningspåminna eller restföra en sidobetalare måste alltså bedömas hur mycket av ett beslutat ansvarsbelopp som återstår obetalt vid en viss tidpunkt, t.ex. ansvarsbeslutets förfallodag.

Det första man bör ta ställning till är om kontoställningen vid bedömningstidpunkten ger en rättvisande bild. Ett underskott en viss dag kan t.ex. bero på att en skattedeklarationsredovisning har uppdaterat skattekontot medan den betalningstransaktion som svarar mot redovisningen ännu inte hunnit registreras på kontot. På samma sätt kan ett överskott eller nollsaldo bero på att en betalning bokförts på kontot medan den mot betalningen svarande skattedeklarationsredovisningen fortfarande befinner sig under inläsning eller beredning.

**Likafördelning av skatteskuld**

När ett skattekonto uppdaterats med ett flertal debiterings- och krediteringstransaktioner efter det att beslutet om sidobetalningsansvar fattades, kan det bli aktuellt att tillämpa bestämmelsen om fördelning av skatteskuld i 16 kap. 11 § 1 st. SBL för att avgöra hur mycket av den skuld som sidobetalningsansvaret omfattar som ska anses obetalt. Denna bestämmelse innebär att man för att bedöma vilken skatt som är betald eller obetald fördelar skulden proportionellt mellan de skatter som påförts under perioden. Om inte huvudbetalarens skattekonto tillgodoförts några krediteringar under den aktuella perioden är en sådan beräkning däremot obehövlig.

## 13.2 Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag

### 13.2.1 Arbetsgivares och annan utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag

Arbetsgivare är enligt 1 kap. 6 § SBL den som betalar ut ersättning för arbete. Det i Sverige tillämpade systemet med skatteavdrag innebär att arbetsgivaren har en nyckelroll när det gäller inbetalning av preliminär skatt. Skatteavdrag görs när inkomsten betalas ut och räknas av mot den skatt som senare debiteras. I och med att skatteavdraget har gjorts anses betalningsmottagaren ha betalat preliminär skatt med motsvarande belopp oavsett om arbetsgivaren redovisar och betalar det avdragna beloppet eller inte.

Arbetsgivare och den som betalar ut ränta eller utdelning till en fysisk person ska göra skatteavdrag. Arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag gäller dessutom om betalningsmottagaren är en juridisk person och oavsett om ersättningen utgör huvud- eller sidoinkomst för mottagaren. Skatteavdrag på ersättning för arbete ska dock, med några få undantag, inte göras när utbetalning sker till en person som har eller åberopar en F-skattsedel.

### 13.2.2 Utbetalares ansvar på grund av underlåtet skatteavdrag

**Mottagarens grundläggande betalningsskyldighet för inkomstskatten**

Förutsättningen för att ålägga en utbetalare betalningsskyldighet på grund av underlåtenhet att göra skatteavdrag är att det har betalats ut ett visst slag av ersättning till en person som är skattskyldig här i landet för denna inkomst och som inte har F-skattsedel.

Grundläggande är således att det alltid finns någon som är skattskyldig och ska taxeras för beloppet. Den som taxeras för beloppet är ansvarig för betalningen av obetald slutlig skatt.

Ett beslut om betalningsskyldighet som grundar sig på underlåtet skatteavdrag kan bli aktuellt i många olika situationer. Några typfall är viktiga att särskilja.

- Ersättningens storlek och mottagaren är kända och mottagaren har ännu inte taxerats för ersättningen.
- Ersättningens storlek och mottagaren är kända och mottagaren har taxerats för ersättningen.

– Ersättningens storlek är känd och mottagaren är okänd.

– Såväl ersättningens storlek som mottagaren är okända.

Den som varit skyldig att göra skatteavdrag ska redovisa den avdragna skatten i en skattedeklaration tillsammans med uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken han varit skyldig att göra skatteavdrag.

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fastställts i enlighet med deklarationen. Lämnas ingen redovisning anses skatten fastställd till 0 kr. Lämnas redovisning senare anses beslut ha fattats i enlighet med redovisningen om inte ett omprövningsbeslut har fattats dessförinnan (11 kap. 16–18 §§ SBL).

**Utbetalarens ansvar fastställs genom omprövningsbeslut**

Ett omprövningsbeslut fattas enligt 11 kap. 19 § SBL på grundval av tillgängliga uppgifter eller efter skön. Den som inte har gjort ett föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § (12 kap. 1 § 1 st. SBL). Betalningsskyldigheten för utbetalaren fastställs således alltid genom ett omprövningsbeslut.

Av det förtydligande stadgandet i 12 kap. 1 § 1 st. SBL framgår endast att beslut om belopp som avser underlåtet skatteavdrag fattas enligt 11 kap. 19 § SBL. Detsamma framgår också av författningskommentaren i prop. 1996/97:100 s. 588. I flera avseenden har därför tillämpningen av den upphävda uppbördslagens regler varit vägledande när SBL:s regler om utbetalarens ansvar för skatt skulle börja tillämpas. Det bör dock framhållas att vissa frågor måste behandlas annorlunda i skattekontosystemet jämfört med tidigare. Betalningsskyldighet kan åläggas arbetsgivaren innan slutlig skatt har fastställts. Ansvarsbeloppet gottskrivs då arbetstagaren som preliminär skatt.

Beslut om betalningsansvar kan endast åläggas arbetsgivaren efter det att arbetstagarens slutliga skatt bestämts. I dessa fall gottskrivs arbetstagaren beslutsbeloppet endast i den mån det betalas av arbetsgivaren. Beloppet kan dock utkrävas av såväl arbetsgivaren som arbetstagaren eftersom arbetstagaren redan är ansvarig genom debiteringen av slutskatten på hans skattekonto. Oberoende av vem som betalar minskar den andres skuld, men betalande arbetsgivare har regressrätt mot arbetstagaren.

Arbetsgivarens ansvar bestäms rättsligt till det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts. Någon bestämmelse om begränsning av detta ansvarsbelopp finns inte. Enligt vad som

sagts under avsnitt 3.1.3 saknas dock anledning att av en sidobetalare kräva in skatt som redan är betald.

Är arbetstagarna okända finns det ingen känd inkomsttagare till vars skatt ansvaret kan knytas tillsammans med arbetsgivaren. Om arbetstagaren senare upptäcks och taxeras ska arbetsgivarens eventuella betalning av ansvarsbeloppet då också avräknas mot arbetstagarens underskott.

Hänvisningen till 11 kap. 19 § SBL medför att bestämmelserna där om skönsbeskattning blir tillämpliga även på beslut som avser underlåtna skatteavdrag. Av denna anledning behövs inte någon specialbestämmelse om betalningsansvar för de fall när en utbetalare har betalat ut ersättning till för Skatteverket okända personer utan att göra skatteavdrag.

Bestämmelserna om utbetalarens betalningsansvar vid underlåtet skatteavdrag innehåller inte något uttryckligt stadgande om att hans betalningsansvar gäller tillsammans med betalningsmottagaren. Detta anses framgå av regelverkets utformning i övrigt och regleras därför inte särskilt.

Skattekontosystemets princip om avräkning mot de totala debiteringar som påförts kontot för en viss period, medför att det inte utan vidare går att avgöra om en slutlig skatt är helt eller delvis betald. Detta medför att tidigare praxis, vad gäller begränsningen av ansvarsbeloppet till obetald kvarstående skatt, inte längre är tillämpbar. De naturliga avgränsningarna av betalningsansvaret kan i stället i normalfallet komma att utgöras av hur stort underskott som finns på betalningsmottagarens skattekonto efter avräkning enligt 11 kap. 14 § SBL.

Den övre gränsen för utbetalarens betalningsansvar är alltjämt det belopp som han underlåtit att dra av, alltså det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

**Vad tillgodoräknas inkomsttagaren?**

Den skattskyldige tillgodoräknas avdragen preliminärskatt utifrån den uppgift som utbetalaren redovisar i kontrolluppgift. Beloppet avdragen skatt enligt kontrolluppgiften är, liksom även debiterad F-skatt och SA-skatt, en av de poster som beaktas när slutlig skatt att betala beräknas. Den avdragna skatten ska, efter det att den slutliga skatten bestämts men före avstämningen av skattekontot, avräknas från mottagarens slutliga skatt (11 kap. 14 § 2 st. 1 b SBL). Har utbetalaren inte redovisat den avdragna skatten i kontrolluppgift ska den skattskyldige, oftast efter en s.k. skattereklamation, ändå få beloppet tillgodoräknat.

När utbetalaren brustit i sin skyldighet att göra skatteavdrag och därför görs betalningsansvarig för det underlåtna skatteavdraget innebär detta inte alltid att betalningsmottagarens skattekonto utan vidare tillgodoräknas ansvarsbeloppet enligt beslutet.

När utbetalaren görs betalningsskyldig för underlåtet skatteavdrag i de fall betalningsmottagaren redan beskattats för inkomsten och debiterats slutlig skatt på denna knyts hans betalningsansvar till den obetalda skatten på betalningsmottagarens skattekonto och hans eventuella betalning av ansvarsbeloppet krediterar kontot. Det skatteavdrag som utbetalaren underlåtit att göra, skulle ha utgjort betalning av mottagarens preliminära skatt och den betalning av ansvarsbeloppet som utbetalaren gör ska tillgodoföras betalningsmottagarens skattekonto och avräknas mot hans skatteskuld.

Detta korresponderar med bestämmelsen om regressrätt i 12 kap. 10 § som lyder, ”Den som har betalat A-skatt utan att ha gjort motsvarande skatteavdrag har rätt att kräva den för vars räkning skatten har betalats på beloppet.” Utbetalaren har således regressrätt mot mottagaren för faktiskt betalt belopp eftersom detta belopp tillgodoräknats betalningsmottagaren som betalning av skatt.

I 11 kap. 14 § 2 st. 1 c SBL stadgas att Skatteverket från den slutliga skatten ska göra avdrag för A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 12 kap. 1 § 2 st. Betalningsmottagaren ska således i detta fall tillgodoräknas det belopp som han gjorts betalningsansvarig för oberoende av om utbetalaren betalar ansvarsbeloppet eller ej.

När även betalningsmottagaren görs betalningsansvarig för belopp som avser underlåtet skatteavdrag innebär detta i praktiken ett förfarande som kan jämställas med särskild debitering av preliminär skatt, alltså F- och SA-skatt, för arbetstagaren/betalningsmottagaren.

Betalningsmottagaren blir redan innan slutlig skatt debiterats betalningsskyldig för beloppet som förs upp på hans skattekonto och han ska sedan slutlig skatt har bestämts, oberoende av betalning, tillgodoräknas det beslutade eller debiterade beloppet, enligt 11 kap. 14 § 2 st. 1 c SBL.

Utbetalarens betalningsansvar kopplas till betalningsmottagarens obetalda skatt för den period då hans betalningsansvar för preliminär skatt, alltså ansvarsbeloppet enligt beslutet,

förföll till betalning. Utbetalarens eventuella betalning krediteras även i detta fall betalningsmottagarens skattekonto.

*Exempel*

Vid en kontroll under inkomståret 2006 uppmärksammar Skatteverket att arbetsgivaren A underlåtit att göra skatteavdrag vid utbetalning av lön under tiden augusti till och med oktober 2006 till arbetstagaren B.

I december 2006 beslutar Skatteverket att göra arbetsgivaren A tillsammans med arbetstagaren B betalningsskyldiga för ett belopp om 50 000 kr, motsvarande skatteavdrag som skulle ha gjorts från den inkomst som B uppburit.

Beloppet debiteras på B:s skattekonto när det förfaller till betalning i slutet av januari 2007. I början av februari betalar A 50 000 kr och anger att betalningen ska tillgodoräknas hans sidobetalningsansvar för B:s skatt. Betalningen krediteras på B:s skattekonto.

Sedan B:s slutliga skatt för inkomståret 2006 har bestämts i september 2007 gör Skatteverket avdrag med 50 000 kr i enlighet med bestämmelsen i 11 kap. 14 § SBL. (Observera att teknisk lösning för denna typ av beslut saknas i nuläget).

**Begränsning av ansvarsbeloppet**

I prop. 1996/97:100 s. 589 sägs att ”… den som inte har gjort föreskrivet skatteavdrag är betalningsskyldig för det belopp som borde ha innehållits”. Detta belopp utgör taket för ansvarsbeloppet. Vidare får av allmänna principer anses följa att Skatteverket saknar anledning att kräva utbetalaren på skatt som redan är betald.

Ett underskott på skattekontot innebär att det finns obetald skatt. I skattekontosystemet saknas en avräkningsordning för inbetald skatt. Det går därför inte att utan vidare avgöra vad som kvarstår obetalt av en viss skatt – och det är heller inte meningen. Av 16 kap. 9 § SBL följer att ett inbetalt belopp normalt räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld oberoende av vad denne begärt. Det är därför från ansvarssynpunkt betydelselöst om även annan skatt än slutlig ingår i underskottet på betalningsmottagarens skattekonto. Ansvarsbeloppet bör således normalt begränsas bara av storleken på underskottet. (se vidare vad som sägs om sidobetalares betalningsansvar för obetald skatt i avsnitt 13.1.3 samt Skatteverkets skrivelse den 3 juli 2006 BECM-6RCG4U).

**Ansvarsbelopp under löpande år**

Ett beslut om betalningsansvar för underlåtna skatteavdrag ska normalt fattas så fort underlåtenheten upptäcks. När ansvarsbeslutet fattas under inkomståret och därefter fram till dess att slutlig skatt bestämts kan ansvarsbeloppet normalt bestämmas till det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts.

**Okända mottagare**

I de fall det saknas uppgifter om till vilken eller vilka personer en viss arbetsersättning betalats kan Skatteverket ändå göra arbetsgivaren betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag. Eftersom Skatteverket också skönsmässigt får uppskatta det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts kan beslut om ansvar för underlåtet skatteavdrag fattas också i de fall då det av utredningen framgår att ersättning för arbete betalats ut men storleken på utbetalt belopp är okänt.

Eftersom SBL, till skillnad från den tidigare lagstiftningen, inte särreglerar frågan om ansvar för underlåtet skatteavdrag i de fall arbetstagaren är okänd finns inte heller någon bestämmelse om hur det skatteavdrag som skulle ha gjorts ska beräknas. Inte heller innehåller förarbetena till SBL något uttalande i denna fråga. Den tidigare stadgade beräkningsgrunden, 30 procent på det utbetalda beloppet, torde i flertalet fall ge ett rättvisande resultat. På grund härav och då det inte framgår att någon ändring varit åsyftad synes det avdrag som skulle ha gjorts kunna beräknas till 30 procent av skönsmässigt uppskattat eller faktisk konstaterat utbetalt belopp.

Blir en arbetstagare, som tidigare inte kunnat identifieras, känd efter att beslut om betalningsskyldighet för okända har meddelats, bör Skatteverket ompröva beslutet mot arbetsgivaren med ledning av de framkomna uppgifterna. Har arbetstagaren deklarerat det utbetalda ersättningsbeloppet och betalat slutlig skatt och eventuella övriga förfallna skatter på skattekontot fullt ut, bör utbetalarens ansvar undanröjas eller, om ansvaret rör flera ersättningar och betalningsmottagare, sättas ner med ett belopp som motsvarar det skatteavdrag som skulle ha gjorts på ersättningen till den identifierade arbetstagaren.

Om den tidigare okände arbetstagaren blir känd innan han har beskattats för beloppet, bör ett beslut om betalningsskyldighet kunna riktas också mot honom.

### 13.2.3 Rätt betalningsmottagare?

För att ett betalningsansvar som grundar sig på underlåtelse att göra skatteavdrag ska kunna komma i fråga krävs, som tidigare

sagts, att utbetalaren varit skyldig att göra skatteavdrag vid utbetalning till betalningsmottagaren. För att avgöra detta blir det i vissa fall nödvändigt att pröva om den som faktiskt tagit emot ersättningen för arbetet också varit rätt betalningsmottagare.

**Vilka avtalsparter?**

Vid bedömningen av vem som är rätt betalningsmottagare gäller det att konstatera mellan vilka personer ett arbetsuppdrag är avtalat. Är avtalet upprättat mellan uppdragsgivaren och en fysisk person kan den fysiske personen inte i efterhand anvisa t.ex. sitt bolag som betalningsmottagare.

Om ett avgångsvederlag till en före detta anställd, efter anvisning därom betalas ut till den tidigare anställdes bolag i stället för till honom personligen, är bolaget inte rätt betalningsmottagare.

*Exempel*

En vårdcentral anlitar under den ordinarie läkarens semester en annan läkare, som har A-skattsedel, för att utföra sådana arbetsuppgifter som normalt förekommer på vårdcentralen. Ersättningen till vikarien har bestämts enligt sedvanliga löneavtal. Inför utbetalningen av lönen meddelar läkaren att han vill ha lönen utbetald till sitt företag, Hotell & Restaurang AB, och uppger att bolaget har F-skatt.

Den rätta betalningsmottagaren anses i detta fall vara den fysiska personen då något avtal aldrig har ingåtts mellan vårdcentralen och bolaget.

**F-skattesedelns rättsverkningar**

Det är avtalspartens − den med vilken arbetsavtalet ingåtts − skattsedelsinnehav som är avgörande för skyldigheten att göra skatteavdrag. Det följer således direkt av SBL:s bestämmelser att en utbetalare som betalar ut ersättning till någon, som han inte ingått arbetsavtal med men som har F-skatt, kan åläggas betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag om den som han avtalat med har A-skatt.

**RÅ 2007 ref. 61 II**

En uppdragsgivare, som ingått ett arbetsavtal med någon som har F-skattsedel, ska normalt kunna lita på att han inte har några skyldigheter vad gäller att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på arbetsersättningen till denne. I RÅ 2007 ref. 61 II har Regeringsrätten funnit att reglerna om solidaransvar i 12 kap. 3–4 §§ SBL, i väsentlig mån inskränker utrymmet för att med åsidosättande av ingångna avtal och uppdragstagarens F-skattsedelsinnehav påföra uppdragsgivaren

arbetsgivaravgifter. Målet gällde en person som via eget aktiebolag tagit uppdrag som VD i ett större byggföretag. Även om VD-arvoden enligt praxis normalt ska beskattas hos VD:n personligen, kan de i vissa fall utgöra inkomster i en bedriven näringsverksamhet. I det aktuella fallet hade uppgivits att det var ett tillfälligt uppdrag för VD:n och att hans uppdrag var att skaffa fram en permanent VD. Skäl att frångå avtalen och bolagets F-skattsedel ansågs inte föreligga.

**Skenavtal**

Detta gäller dock inte när det genom utredning kan visas att det ingångna arbetsavtalet är ett skenavtal, alltså när avtalet inte återspeglar det verkliga rättsförhållandet mellan parterna utan är upprättat i avsikt att dölja det faktiska rättsförhållandet och försvåra kontroll. Det kan till exempel var så att faktiska arbetsavtal med ett antal personer, som ska utföra arbete i utbetalarens verksamhet, givits formen av ett entreprenadavtal med en avtalspart som de facto inte haft någon befattning med det utförda arbetet eller de personer som faktiskt utfört det. I de fall Skatteverket kan visa att det åberopade avtalet inte motsvarar det verkliga rättsförhållandet bör Skatteverket kunna bortse från att den uppgivne betalningsmottagaren åberopat en F-skattsedel. Skatteverket bör i det läget pröva utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag i relation till de faktiska betalningsmottagarna, alltså i förhållande till dem med vilka arbetsavtalet i realiteten ingåtts och som utfört arbetet.

**RÅ 2007 ref. 61 I**

Ett exempel på det sagda är RÅ 2007 ref. 61 I, där Regeringsrätten prövat omfattningen av F-skattsedelns rättsverkningar i fråga om ett avtal som givits oriktig beteckning − uthyrningsavtal i stället för anställningsavtal. Regeringsrätten fann att beskattningen skulle ske enligt avtalets verkliga innebörd. Trots att den formelle uppdragstagaren åberopat sin F-skattsedel har uppdragsgivaren kunnat påföras arbetsgivaravgifter. I detta sammanhang kan en jämförelse göras med det i avsnitt 13.4 beskrivna RR-avgörandet och kommentaren till detta.

### 13.2.4 Mottagarens betalningsskyldighet för ej avdragen preliminärskatt

I 12 kap. 1 § 2 st. SBL finns bestämmelser om när även den som har tagit emot ersättning för arbete, ränta eller utdelning kan göras betalningsskyldig för belopp som avser underlåtet skatteavdrag.

Där sägs att Skatteverket *får* besluta att även den som tagit emot ersättningen är betalningsskyldig. Detta innebär att Skatteverket inte måste göra också betalningsmottagaren betalningsskyldig för

preliminärskatten. Denna lösning kan ha valts med tanke på de fall då arbetstagaren är okänd och därför inte kan göras betalningsansvarig.

Därtill kommer att det enligt SBL:s regler endast är utbetalaren som är skyldig att betala preliminär skatt genom skatteavdrag. Den skattskyldige – betalningsmottagaren – är endast skyldig att underkasta sig skatteavdraget (jfr 1 kap. 4 § 2 SBL). Av detta följer att utbetalarens betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag inte ovillkorligen måste vara kopplat till en motsvarande betalningsskyldighet för betalningsmottagaren.

Ett betalningsansvar får åläggas betalningsmottagaren endast om grundläggande beslut om slutlig skatt inte har fattats eller om det kan antas att den slutliga skatten kommer att höjas med ett belopp som minst motsvarar ansvarsbeloppet. Denna begränsning ligger i sakens natur eftersom det endast är i dessa fall, då han inte taxerats för den ifrågavarande inkomsten, som han inte redan är betalningsskyldig för den skatt som belöper på inkomsten.

En betalningsmottagare som är ett handelsbolag får inte göras betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag tillsammans med utbetalaren (12 kap. 1 § 3 st. SBL).

Skälet till att ett handelsbolag inte kan åläggas betalningsskyldighet är att det inte kommer att taxeras för beloppet. Eftersom ansvarsbeloppet ska tillgodoräknas vid beräkningen av slutlig skatt att betala, skulle ett sådant beslut kunna resultera i att bolaget fick pengarna tillbaka som för mycket inbetald preliminär skatt.

Under perioden mellan det att mottagarens självdeklaration getts in och taxering ägt rum kan myndigheten begränsa det betalningsansvar, som normalt bestäms till belopp enligt skattetabell eller till 30 procent, till belopp motsvarande den slutliga skatt som kan beräknas bli debiterad på mottagarens skattekonto sedan avräkning skett enligt 11 kap. 14 § SBL. En sådan begränsning kan Skatteverket göra, antingen på begäran av utbetalaren eller mottagaren eller på eget initiativ, utifrån en preliminär granskning av betalningsmottagarens självdeklaration.

Ett belopp som fastställts i ett beslut om betalningsskyldighet för preliminär A-skatt ska debiteras mottagarens skattekonto på den förfallodag som inträffar minst trettio dagar efter beslutet. Har det då skett en kompletteringsbetalning eller finns det av någon annan orsak ett överskott som ingående balans på

skattekontot så kommer detta att tas i anspråk för betalning av det debiterade beloppet. Det finns därför normalt ingen anledning att i beslutet ta hänsyn till ett eventuellt överskott på skattekontot.

*Exempel*

Vid utredning under maj taxeringsåret finner Skatteverket att arbetsgivare A underlåtit att göra skatteavdrag med 30 000 kr på utbetald arbetsersättning om 100 000 kr till arbetstagare B som har A-skatt. Båda vitsordar sin betalningsansvarighet som sådan, men B invänder samtidigt att underskottet på hans skattekonto efter avstämning av slutlig skatt kan beräknas bli endast 20 000 kr, beroende på en kompletteringsbetalning på 10 000 kr som han gjort i januari taxeringsåret.

Detta påpekande behöver inte nödvändigtvis påverka beslutet om betalningsskyldighet, som således kan gälla 30 000 kr.

Att betalningsmottagaren ska tillgodoräknas ansvarsbeloppet vid beräkning av slutlig skatt att betala har redan sagts (11 kap. 14 § 2 st. 1 c SBL).

### 13.2.5 Ansvarsbeslutet – innehåll m.m.

Enligt 35 § SBF ska ett beslut med anledning av att en arbetsgivare har underlåtit att göra skatteavdrag innehålla uppgift om den skatt som ska betalas och om löne-, ränte- eller utdelningsbeloppet. Uppgifterna ska, om det är möjligt, redovisas särskilt för varje skattskyldig med angivande av namn, personnummer och redovisningsperiod.

### 13.2.6 Betalningsmottagarens talerätt

**RÅ 1962 ref. 29**

Enligt praxis har arbetstagare inte ansetts ha talerätt mot beslut som avsett arbetsgivares betalningsskyldighet när skatteavdrag inte gjorts.

Ett beslut om arbetsgivares ansvar för skatt enligt 12 kap. 1 § SBL anses inte heller beröra arbetstagaren på ett sådant sätt att denne är taleberättigad i frågan. Följaktligen kan arbetstagaren inte heller påkalla att Skatteverket fattar sådant beslut.

I detta sammanhang bör påpekas att betalningsmottagaren självfallet har talerätt mot ett beslut enligt 12 kap. 1 § varigenom han själv görs betalningsskyldig. Observera att detta gäller även om Skatteverket av misstag skulle ha riktat ett beslut om betalningsansvar även mot arbetstagaren trots att

denne redan fått ett beslut om slutlig skatt, eftersom beslutet, på grund av dess utformning ("arbetsgivaren jämte arbetstagaren") anses angå också honom. Han har således rätt att överklaga beslutet (RÅ 1984 Ba 57).

## 13.3 Utbetalares betalningsskyldighet för avdragen skatt

Bestämmelsen i 12 kap. 2 § SBL, som säger att den som gjort skatteavdrag är skyldig att betala det innehållna beloppet, anses mest ha tillkommit av redaktionella skäl.

För avdragen, inte redovisad, preliminär skatt är arbetsgivaren ensam ansvarig. En utbetalare är skyldig att månaden efter utbetalning av ersättning redovisa den avdragna skatten i SKD och att betala de belopp som redovisningen avser (10 kap. 9 och 17 §§ och 16 kap. 4 § SBL). Om en SKD har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fastställts i enlighet med deklarationen (11 kap. 16 § SBL). Lämnas ingen redovisning anses skatten fastställd till 0 kr (11 kap. 17–18 §§ SBL). Lämnas redovisning senare anses beslut ha fattats i enlighet med redovisningen om inte ett omprövningsbeslut har meddelats dessförinnan (11 kap. 18 § SBL).

När det framkommer att avdragen skatt inte har redovisats bestämmer Skatteverket utbetalarens betalningsskyldighet i ett omprövningsbeslut. Även utan bestämmelsen i 12 kap. 2 § SBL är således den som gjort skatteavdrag betalningsskyldig för det avdragna beloppet.

## 13.4 Ansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL

Om den som tar emot ersättning för ett utfört arbete har eller åberopar en F-skattsedel utan villkor enligt 4 kap. 9 § eller åberopar en F-skattsedel med sådant villkor trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket (5 kap. 7 § SBL), se vidare avsnitt 4.4.3.

Om någon, som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete till någon som har eller åberopar en F-skattsedel, inte har gjort en sådan anmälan trots att han varit skyldig att göra det, får Skatteverket besluta att också utbetalaren är

skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten (12 kap. 3 § 1 st. SBL).

**Uppenbar anställning**

I prop. 1991/92:112 s. 109 säger departementschefen att utbetalarens betalningsansvar endast kan krävas ut när det kan anses ha varit uppenbart för den som uppdragit arbetet att ett anställningsförhållande förelegat men detta inte i samband med utbetalningen anmälts till Skatteverket.

**RÅ 2003 ref. 91**

Frågan om uppenbar anställning i samband med bestämmelserna om anmälningsskyldighet i 5 kap. 7 § SBL och betalningsskyldighet i 12 kap. 3 § samma lag har prövats i RÅ 2003 ref 91.

Målet avser tillämpning av 40 a § och 75 c § uppbördslagen (1953:272) samt 16 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter). Motsvarande bestämmelser finns i 5 kap. 7 § och 12 kap. 3 § SBL. I det följande anges endast nu gällande bestämmelser.

Målet gäller ett bolag, Städbolaget A, som har anlitat en underentreprenör B för städarbete. A har i enlighet med åtta fakturor under en fyramånadersperiod betalat ut sammanlagt ca 310 000 kr till B avseende utförd städning. Fakturorna innehöll uppgift om att B hade F-skatt.

Frågan i målet är om anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL ålegat Städbolaget A, alltså om det varit uppenbart att arbetet utförts under sådana förhållanden att de som utförde detta var att anse som anställda hos A.

RR skriver i sitt domskäl i huvudsak följande.

Enligt förarbetena ska frågan om anmälningsskyldighet föreligger framför allt inriktas på om anställningsförhållandet varit uppenbart för en arbetsgivare i allmänhet; hänsyn bör dock också kunna tas till vilka möjligheter den aktuella utbetalaren haft att bedöma anställningsfrågan (se prop. 1991/92:112 s. 182 f).

Beträffande underentreprenören B är upplyst att aktiebolaget under år 1995 var registrerat till mervärdesskatt och som arbetsgivare samt hade tilldelats F-skattsedel som återkallades den 23 oktober 1995. Bolaget redovisade inte mervärdesskatt, innehållen preliminär A-skatt eller arbetsgivaravgifter och försattes i konkurs den 22 april 1996. Enligt konkursförvaltaren har någon bokföring inte kommit in till honom.

> ”En prövning av huruvida ett anställningsförhållande föreligger ska i första hand göras genom en helhets-

> bedömning av de omständigheter som kan anses ha betydelse vid klassificeringen (se t.ex. RÅ 2001 ref. 50). När det gäller frågan om anmälningsskyldighet förelegat tillkommer att det ska ha varit uppenbart att förhållandena varit sådana att ett anställningsförhållande förelegat.
>
> Vad som uttalats i förarbetena tyder på att avsikten i första hand varit att markera att det inte får råda någon tvekan om bedömningen, grundad på de föreliggande omständigheterna (prop. 1991/92:112 s. 89 och 107). Mot bakgrund av syftet med systemet med F-skatt är det också uppenbart att anmälningsskyldighet och därmed förknippad risk för betalningsskyldighet inte ska föreligga i fall där tvekan kan råda om den rättsliga bedömningen. Med hänsyn till bestämmelsens karaktär av undantagsregel finns det anledning att även ställa krav på de omständigheter som läggs till grund för denna bedömning är fullt ut klarlagda, i synnerhet vad avser frågan om vad som varit känt för utbetalaren.
>
> Det kan vidare framhållas att det förhållandet att betalningsmottagaren inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter visserligen är en förutsättning för åläggande av betalningsskyldighet men inte kan tillmätas betydelse för frågan huruvida anmälningsskyldighet förelegat. Detsamma gäller givetvis den omständigheten att det inom branschen kan finnas särskilda problem i fråga om bristande redovisning av skatter och avgifter.”

RR hänvisar därefter till att motstridiga uppgifter lämnats i målet om vem av bolagen som svarat för arbetsledning och städmateriel. Uttalanden som företrädaren för underentreprenören B synes ha gjort i samband med en förundersökning mot henne får bedömas med försiktighet. Utredningen kan inte anses ge tillräckligt stöd för att Städbolaget A tillhandahållit arbetsledning och städmateriel.

> ”I målet är således klarlagt att de av Städbolaget A utbetalda ersättningarna avsett samma slags arbete som ingick i bolagets normala verksamhet. Enbart detta förhållande utgör inte tillräckligt stöd för att den personal som utfört arbetet varit att anse som anställd hos A. Vad gäller frågan om arbetena utförts till fast pris eller mot ersättning per arbetad timme föreligger inte någon full-

> ständig utredning. Hur därmed förhåller sig är emellertid inte av avgörande betydelse eftersom båda ersättningsformerna kan förekomma i såväl anställnings- som uppdragsförhållanden."

RR kom slutligen fram till att vad som förekommit i målet inte gav vid handen att det varit uppenbart att de aktuella arbetena utförts åt Städbolaget A under sådana omständigheter att de som utfört arbetena varit att anse som anställda hos bolaget. Någon anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL har sålunda inte ålegat A.

**Kommentar**

Domen visar att anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL endast föreligger när det är klart att arbetet utförts i en uppenbar anställning, och att detta ska ha stått klart också för utbetalaren. Enligt domen medför F-skattsedelns starka rättsverkningar att undantagsregeln i 12 kap. 3 § SBL bara kan tillämpas i klara fall, t.ex. där rätt betalningsmottagare är en anställd identifierbar person som har fel skatteform (F-skatt). På grund av de högt ställda kraven på bevisning kan det i praktiken vara svårt att tillämpa bestämmelsen i vissa fall, t.ex. vid den typ av svartarbete som förekommer i s.k. entreprenadhärvor. Det framgår av uttalande i propositionen (prop. 1991/92:112 s. 108) att lagstiftaren tänkt sig att reglerna om anmälningsskyldighet och betalningsansvar vid utebliven anmälan skulle bli tillämpliga bl.a. när en F-skattsedel missbrukas i samband med olaglig arbetsförmedling och i mellanmansfall. Det framstår därför som troligt att ordvalet "uppenbart att ersättningen hos mottagaren ska taxeras som anställningsinkomst" har använts därför att man har haft fallet med en betalningsmottagare som är fysisk person för ögonen. Såsom det ovan refererade rättsfallet visar är det dock inte någon lätt uppgift för Skatteverket att visa att det varit uppenbart för en uppdragsgivare att arbetet utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen.

Om utredningen räcker för att visa att ingångna avtal inte är en entreprenad utan ingåtts för skens skull för att dölja anställning direkt för uppdragsgivaren, kan arbetsgivaransvaret åläggas denne direkt – och inte genom solidariskt ansvar (jfr RÅ 2007 ref. 61 II). Jämför vad som sägs om skenavtal när sådant kan visas (avsnitt 13.2.3).

**Arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft**

Såsom anges i ovannämnda proposition (s. 89) föreligger ingen anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL i fråga om personer som hyrts in för arbete hos någon annan, och det trots att arbetet då ofta utförs under i stort sett samma förhållanden som i ett anställningsförhållande. Skälet till att det ändå inte finns någon anmälningsskyldighet i ett sådant fall är naturligtvis att den uthyrda personalen alltid är att anse som arbetstagare hos uthyraren och inte hos inhyraren. Det sagda gäller alltså regelrätt uthyrning som sker enligt lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft. Det gäller däremot inte om ett avtal givits oriktig beteckning, dvs. i själva verket är ett anställningsavtal och inte ett uthyrningsavtal.

För att legal uthyrning av arbetskraft enligt denna lag ska anses föreligga gäller följande.

Arbetskraften ska vara anställd hos uthyraren (4 § ”Arbetsgivare som bedriver uthyrning”).

Uppsagd arbetskraft får inte hyras ut till sin förra arbetsgivare tidigare än sex månader efter det att anställningen hos denne upphörde.

**Skatten på ersättningen**

Med begreppet ”skatten på ersättningen” som används i 12 kap. 3–4 §§ SBL avses inte bara skatten på ersättningen utan också de på ersättningen belöpande socialavgifterna. Detta följer av 1 kap. 4 § 1 st. 1 SBL.

**Solidariskt ansvar**

Ordalydelsen ”att också utbetalaren är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten” anger att betalningsskyldigheten är solidarisk, så att den enes betalning minskar den andres skuld. Detta framgår också av den fortsatta lagtexten. Beslut om betalningsskyldighet enligt 3 § får inte fattas om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid eller om statens fordran mot betalningsmottagaren är preskriberad (12 kap. 4 § SBL).

Om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter inom föreskriven tid, dvs. om han själv utfört arbetet, betalat de skatter och egenavgifter som belöper på ersättningen eller, om arbetet utförts av någon annan, redovisat och betalat skatt och arbetsgivaravgifter på ersättningen, så får beslut om betalningsskyldighet inte fattas (12 kap. 4 § 1 SBL). Betalningsansvar får heller inte åläggas utbetalaren om statens fordran har preskriberats.

I 12 kap. 3 § SBL görs skillnad mellan två olika situationer, nämligen dels när

– arbetet har utförts av betalningsmottagaren själv, dels när

– arbetet har utförts av annan.

**Arbetet utfört av betalnings-mottagaren**

I de fall då arbetet har utförts av betalningsmottagaren själv eller, när ett handelsbolag är betalningsmottagare, av en delägare i bolaget, får beslutet avse högst ett belopp som motsvarar 60 % av ersättningen för arbetet. När procentsatsen bestämts har hänsyn tagits till att sidoansvaret omfattar såväl den inkomstskatt som de socialavgifter, i form av egenavgifter, som belöper på ersättningen ifråga.

I följande exempel är grundförutsättningarna för betalningsansvarighet uppfyllda, dvs. uppdragsgivaren har underlåtit att göra en skriftlig anmälan till Skatteverket trots att han anlitat uppdragstagare som har eller har åberopat F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande.

*Exempel*

A har i januari 2005 betalat ut 500 000 kr till B som själv utfört arbetet i fråga.

A:s betalningsansvarighet får maximalt bestämmas till 60 % av arbetsersättningen, dvs. 300 000 kr. Beslut om betalningsskyldighet får dock inte fattas om B fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid. Ansvarsbeloppet begränsas således i förekommande fall till belopp motsvarande B:s brister i redovisnings- och betalningshänseende.

För redovisningsperioderna maj och september 2005 har B underskott på skattekontot med 110 000 respektive 90 000 kr. Vid avstämningen av slutlig skatt i december 2006 uppkommer skatt att betala med 80 000 kr vilket belopp debiteras på B:s skattekonto på förfallodagen den 12 mars 2007. När Skatteverket fattar beslut i juni 2006 finns på skattekontot ett underskott om 120 000 kr. A:s betalningsansvarighet – som inte får överstiga 300 000 kr enligt ovan – omfattar bara B:s skatteskulder hänförliga till beskattningsåret 2005, dvs. 280 000 kr (110 000+90 000+80 000), dock högst underskottet på skattekontot vid beslutstillfället, 120 000 kr. I detta fall begränsas A:s ansvar således till sistnämnda 120 000 kr, vilket belopp understiger såväl maximibeloppet 300 000

kr som de ursprungliga skatteskulderna på 280 000 kr avseende beskattningsåret 2005.

**Arbetet har utförts av annan**

Också i den situationen då arbetet har utförts av en annan person än betalningsmottagaren, t.ex. då denne är arbetsgivare eller någon som bara förmedlar arbetskraft utan att bedriva legal arbetskraftsuthyrning, får utbetalaren åläggas betalningsskyldighet för såväl den skatt som de socialavgifter, nu i form av arbetsgivaravgifter, som belöper på ersättningen för arbetet. I dessa situationer finns ingen schablonmässig begränsningsregel som i fallet ovan, utan utbetalarens betalningsansvarighet fastställs här till de faktiska belopp avseende skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som belöper på den aktuella ersättningen.

I de fall arbetet utförts av annan person än betalningsmottagaren, finns inte något krav på att betalningsskyldighet ska ha ålagts denne eller någon annan som har varit arbetsgivare åt den som utfört arbetet. Utbetalaren kan åläggas betalningsansvar även i det fall betalningsmottagarens underlåtenhet att redovisa och betala skatt inte har medfört något underskott på hans skattekonto. Detta inträffar regelmässigt då utbetalaren inte redovisat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter eftersom de ej redovisade skatterna av naturliga skäl inte medför någon debitering på skattekontot och det därför inte heller uppkommer någon skatteskuld.

Detta vinner stöd bl.a. genom 12 kap. 11 § 2 st. SBL om regress vid beslut om solidariskt betalningsansvar enligt 12 kap. 3 § SBL. Där sägs att den som betalat skatt på grund av ett sådant beslut, i det fall arbetet har utförts av någon annan än betalningsmottagaren har rätt att kräva också den som utfört arbetet på beloppet, om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen på arbetet.

Förutsättningen för en sådan rätt för utbetalaren att vända sig med betalningskrav mot den som utfört arbetet är att den senare tillgodoräknats utbetalarens betalning av ansvarsbeloppet. Detta innebär att utbetalarens betalningsansvar även är avsett att kunna vara solidariskt med det betalningsansvar som den som utfört arbetet har och att det alltså kan kopplas till underskott på dennes skattekonto.

För att det slopade kravet på att betalningsmottagaren ska ha gjorts betalningsansvarig ska få fullt genomslag krävs dock också att utbetalaren kan göras ensam betalningsansvarig, t.ex. för belopp motsvarande arbetsgivaravgifter som belöper på

utbetald ersättning eller för skatteavdrag för personer som utfört arbetet men som inte identifierats.

## 13.5 A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter

Har Skatteverket med stöd av 13 kap. 1 § SBL och 36 § SBF på grund av synnerliga skäl befriat en utbetalare från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, så kan mottagaren i vissa fall bli betalningsskyldig för dessa arbetsgivaravgifter.

Förutsättningarna för detta s.k. subsidiära ansvar är

- att ersättning betalats till någon som bedriver näringsverksamhet och som har en A-skattsedel eller saknar skattsedel på preliminär skatt, och
- att ersättningen avser arbete inom näringsverksamhet som bedrivits av skattsedelsinnehavaren, samt slutligen
- att det varit uppenbart för betalningsmottagaren att utbetalaren inte insåg att han var arbetsgivare och rimligen saknade anledning att räkna med det.

*Exempel*

En uppdragsgivare har under en tid anlitat en näringsidkande uppdragstagare som vid faktureringen av utförda arbeten regelmässigt åberopat F-skatt, vilket inneburit att uppdragsgivaren vare sig gjort skatteavdrag eller betalat arbetsgivaravgifter. Plötsligt får uppdragsgivaren från näringsidkaren i fråga en faktura som inte innehåller någon uppgift om F-skatteinnehav. Uppdragsgivaren, som utgår från att den uteblivna F-skatteangivelsen beror på ett rent förbiseende från uppdragstagaren, gör inte heller nu skatteavdrag och betalar inte heller några arbetsgivaravgifter. Den uteblivna F-skatteangivelsen berodde emellertid inte på något förbiseende från uppdragstagarens sida utan hade sin grund i att F-skattsedeln återkallats utan att uppdragsgivaren blivit underrättad om det.

I den beskrivna situationen kan omständigheterna i övrigt vara sådana att uppdragsgivaren anses ha varit i god tro då han inte uppfattade sig som arbetsgivare i förhållande till uppdragstagaren. Under förutsättning att Skatteverket befriat uppdragsgivaren från betalningsskyldighet för avgifterna, föreligger grund för att i stället ålägga betalningsmottagaren/ uppdrags-

tagaren betalningsansvar för de arbetsgivaravgifter från vilka uppdragsgivaren blivit befriad. Beslut om subsidiärt ansvar är i praktiken mycket sällsynt.

Det är värt att observera att det subsidiära betalningsansvar som kan åläggas uppdragstagaren inte avser egenavgifter utan just de arbetsgivaravgifter vilka arbetsgivaren annars skulle ha betalat.

## 13.6 Ansvar för företrädare för juridisk person

Regler om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer har införts i 12 kap. 6, 6a och 7 §§ SBL. Regleringen där är dock inte uttömmande, utan företrädare för juridiska personer kan bli ansvariga för personens skatter och avgifter enligt flera andra bestämmelser och i vissa fall utan direkt stöd i lag.

I och med SBL:s tillkomst har företrädaransvaret fått en enhetlig utformning inom hela skatteområdet. Alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet omfattas av ansvaret. Även den juridiska personens inkomstskatt omfattas numera av företrädaransvaret.

I 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag regleras handelsbolagsmans solidariska betalningsansvar för bolagets skulder. Beslut om betalningsansvar för delägare i handelsbolag fattas av Skatteverket enligt 12 kap. 8 a § SBL.

Detta avsnitt redogör kortfattat för förutsättningarna för ett personligt betalningsansvar för juridisk persons företrädare. För ytterligare information om reglerna om företrädaransvar enligt SBL och reglerna om ansvar enligt associationsrättsliga regler hänvisas till Skatteverkets Handledning för företrädaransvar (SKV 443 utgåva 3).

**Skatter m.m. som omfattas av ställföreträdar-ansvaret**

Betalningsansvaret enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar alla skatter enligt SBL. Enligt 12 kap. 6 a § SBL kan ansvaret omfatta även överskjutande mervärdesskatt som tillgodoräknats med ett för stort belopp.

Vad som sägs i SBL om skatt gäller även skattetillägg, förseningsavgift och ränta, 1 kap. 4 § 3 st. SBL. Betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar därför även skattetillägg och förseningsavgift. Att betalningsansvaret omfattar ränta framgår redan av 12 kap. 6 § och 6 a § SBL.

Företrädaransvar för punktskatter (t.ex. reklamskatt, alkoholskatt och energiskatt) följer numera direkt av SBL. I 5 kap. 24 § tullagen (2000:1281) hänvisas till reglerna om företrädaransvar i SBL.

Företrädaransvaret är accessoriskt, dvs. ansvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. Om huvudfordringen sätts ned minskar företrädarens ansvar i motsvarande mån.

Företrädaransvaret kan inte heller göras gällande under tid som den juridiska personen har anstånd med betalning.

Reglerna om betalningsansvar i den associations- och redovisningsrättsliga lagstiftningen är däremot inte inskränkta till att avse skatt. Här kan i stället ansvaret omfatta alla sorters skulder som den juridiska personen ådragit sig.

**Företrädare för juridisk person**

En juridisk person brukar definieras som en organisation som har rättskapacitet på liknande sätt som en fysisk person och följaktligen kan ha egna fordringar och skulder, sluta avtal och vara part vid domstol genom behörig företrädare.

Exempel på juridiska personer är aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, stiftelser, ideella föreningar och konkursbon.

Enligt reglerna om ansvar för juridiska personers skatter och avgifter är det företrädaren för den juridiska personen som kan bli betalningsansvarig. Vem som är företrädare framgår av den associationsrättsliga reglering som finns för respektive juridiska person. Gemensamt för att någon ska anses vara företrädare enligt reglerna i SBL är att han ska ha bestämmande inflytande i den juridiska personen.

**Aktiebolag**

För *aktiebolag* är det styrelseledamöterna och den verkställande direktören som är legala ställföreträdare (8 kap. 35 och 36 §§ aktiebolagslagen [2005:551]).

**Handelsbolag**

*Handelsbolag* företräds av bolagsmännen. Normalt torde det inte vara aktuellt med ansvarstalan enligt 12 kap. 6 § SBL mot bolagsmän i handelsbolag, eftersom dessa enligt en processuellt enklare form kan hållas ansvariga för handelsbolagets skulder genom reglerna i 12 kap. 8 a § SBL jämfört med 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag. I de fall en av bolagsmännen är ett aktiebolag, kan det bli aktuellt med ställföreträdaransvar för företrädaren i aktiebolaget om detta inte betalar ett påfört ansvarsbelopp.

**Ekonomiska föreningar**

*Ekonomiska föreningar* företräds av styrelsen och i förekommande fall av verkställande direktören (6 kap. 6 § lag om ekonomiska föreningar och 9 kap. 12 § bostadsrättslagen).

**Stiftelser**

*Stiftelser* företräds av styrelsen eller förvaltaren (7 kap. 3 § stiftelselagen).

**Ideella föreningar**

*Ideella föreningar* saknar lagreglering. Av bl.a. NJA 1994 s. 170 framgår att företrädaransvar i princip kan göras gällande mot styrelsen i en ideell förening. Om hela styrelsen eller endast vissa medlemmar ska göras ansvariga får utredningen avgöra, dvs. vilket inflytande och vilken insyn i föreningens ekonomiska verksamhet de enskilda styrelseledamöterna haft.

**Konkursbo**

Om en juridisk person försätts i konkurs, företräds *konkursboet* av konkursförvaltaren. På motsvarande sätt är en likvidator företrädare för en *juridisk person i likvidation.*

**Förutsättningar för ansvar enligt SBL**

Grunden för den betalningsskyldighet som kan åläggas en företrädare är det skatte- eller avgiftsbelopp som den juridiska personen är skyldig att betala.

Den första förutsättningen för ansvar är att den juridiska personen inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, betalat sin skatt eller genom oriktiga uppgifter fått för mycket överskjutande mervärdesskatt tillgodoräknad.

För att företrädaren ska vara ansvarig för skatten krävs dessutom att han uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att göra skatteavdrag eller underlåtit att betala skatt enligt SBL.

**Befrielse från ansvar**

Trots att förutsättningar för ansvar föreligger påförs inget ansvar om det finns särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar, 12 kap. 6 b § SBL. Befrielse innebär att betalningsskyldigheten begränsas helt eller delvis.

Befrielsemöjligheten har fått sitt närmare innehåll i rättspraxis (prop. 2002/03:128 s. 53). Enligt praxis har företrädarens inflytande och ekonomiska intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse. För ytterligare information om befrielsegrunder hänvisas till Skatteverkets Handledning för företrädaransvar (SKV 443, utgåva 3).

**Behörig företrädare för staten**

Enligt förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket och 65 a § SBF har Skatteverket rätt att träffa överenskommelser och att ansöka om företrädaransvar.

**Ansökan**

Frågan om betalningsskyldighet väcks genom ansökan hos förvaltningsdomstol, dvs. hos länsrätt i första instans, 12 kap. 7 § SBL.

Fråga om företrädaransvar får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet har träffats.

**Överenskommelse**

Skatteverket får träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt, 12 kap. 7 c § SBL. För att det inte ska anses olämpligt från allmän synpunkt bör det således föreligga handläggnings- eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten (prop. 2002/03:128 s. 54f). En överenskommelse innebär att parterna kan komma överens om att ansvaret ska inskränkas till ett annat belopp än det staten ursprungligen ansett kunna bli föremål för ansvar. En överenskommelse kan träffas så länge domstol inte dömt i frågan. En överenskommelse får inte verkan förrän talan i målet återkallats och domstolen avskrivit målet, 12 kap. 7 c § SBL.

**Verkställighet**

Beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ samt överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL för företrädare för juridisk person anses som ett beskattningsbeslut, 11 kap. 1 § 2 st. 1 och 8 SBL. Detta innebär bl.a. att SBL:s regler om verkställighet och anstånd blir tillämpliga.

## 13.7 Ansvar för redare i vissa fall

I syfte att effektivisera och säkerställa skatteuppbörden har lagstiftaren i en speciell situation ålagt redare ett arbetsgivaransvar också för sjömän som har annan än redaren som arbetsgivare.

I 12 kap. 8 § sägs att om en arbetsgivare för sjömän, vilken inte är redare, har sitt enda fasta driftställe i Sverige ombord på fartyg, svarar redaren själv för att denne arbetsgivare fullgör sina förpliktelser enligt SBL. Denna bestämmelse innebär bl.a. att redaren svarar för betalningen av de skatter och avgifter som det ålegat arbetsgivaren att betala. Detta ansvar åvilar honom som för egen skatteskuld. Att en redare, som på detta sätt själv tvingats betala skatten, har rätt att kräva sjömannens arbetsgivare på beloppet, framgår av avsnitt 13.14 ”Regress”.

## 13.8 Ansvar för delägare i handelsbolag

Enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag svarar bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt för bolagets förpliktelser. I 12 kap. 8 a § SBL stadgas att det är Skatteverket som beslutar om delägares ansvar avseende skatt enligt SBL.

Det ansvar som kan åläggas bolagsman avser handelsbolagets totala skatteskuld enligt SBL, således även sanktionsavgifter och ränta.

Vad som sägs nedan om ansvar för handelsbolag och bolagsman gäller också för kommanditbolag och obegränsat ansvarig bolagsman, dvs. komplementär.

Inträder en ny bolagsman i handelsbolaget svarar han även för de förbindelser som bolaget har ingått dessförinnan. Detta innebär att ny bolagsman, solidariskt med handelsbolaget, ansvarar för samtliga de skatteskulder som belastar handelsbolaget vid bolagsmannens inträde. Att skulderna uppkommit under tid då bolagsmannen inte ingått i bolaget saknar alltså betydelse för hans ansvarighet.

En bolagsman som avgår svarar inte för de förbindelser bolaget ingår efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. Bestämmelsen, som innebär att en redan avgången bolagsman kan bli ansvarig för efter avgången uppkomna skulder, nämligen om medkontrahenten är i god tro, dvs. inte kände till eller borde ha känt till avgången, gäller inte i fråga om skatteskulder där Skatteverket är medkontrahent. Detta framgår av RÅ 1990 ref. 50, varur följande citeras.

> ”Av handlingarna i målet framgår att Carl S avgått som bolagsman i handelsbolaget i september 1984 ehuru detta inte registrerats hos handelsregistret förrän i juli 1985. Ifrågavarande krav avser preliminär skatt för uppbördsmånaderna februari–juni 1985 samt arbetsgivaravgifter för samma tid. Lokala skattemyndigheten kan visserligen inte anses ha känt till eller ha bort känna till Carl S avgång ur bolaget innan denna registrerats. Skattemyndighetens krav är emellertid oberoende av vem som är bolagsman och kan inte liknas vid de anspråk som en godtroende kontrahent till bolaget kan ha att ställa på fullgörande av en avtalsförpliktelse. Betalningsskyldighet för arbetstagares skatt eller för

arbetsgivaravgift bör bara komma ifråga gentemot den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivarens ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar. När det som i detta fall är ostridigt att en bolagsman avgått ur handelsbolaget innan skulden uppkom kan därför betalningsskyldighet inte åläggas denne, oavsett att avgången då ännu inte hunnit registreras."

## 13.9 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

Varje näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp är solidariskt betalningsansvarigt gentemot staten för gruppens överskjutande utgående mervärdesskatt. Det betyder att om grupphuvudmannen inte betalar skatten kan betalning utkrävas hos var och en i mervärdesskattegruppen även om skulden inte härrör från just den gruppmedlemmen. Det solidariska betalningsansvaret kan även avse de företag i gruppen som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. En ordning med solidarisk betalningsskyldighet förhindrar att systemet missbrukas genom att betalningsansvaret förs över till något betalningssvagt företag i gruppen.

Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen. Tidpunkten är den då redovisningsskyldigheten för mervärdesskattegruppen för en viss omsättning uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i 13 kap. ML om redovisningsskyldighetens inträde.

Betalningsskyldigheten avser skatteskulder som uppkommit fram till dess att mervärdesskattegruppen upplösts. Betalningsansvar föreligger således inte för en mervärdesskatteskuld som uppkommit efter det att mervärdesskattegruppen avregistrerats enligt beslut som avses i 6 a kap. 5 § ML.

Eftersom varje företag i gruppen är solidariskt ansvarigt för skatten, är varje företag i gruppen också solidariskt ansvarigt för påförd kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL jämförd med 1 kap. 1 § p. 9 SBL. Av det solidariska betalningsansvaret följer vidare att KFM kan driva in skattebeloppet från vilket som helst av företagen om skatten inte betalas i rätt tid.

Utträde ur gruppen befriar inte från ansvar som uppkommit tidigare. Betalningsskyldigheten föreligger således för skatte-

skulder som uppkommit under den tid ett företag har varit medlem i mervärdesskattegruppen.

## 13.10 Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag

Enligt 12 kap. 8 c § SBL gäller betalningsansvar i vissa fall för den som avyttrat andel eller aktiebaserad delägarrätt i ett skalbolag. Ansvaret kan komma i fråga för företagets slutliga skatt, dock högst med belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan begärts enligt 11 kap. 11 b § SBL.

I förarbetena till lagstiftningen sägs följande (prop. 2002/03:96 s. 190).

> ”I bestämmelsen regleras det subsidiära skatteansvar som blir följden om skattemyndigheten avstår från att begära sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b §. Någon proportioneringsregel liknande den i 11 kap. 12 § har inte ansetts lämplig eller behövlig i det fall att det finns flera personer som är subsidiärt ansvariga för skatten. I det fall någon säkerhet för skatten inte har ställts är det nödvändigt att myndigheten ges möjlighet att rikta betalningsansvaret mot en eller flera om det finns subsidiärt ansvariga med syfte att säkerställa betalning av skatteanspråket. Skatteanspråket mot en subsidiärt ansvarig person begränsas dock alltid till det belopp som säkerheten skulle ha täckt om sådan begärts.
>
> Av bestämmelserna i andra stycket följer att om det även finns ställd säkerhet enligt 11 kap. 12 § – eller i förekommande fall flera ställda säkerheter – för den slutliga skatten ska säkerheten tas i anspråk i första hand. Först om ställd säkerhet inte täcker den slutliga skatten aktualiseras frågan om att rikta betalningsansvaret mot en eller flera subsidiärt betalningsansvariga.”

## 13.11 Ansvar för avlidens skatt

Ett dödsbo ansvarar för sådan skatt enligt SBL som skulle ha betalats av den avlidne eller dödsboet, såvitt avser den redovisningsperiod eller, när det gäller slutlig skatt, det beskattningsår då dödsfallet inträffade. Om dödsboet har skiftats, ansvarar dödsbodelägarna för skatten i den omfattning som föreskrivs i 21 kap. ärvdabalken (12 kap. 9 § SBL). Av förarbetena till sistnämnda lagstiftning följer att den som har en fordran mot den avlidne i princip inte bör kunna få ut mer

än som svarar mot tillgångarna i boet (prop. 1980/81:48 s. 18). Detta innebär att borgenärerna, så länge boet inte har skiftats, i allmänhet får hålla sig till boet för betalning av sina fordringar.

Om bodelning eller arvskifte har ägt rum utan att borgenärerna fått betalt ska bodelningen eller skiftet gå åter. Respektive dödsbodelägares personliga betalningsansvar begränsas härvid, bortsett från den skadeståndsskyldighet som följer av 18 kap. 6 § ärvdabalken, till vederbörandes skifteslott. Förmår någon eller några dödsbodelägare inte återbetala eller återlämna sin andel, ska de övriga delägarna täcka bristen med vad de har fått vid bodelningen eller skiftet i förhållande till vad var och en av dem sålunda har fått. Det bristtäckningsansvar som åvilar övriga delägare går således aldrig utöver respektive delägares egen skifteslott i dödsboet.

## 13.12 Ansvar vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder

I 12 kap. 9 a § SBL stadgas att om en investeringsfond har sammanlagts eller delats enligt 8 kap. 1 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, övergår rätten att dra av och skyldigheten att ta upp skatt som avser tiden före ombildningen till den eller de nybildade fonderna. Vid delning fördelas rättigheterna och skyldigheterna mellan de nybildade fonderna i förhållande till fondernas värde vid delningen.

Vad som sägs i nämnda lagrum om investeringsfond gäller också sådan värdepappersfond som förvaltas av fondbolag eller annan fondförvaltare som med stöd av 3 § lagen (2004:47) om införande av lagen om investeringsfonder driver verksamhet enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

## 13.13 Regress

De avslutande paragraferna i 12 kap. behandlar sidobetalares rätt att i vissa fall kräva den för vilkens räkning skatten betalts eller annan på beloppet (regressrätt).

När en utbetalare betalat A-skatt för vilken han inte gjort motsvarande skatteavdrag har han rätt att kräva den för vars räkning skatten har betalats på beloppet (12 kap. 10 § SBL).

Om Skatteverket beslutat om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 3 § SBL, dvs. för en utbetalare som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 §, så har utbetalaren, i den mån han betalat skattebeloppet, också regressrätt.

Har arbetet utförts av betalningsmottagaren kan utbetalaren kräva denne på beloppet. Om arbetet utförts av annan får också den som utfört arbetet krävas på ansvarsbeloppet om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen för arbetet (12 kap. 11 § SBL).

Enligt 12 kap. 12 § får företrädare för juridisk person kräva den juridiska personen på ansvarsbelopp som företrädaren betalat på grund av beslut enligt 12 kap. 6, 6 a eller 7 c §. I samma paragraf regleras även redares rätt att kräva sjömannens arbetsgivare på beloppet som har betalats enligt 12 kap. 8 § SBL.

En regressfordran enligt ovan får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt och preskriptionsbestämmelserna i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller för sådan fordran (12 kap. 13 § SBL).

# 14 Befrielse från betalnings-skyldighet

13 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL

36 § skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF

Prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skatteinbetalningar, m.m.)

Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 avsnitt 16

## 14.1 Allmänt

Enligt 13 kap. 1 § SBL får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt om det finns synnerliga skäl. Däremot kan en arbetsgivare inte befrias från skyldigheten att betala in avdragen skatt. Paragrafen gäller även i fråga om skattetillägg, förseningsavgift och ränta på skatten eller avgiften. Av 36 § SBF framgår att beslut om befrielse från betalningsskyldighet ska fattas av Skatteverket. Enligt arbetsordningen för Skatteverket fattas beslut i dessa ärenden av huvudkontoret.

Bestämmelsen ersätter regler om eftergift som fanns i UBL och USAL enligt vilka Skatteverket kunde efterge betalningsskyldigheten när vissa förutsättningar förelåg. Bestämmelsen ersätter också motsvarande regel på mervärdesskatteområdet och har utformats med den som förebild (prop. 1996/97:100 s. 595). Enligt den upphävda bestämmelsen i 22 kap. 9 § ML skulle RSV pröva frågan om nedsättning eller befrielse från skyldigheten att betala mervärdesskatt.

## 14.2 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag

Som nämnts ovan kan befrielse inte ges från skyldigheten att betala avdragen skatt. Skälet till detta är att skatteavdraget avser

ett belopp som ska tillgodoräknas den som fått vidkännas avdraget. Däremot kan bestämmelsen om betalningsansvar gälla också i fråga om sådana skatteavdrag som arbetsgivaren kan göras betalningsskyldig för enligt bestämmelserna i 12 kap. 1 § SBL och för oredovisade eller obetalda arbetsgivaravgifter. Att begreppet arbetsgivaravgift omfattar också särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare har att betala framgår av 1 kap. 3 § SBL.

Bestämmelsen har gjorts mer restriktiv än motsvarande äldre regler. En orsak till detta är skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag numera är kopplad till vilket slag av skattsedel (A- eller F-skattsedel) som betalningsmottagaren innehar och att det därför i normalfallet inte föreligger några svårigheter att avgöra när betalningsskyldighet föreligger.

Att arbetsgivaren har svårigheter att betala den avdragna skatten eller avgifterna anses inte vara ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Att arbetsgivaren har haft så starka skäl att inte uppfatta sig som arbetsgivare att det för det allmänna rättsmedvetandet skulle framstå som stötande att kräva betalning bör däremot kunna medföra befrielse (prop. 1996/97:100 s. 596).

För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs som nämnts synnerliga skäl, t.ex. att den som betalat ut ersättning för arbete på grund av synnerliga skäl kan anses vara ursäktad för att han inte insåg att han var skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Det torde inte annat än i enstaka undantagsfall inträffa att den som bedriver näringsverksamhet skulle kunna anses vara ursäktad i detta avseende. Inte heller den som ålagts ett betalningsansvar enligt bestämmelserna i 12 kap. 3 § SBL bör kunna medges befrielse från sin betalningsskyldighet med stöd av 13 kap. 1 §. Skälet till detta är att sådant betalningsansvar grundas på att det är uppenbart att den som utfört det arbete som ansvaret avser är att anse som anställd hos den som betalat ut ersättningen.

**Subsidiärt betalningsansvar**

Exempel på när befrielseinstitutet skulle kunna bli tillämpligt kan hämtas från regeln i 12 kap. 5 § SBL om A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter. Regeln om detta, det s.k. subsidiära betalningsansvaret, infördes i samband med F-skattereformen och förutsätter bl.a. att utbetalaren befriats från sin betalningsskyldighet enligt 13 kap. 1 § SBL. Bestämmelsen i 12 kap. 5 § SBL säger i huvudsak att om ersättning har betalats till någon som bedriver näringsverksamhet och

som har en A-skattsedel och ersättningen avser arbete inom näringsverksamheten, får Skatteverket besluta att mottagaren av ersättningen ska betala arbetsgivaravgifter avgiftsbeloppet. Dock krävs att

1. det måste anses uppenbart för den som bedrivit näringsverksamheten att utbetalaren inte insåg att han var arbetsgivare och rimligen saknade anledning att räkna med det, och
2. utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet för avgifterna enligt bestämmelserna i 13 kap. 1 § SBL.

I förarbetena (prop. 1991/92:112) till bestämmelsen om subsidiärt betalningsansvar sägs följande på s. 110:

> ”Jag tänker då på sådana situationer där uppdragsgivaren inte har anledning att räkna med att uppdragstagaren har en A-skattsedel. Det kan exempelvis vara så att uppdragstagaren tidigare haft en F-skattsedel som återkallats men trots detta fortsätter att bedriva en omfattande näringsverksamhet. Ersättningen kan dessutom ha bestämts som om egenavgifter skulle ha betalats för ersättningen. I en sådan situation tyder omständigheterna på att han alltjämt har en F-skattsedel. I nu aktuella fall kan reglerna om eftergift av arbetsgivaravgifter i 22 d § USAL bli tillämpliga. Uppdragsgivaren befrias då helt från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Om det då måste anses ha varit uppenbart för uppdragstagaren att uppdragsgivaren inte insåg att han var arbetsgivare och med hänsyn till föreliggande omständigheter måste anses ha saknat anledning att räkna med att han var arbetsgivare, bör uppdragstagaren kunna göras ansvarig för avgifterna.”

## 14.3 Mervärdesskatt

Frågan om när det kan föreligga skäl att befria från skyldigheten att betala mervärdesskatt behandlas å i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 avsnitt 16.

## 14.4 Överklagande

Skatteverkets beslut i frågan om befrielse från betalningsskyldighet kan enligt 22 kap. 1 § SBL överklagas hos regeringen.

Beslut enligt 13 kap. 1 § SBL fattar Skatteverket med stöd av 36 § SBF i regeringens ställe, vilket innebär att dessa beslut ska handläggas som förvaltningsärenden. Överklagandefristen för beslut om befrielse är därför tre veckor enligt 23 § 2 st. FL.

## 14.5 Andra bestämmelser om befrielse

Av redaktionella skäl finns det i 13 kap. 2 § SBL en hänvisning till bestämmelserna om befrielse från skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap. 10 och 12 §§ SBL samt befrielse från kostnadsränta i 19 kap. 11 § SBL. Beslut enligt dessa bestämmelser fattas av det skattekontor som handlägger skatteärendet.

# 15 Utredning i skatteärenden

---

14 kap. 1–8 §§ SBL (1997:483)

37–42, 63 §§ SBF (1997:750)

Lag (1985:206) om viten, viteslagen

Förvaltningslag (1986:223), FL

Förvaltningsprocesslag (1971:291), FPL

Bokföringslagen (1999:1078)

Taxeringslagen (1990:324), TL

Taxeringsförordningen (1990:1236), TF

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher

Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter (2007:324), BorgL

RSFS 2002:33 Riksskatteverkets föreskrifter om revision m.m. och Skatteverkets ändringar i dessa SKVFS 2006:29

SKVFS 2006:22 Skatteverkets föreskrifter om personalliggare

Prop. 1975:87 Riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m.m. Prop. 1983/84:189 Införande av motsvarighet till taxeringsbesök i mervärdesskattelagen

Prop. 1984/85:96 Förslag till lag om viten

Prop. 1992/93:96 Arbetsgivares, arbetstagares och myndigheters uppgiftsskyldighet

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m.

Bet. 1996/97:SkU23

---

## 15.1 Inledning

Domstolar och förvaltningsmyndigheter ska i sin verksamhet, beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet (1 kap. 9 § regeringsformen). Detta innebär t.ex. att utredningsarbetet ska vara objektivt, dvs. även ta sikte på omständigheter som är till förmån för den enskilde.

I FL finns inte någon uttrycklig bestämmelse som direkt avser utredningsansvaret i förvaltningsärenden. I 4 § finns en regel om allmän serviceplikt som delvis ersätter en bestämmelse om utredningsskyldighet. I 3 kap. 1 § TL finns en mer allmänt utformad skatterättslig bestämmelse som säger att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i SBL. Av allmänna förvaltningsrättsliga principer får emellertid anses följa att den s.k. official- eller undersökningsprincipen gäller generellt inom skatterätten. Principen innebär att Skatteverket ska se till att ärendena blir så utredda som deras beskaffenhet kräver.

I proposition 1989/90:74 till TL s. 283−284 anförde departementschefen följande om utredningsskyldigheten.

> ”… Ett ärende skall innan det når domstolen i princip vara färdigutrett. En handläggning som innefattar en grundlig utredning skapar visserligen garantier för ett materiellt riktigt beslut men kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättssäkerhetssynpunkt. Utredningsskyldigheten kan därför inte drivas in absurdum utan måste anpassas till de resurser som skattemyndigheten har till sitt förfogande och vad som är praktiskt möjligt att åstadkomma med dessa. Begränsningarna kommer till uttryck i olika ambitionsnivåer…”
>
> ”… Vad som är tillräcklig utredning kan inte avgöras generellt utan får avgöras ärende för ärende. Yrkar den skattskyldige ett avdrag ligger av naturliga skäl mycket av ansvaret för utredningen på honom, särskilt om yrkandet inte framförts förrän omprövningsvis. I ärenden om omprövning till den skattskyldiges nackdel kan man däremot ställa höga krav på att skattemyndigheten utrett ärendet tillräckligt innan beslut fattas…”

Av 7 § FL framgår att myndigheterna ska beakta att varje ärende där någon enskild är part ska handläggas så enkelt,

snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. I förarbetena till FL, prop.1985/86:80 s. 62, sägs bl.a. att det är ”den enskildes intresse av enkelhet som ska stå i centrum”. Om myndigheten har flera möjligheter att inhämta eftersträvad information så ska den åtgärd som innebär minsta graden av intrång väljas. Innebär en kontrollform oförsvarligt stort merarbete eller orimlig tidsutdräkt kan det ibland vara nödvändigt att använda en mindre ingripande kontrollform.

Inom förvaltningsrätten är vidare kommunikationsskyldigheten viktig och den hör nära samman med, och utgör en del av utredningsskyldigheten. Enligt 3 kap. 2 § 1 st. TL och 14 kap. 1 § 1 st. SBL ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan ett ärende avgörs om det inte är onödigt. Vidare framgår av bestämmelsens andra stycke att 17 § FL ska tillämpas när det gäller den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv. Skattskyldig ska då få tillfälle att yttra sig över det tillförda materialet.

I detta avsnitt kommer att behandlas dels vissa allmänna förfarandefrågor såsom t.ex. kommunikationsskyldigheten, dels bestämmelser som sammanhänger med utredning i skatteärenden och de olika kontrollformerna.

## ~~15.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig~~ OBS! Ny version

### ~~15.2.1 Allmänt~~

~~I 17 § FL återfinns den inom förvaltningsrätten allmänt gällande bestämmelsen om skyldighet för myndighet att vid myndighetsutövning kommunicera med part. I 14 kap. 1 § SBL återfinns en specialreglering vid avgörande av ärenden som handläggs enligt SBL. Bestämmelsen innehåller en kommunikationsregel som går längre än vad FL föreskriver (14 kap. 1 § 1 st. SBL) och en som direkt hänvisar till 17 § FL (14 kap. 1 § 2 st. SBL). I de två följande avsnitten följer en redogörelse för Skatteverkets kommunikationsskyldighet enligt 14 kap. 1 § SBL.~~

### ~~15.2.2 Kommunikation av tilltänkta~~ beslut

~~Av 14 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Bestämmelsen innebär att skattskyldig ska ges tillfälle att yttra sig över de skäl som ligger till grund för Skatteverkets tilltänkta beslut, det s.k. övervägandet. Kommunikationsskyldighet föreligger därmed i princip för alla ärenden som~~

~~Skatteverket initierar och där avgörandet blir till nackdel för den skattskyldige. Exempel på sådana beslut kan vara att Skatteverket överväger att återkalla F-skattsedel, påföra skattskyldig särskild avgift eller tänker göra någon annan än den ursprunglige skattskyldige ansvarig för betalning av skatt. I sådana fall är det Skatteverkets övervägande till beslut som skattskyldig ska kommuniceras och ges tillfälle att yttra sig över. Om skattskyldig inte skulle ges denna rätt att yttra sig skulle ett sådant beslut kunna komma som en total överraskning för honom eller henne.~~

~~Motsatsvis gäller att Skatteverket inte behöver ge skattskyldig tillfälle att yttra sig över ett tilltänkt beslut om det är den skattskyldige själv som begärt omprövning av eller överklagat ett beslut. I sådana situationer får den skattskyldige nämligen anses ha tillfört sina synpunkter redan i sin begäran om omprövning respektive i sitt överklagande. Inte heller beslut som grundas på ansökan av skattskyldig behöver föregås av kommunikation.~~

~~Som tidigare nämnts får kommunikation underlåtas om sådan kan bedömas som onödig. Samma bestämmelse finns i 3 kap. 2 § 1 st. TL.~~

~~I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 395) klargörs att kommunikation anses onödig när beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag. Utgångspunkten för bedömningen av om kommunikationsplikt föreligger är således huruvida den skattskyldige skulle kunna tillföra ärendet något som skulle kunna ändra det tilltänkta beslutet. Blir svaret att den skattskyldige rimligtvis inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet, får kommunikation anses onödig. Blir svaret i stället att det är möjligt att den skattskyldige kan berika utredningen på ett sätt som påverkar beslutsfattandet, ska kommunikation ske.~~

**Bristande kommunikation enligt SBL**

~~Om Skatteverket felaktigt underlåter att fullgöra kommunikationsplikten enligt 14 kap. 1 § 1 st. SBL medför det enligt RÅ 1995 ref. 27 att Skatteverkets beslut saknar laga verkan. Med hänsyn härtill kan det därför ibland vara en fördel att få bevis om att övervägande eller revisionspromemoria kommit den skattskyldige tillhanda. Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till den skattskyldige sändas i vanligt brev. Delgivning ska emellertid ske om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda.~~

~~Se vidare i Handledningen för taxeringsförfarandet 1996 avsnitt 5.2.1 s. 91 om kommunikation av överväganden.~~

**Ansökan om F-skatt**

~~I ärenden avseende ansökan om F-skattsedel måste Skatteverket, enligt 14 kap. 1 § 2 st. SBL och 17 § FL, kommunicera uppgifter som tillförts ärendet genom annan än den skattskyldige och som t.ex. handlar om underlåtenhet att lämna självdeklaration eller brister i redovisning eller betalning av skatt, se vidare nästa avsnitt. Någon skyldighet att kommunicera själva det tilltänkta beslutet finns såsom nyss redovisats egentligen inte i denna situation. Eftersom underlåtenheten och bristerna enligt ovan utgör direkta hinder mot att tilldela F-skattsedel, så kan det likväl vara lämpligt att Skatteverket vid kommuniceringen av dessa uppgifter samtidigt kommunicerar det tilltänkta beslutet trots att det grundas på en ansökan. Fördelen med denna dubbla kommunicering är att den skattskyldige direkt kan konstatera konsekvenserna av en eventuellt fortsatt underlåtenhet att läka de angivna bristerna i form av en vägrad tilldelning av F-skattsedel.~~

~~Däremot har Skatteverket ingen skyldighet att kommunicera ett tilltänkt beslut att vägra tilldelning av F-skattsedel på den grunden att vederbörande inte anses bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet.~~

**Kommunikationsskyldighet föreligger**

~~I nedanstående situationer är Skatteverket skyldigt att kommunicera ett tilltänkt beslut, såvida det inte är uppenbart att den~~ skattskyldige inte kan tillföra något av intresse för utgången i ~~ärendet.~~

~~*Exempel*~~

~~1. Omprövning till skattskyldigs nackdel på initiativ av Skatteverket~~

~~2. Återkallelse av F-skattsedel utom vid konkurs~~

~~3. Beslut att vägra tilldelning av F-skattsedel på grund av underlåtenhet att lämna självdeklaration eller på grund av brister i redovisning eller betalning av skatt eller på grund av s.k. fåabsmitta, varvid den skattskyldige i samband med kommuniceringen ska beredas tillfälle att avhjälpa de aktuella bristerna~~

~~4. Påförande av skattetillägg och förseningsavgift~~

~~5. Skatteverkets beslut att göra någon annan än den ursprunglige skattskyldige ansvarig för betalning av skatt, t.ex. 12 kap. 8 a § SBL.~~

**Kommunikationsskyldighet föreligger inte**

~~I nedanstående situationer är Skatteverket inte skyldigt att överväga ett tilltänkt beslut.~~

~~*Exempel*~~

~~1. Omprövning på begäran av den skattskyldige~~

~~2. Omprövning till skattskyldigs fördel på initiativ av Skatteverket, såvida den skattskyldige inte kan antas ha någon rimlig anledning att protestera mot beslutet~~

~~3. Ansökan om F-skattsedel utom i fall som anges ovan under punkt 3~~

~~4. Återkallelse av F-skattsedel vid konkurs~~

~~5. Ansökan om anstånd med inbetalning av skatt~~

~~6. Begäran om justering av förmånsvärde~~

~~7. Ansökan om kostnadsavdrag~~

### ~~15.2.3 Kommunikation av uppgifter från annan än den skattskyldige~~

~~I sådana fall då uppgifter tillförts ett beskattningsärende genom någon annan än den skattskyldige själv gäller enligt 14 kap. 1 § 2 st. SBL kommunikationsregeln i 17 § FL. Bestämmelsen i sistnämnda lagrum om s.k. utredningskommunikation gäller oavsett om det är Skatteverket eller den skattskyldige som har tagit initiativ till ärendet. Kommunikationsskyldigheten består av två olika led, nämligen dels att parten ska underrättas om utredningsmaterialet som tillförts hans ärende, dels att han ska beredas tillfälle att yttra sig över det. För att kommunikationsskyldigheten ska anses fullgjord måste båda leden vara uppfyllda. Det den skattskyldige får rätt att yttra sig över är alltså de tillförda uppgifterna från annan. Det finns således ingen skyldighet, enligt förevarande bestämmelse, för Skatteverket att låta den skattskyldige får yttra sig över verkets övervägande till beslut, dvs. skälen för det tilltänkta beslutet.~~

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

~~En föredragningspromemoria som, utöver rättslig utredning, endast innehåller en sammanställning av befintligt utredningsmaterial och inte ger utredningen något nytt material, utgör endast arbetsmaterial och hör inte till ”det som tillförts~~

ärendet". Det gör inte heller utkast till beslut eller annat ~~liknande arbetsmaterial hos myndigheten. Däremot är en promemoria efter utredning där Skatteverket tar ställning till resultatet att hänföra till det som tillförts ärendet. Detsamma gäller tjänsteanteckningar avseende muntliga upplysningar, iakttagelser vid syn o.d.~~

~~Som ytterligare exempel på uppgifter som ska kommuniceras enligt 17 § FL kan vidare nämnas uppgifter om skatteskulder och sakkunnigutlåtanden som Skatteverket inhämtat.~~

~~Den beskrivna kommunikationsplikten är inte undantagslös. Således kan myndigheten enligt sistnämnda lagrum underlåta att kommunicera uppgift bl.a. i fall då beslutet inte går den skattskyldige emot liksom då uppgiften saknar betydelse för utgången i ärendet. Likaså kan Skatteverket underlåta att kommunicera en uppgift från annan än den skattskyldige om det av annan anledning är uppenbart obehövligt. Det kan t.ex. gälla situationer då den skattskyldige på annat sätt än genom Skatteverkets försorg fått reda på vilka uppgifter som myndigheten har tillgång till eller då uppgiften bara är en bekräftelse av en uppgift som den skattskyldige själv lämnat i ett tidigare skede.~~

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

**Partsinsyn**

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

## 15.3 Identitetskontroll

**Investeringsguld**

Av 14 kap. 1 a § 1 st. SBL framgår att näringsidkare som säljer investeringsguld, har skyldighet att identifiera köparen vid transaktioner som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kr eller mer. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige och omsättning till annat EG-land. Detsamma gäller

om transaktionen understiger 10 000 kr men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst detta belopp. Vad som avses med investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML, se vidare Handledning för mervärdesskatt 2008 avsnitt 6.7.

Av 14 kap. 1 a § 2 st. SBL framgår att bestämmelserna i 4 § 3 st, 4 a § 1 st. 1 och 6 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt (penningtvättslagen) ska gälla även vid transaktioner som avses i föregående stycke.

**Undantag**

Identitetskontroll behöver enligt 4 a § penningtvättslagen inte utföras avseende transaktioner mellan företag med verksamhet av det slag som anges i 2 § 1 st. 1–7 penningtvättslagen så länge kunden är ett företag hemmahörande i ett land inom EES eller från ett företag hemmahörande i en stat utanför det området under förutsättning att denna stat har likvärdiga bestämmelser om penningtvätt. Motsvarande begränsning gäller avseende kravet på identitetskontroll vid handel med investeringsguld, 14 kap. 1 a § 2 st. SBL.

De verksamheter som anges i 2 § 1 st. penningtvättslagen och som omfattas av undantaget är

1. bank- eller finansieringsrörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
2. livförsäkringsrörelse,
3. verksamhet av det slag som beskrivs i 2 kap. 1 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
4. verksamhet som kräver anmälan till eller ansökan hos Finansinspektionen enligt lagen (1996:1006) om anmälningsplikt avseende viss finansiell verksamhet eller lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet,
5. försäkringsförmedling enligt lagen (2005:405) om försäkringsförmedling,
6. verksamhet för utgivning av elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar,
7. fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder.

När en affärsförbindelse inleds med en kund eller när en transaktion sker med en kund som inte är fysiskt närvarande för identifikation ska, enligt 4 § 3 st. penningtvättslagen, särskilda åtgärder vidtas för att säkerställa kundens identitet. Vid

distanstransaktioner kan kundens identitet fastställas t.ex. genom krav på ytterligare skriftliga bevis, genom att ytterligare åtgärder vidtas för att kontrollera eller bestyrka de handlingar som tillhandahållits för att på så sätt minska den risk som föreligger när en kund inte är fysiskt närvarande för identifikation (prop. 2003/04:156 s. 55 ff. och s. 89). Motsvarande kontroll ska även ske avseende investeringsguld.

Enligt 6 § penningtvättslagen ska den som vill inleda en affärsförbindelse med någon som inte handlar för egen räkning kontrollera för vems räkning personen handlar. Motsvarande kontroll ska ske avseende investeringsguld.

**Anteckningar**

Säljaren ska föra anteckningar om identitetskontrollen.

De handlingar eller uppgifter som använts vid identitetskontrollen ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då kontrollen gjordes, 14 kap. 1 a § 4 st. SBL.

Den som är skyldig att utföra identitetskontrollen kan föreläggas att lämna uppgifter som använts vid kontrollen, se vidare avsnitt 15.5.2.

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra identitetskontrollen ska Skatteverket påföra säljaren en kontrollavgift på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts (15 kap. 9 § SBL).

## 15.4 Skyldighet att föra anteckningar

### 15.4.1 Allmänt

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

**Bokförings-skyldighet**

De grundläggande bestämmelserna om bokföringsskyldigheten finns i BFL. Räkenskapsmaterialet ska bevaras på ett betryggande sätt till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades, 7 kap. 2 § BFL.

**Antecknings-skyldighet**

Även den som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska enligt 14 kap. 2 § SBL bevara underlaget för att kunna fullgöra sin deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt SBL. Med deklaration förstås enligt SBL såväl skattedeklaration som preliminär självdeklaration. Anteckningsskyldigheten omfattar således även underlaget för preliminär självdeklaration.

Skyldigheten att bevara underlag gäller även underlag för t.ex. periodisk sammanställning s.k. kvartalsredovisning (KVR).

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

Skyldigheten att bevara underlag är främst kopplad till skyldigheten att lämna skattedeklaration vilket innebär att fysiska personer och dödsbon som inte bedriver näringsverksamhet har denna skyldighet först när det utbetalda beloppet uppgår till 10 000 kr eller mer. Dock gäller skyldighet att bevara underlag för dem som betalat ut ersättning för arbete och som faktiskt har innehållit skatt utan att ha haft skyldighet därtill, dem som ingått överenskommelse om att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter och dem som gör utbetalning till gode män (se även avsnitt 6). Observera dock att för fysiska personer och dödsbon är beloppsgränsen 1 000 kr när det gäller skyldigheten att lämna kontrolluppgift.

Det kan i detta sammanhang noteras att brister i anteckningsskyldigheten enligt 14 kap. 2 § SBL kan anses utgöra försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkBrL.

**Underlaget ska bevaras sju år**

Underlaget ska enligt 14 kap. 2 § 2 st. SBL bevaras sju år efter utgången av aktuellt kalenderår. Bevarandetiden har således anpassats till tidsfristen för efterbeskattning enligt SBL. Detta innebär att underlag för år 2008 ska bevaras t.o.m. 31 december år 2015.

Det nu sagda gäller även underlaget för preliminär självdeklaration trots att beslut som avser preliminär taxering eller debitering eller ändring av preliminär skatt enligt 22 kap. 4 § SBL ska överklagas inom två månader.

**I vissa fall ska underlag bevaras mer än sju år**

I vissa fall kommer skyldigheten att bevara underlag för uppgiftsskyldighet och kontroll att sträcka sig längre än 7 år. Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML ska ingående mervärdesskatt jämkas i vissa fall då användningen av en vara ändras efter förvärvet eller om varan överlåts. Korrigeringstiden, dvs. den tid inom vilket jämkning kan bli aktuellt, är för fastigheter 10 år. Det innebär att underlag för eventuell jämkningsskyldighet enligt 14 kap. 2 § 2 st. SBL ska bevaras i 17 år, dvs. under korrigeringstiden på 10 år samt därefter ytterligare 7 år. Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 avsnitt 6.4. s. 115.

**Underlag för KU ska bevaras sex år**

Anteckningsskyldigheten vad avser underlagen för kontrolluppgifter regleras i 19 kap. 2 § LSK. Dessa underlag ska enligt 12 kap. 1 § förordningen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (SFS 2001:1244) bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Underlaget för år 2008 ska således bevaras till och med 31 december år 2014.

### 15.4.2 Särskilda regler om bevarande av fakturor

**Faktureringsdirektivet**

Särskilda regler om arkivering av fakturor finns i 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL. Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 241 och 244–246 i mervärdesskattedirektivet. En närmare beskrivning av faktureringsbestämmelserna i ML finns i avsnitt 17 i Handledningen för mervärdesskatt 2008.

**Skyldighet att bevara fakturor**

Av 14 kap. 2 a § 1 st. SBL framgår att skyldigheten att bevara fakturor omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att utfärda eller som han tar emot. Detta innebär att skyldigheten att bevara fakturor även omfattar sådana fakturor som utfärdats av näringsidkarens kund genom s.k. självfakturering och sådana som utfärdats av en tredje person genom utläggning av faktureringsfunktionen.

**Lagring i elektronisk form**

I 14 kap. 2 a § 2 st. SBL anges att den som är skyldig att bevara fakturor också ska säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel (2 a § 3 st. SBL).

**Bokföringsskyldiga**

Bestämmelser om lagring av fakturor finns även i 7 kap. BFL. För sådana fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga gäller de bestämmelser om arkivering av fakturor och annan räkenskapsinformation som anges i detta kapitel i BFL. Kretsen av bokföringsskyldiga framgår av 2 kap. BFL.

**Ej bokföringsskyldiga**

Regeln i 14 kap. 2 b § 2 st. SBL innebär att bestämmelserna i BFL om form och platsen för bevarande av fakturor även är tillämpliga på den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 14 kap. 2 a § SBL. Regeln kan t.ex. bli tillämplig på sådana personer som inte bedriver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av att de importerar varor eller gör ett gemenskapsinternt förvärv från ett annat EG-land (t.ex. stiftelser och ideella föreningar som passerar den s.k. förvärvsröskeln på 90 000 kr). Bestämmelsen kan också bli tillämplig på sådana personer som blir skattskyldiga till mervärdesskatt

på grund av de bestämmelser i 4 kap. ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet, t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlig verksamhet) och 4 kap. 3 § ML.

Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 avsnitt 6.5.

## 15.5 Kontroll

### 15.5.1 Allmänt

Huvuddelen av skatteintäkterna kommer in via skattedeklarationer och det är därför av stor vikt för statsfinanserna att redovisningen i dem är korrekt. Saknas deklarationer eller misstänks felaktigheter i dem bör utredning ske. Om skattedeklarationer inte lämnas finns regler om skönsbeskattning. En strävan måste dock vara att korrekta belopp i största möjliga utsträckning ligger till grund för beskattningsbesluten.

**Konkurs**

Den 1 januari 2008 trädde BorgL i kraft. Det är således numera Skatteverket och inte KFM som t.ex. ansöker om att en gäldenär ska försättas i konkurs och bevakar det allmännas fordran i konkurs.

Av 37 § SBF framgår att Skatteverket snarast efter det att verket enligt 12 § konkursförordningen (1987:916) har underrättats om att skattskyldig försatts i konkurs ska kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning.

**Obestånd**

Kan det antas att en sådan skattskyldig som avses i 3 kap. 1 § SBL, exempelvis en person som är arbetsgivar- och mervärdesskatteregistrerad eller är grupphuvudman, är på obestånd eller har denne försummat att betala skatt, ska Skatteverket enligt 38 § SBF så snart som möjligt kontrollera hans skatteredovisning. Med hänsyn till att Skatteverket numera har ansvaret för de s.k. offensiva borgenärsuppgifterna och då verket enligt 2 § BorgL har ett ansvar för att, när så behövs, göra en ekonomisk utredning (borgenärsutredning) för den skattskyldige, torde verket i många fall ha kännedom om en skattskyldig är på obestånd.

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

**Skatte- och avgiftsanmälan**

Skatte- och avgiftsanmälan kan innehålla

- ansökan om registrering till mervärdesskatt,
- ansökan om F-skattsedel och/eller
- anmälan för arbetsgivarregistrering.

Genom registreringskontroll kan Skatteverket undvika felaktiga registreringar, kontrollera rätt tillämpning av regler, redovisningsmetod osv. I ett tidigt skede kan Skatteverket fånga upp materiella fel eller andra brister.

**Utredning vid ansökan om registrering till mervärdesskatt**

När det gäller ansökan om registrering till mervärdesskatt kan Skatteverket behöva utreda t.ex. om ekonomisk verksamhet bedrivs/om det finns avsikt att bedriva sådan verksamhet, om verksamheten är skattepliktig till mervärdesskatt helt eller delvis, vilken skattesats som den skattskyldige ska använda osv. Om en förutsättning för registrering till mervärdesskatt är att Skatteverket även fattar beslut om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal, s.k. frivillig skattskyldighet, kan en mer fördjupad utredning bli aktuell. Det gäller framför allt om ansökan avser frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede. Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, angett att den som ansöker om registrering till mervärdesskatt ska kunna styrka genom objektiva omständigheter att han bedriver eller har för avsikt att bedriva yrkesmässig verksamhet. Se vidare Handledning för mervärdesskatt 2008 avsnitt 8.2. s. 155.

**Utredning i samband med ansökan om F-skattsedel**

F-skattsedeln är från uppbördssynpunkt en mycket viktig handling. Den som innehar F-skattsedel ska själv betala sin skatt och sina socialavgifter och utbetalaren kan bara i undantagsfall bli ansvarig för dessa. För många näringsidkare är dessutom innehavet av F-skattsedel en förutsättning för att kunna bedriva näringsverksamhet. Utredningen av en ansökan om F-skattsedel är därför betydelsefull, både för den skattskyldige och för staten som borgenär. Förutom att utreda om näringsverksamhet bedrivs eller kommer att bedrivas, ska Skatteverket kontrollera att inte någon av återkallelsegrunderna i 4 kap. 13 § SBL (se avsnitt 4) är för handen.

**Utredning av preliminärskattedebiteringen**

Även underlaget för den preliminära debiteringen kan behöva utredas. Enligt 4 kap. 1 § SBL ska preliminärskatt för en skattskyldig betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret. Erfarenhetsmässigt kan konstateras att om skatten fastställs senare än under inkomståret, gör staten inte bara en ränteförlust utan uppbördsförlusterna (obetalda debiterade skatter) står dessutom i direkt relation till den tid som hinner förflyta från intjänandet av inkomsten till debiteringen av skatten som belöper på den.

**Rätt utredningsform**

FL kräver, som tidigare sagts, att varje ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts (7 §). Det är därför viktigt att välja rätt djup på utredningen och att inte tillgripa en mer omfattande utredningsform än nödvändigt. Samtidigt är det av stor vikt att de faktiska förhållandena i en fråga blir klarlagda på ett så tidigt stadium som möjligt. De kontrollformer som står till buds är: skrivbordskontroll (med skriftlig eller muntlig förfrågan, föreläggande med eller utan vite), besök och revision. Den 1 januari 2007 trädde lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher i kraft. Lagen tillämpas på näringsverksamhet inom restaurang- och frisörbranschen och utgör en särskild kontrollform för Skatteverket.

### 15.5.2 Skrivbordskontroll

Utredning vid skrivbordet är det enklaste och vanligaste sättet att kontrollera de uppgifter i olika former som lämnas av skattskyldiga. Kontrollen utförs av granskaren utifrån befintligt material, med eller utan kontakt med uppgiftslämnaren. Eventuella kontakter tas genom skriftväxling eller genom telefonsamtal. En förfrågan görs lättast per telefon, men det är då nödvändigt att föra ordentliga tjänsteanteckningar.

**Tjänsteanteckningar**

Av tjänsteanteckningarna ska framgå vem som tog kontakt, vem man talat med och vad som framkommit vid samtalet. Anteckningarna ska göras kronologiskt med arkivbeständig skrift och ska dateras och signeras eller ännu hellre skrivas under med fullständigt namn. Anteckningsskyldigheten regleras i 15 § FL.

Vid utredning är det av största vikt för den eventuella efterföljande processen att inkomna skrivelser ankomststämplas, att det inte görs egna anteckningar på skrivelserna och att signerade kopior på egna utgående skrivelser bevaras.

Även om utredningen bara görs genom ett telefonsamtal, ska det beslut som utredningen utmynnar i vara processbart i alla instanser. Som tidigare nämnts finns det inte i SBL någon motsvarighet till 3 kap. 1 § TL: ”Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda.” Men detta är givetvis en förutsättning för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beslut och enligt 20 § FL kunna ange de skäl som bestämt utgången.

**Förfrågan**

Det är viktigt att skilja mellan ett regelrätt föreläggande och en formlös förfrågan som under granskningsarbetet kan ställas till

såväl skattskyldiga som andra uppgiftslämnare. En formlös förfrågan för att få vissa upplysningar kan ske muntligen eller skriftligen. Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses det vara tillåtet för Skatteverket att göra formlösa förfrågningar inom ramen för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Det finns inget regelverk som styr innehållet och omfattningen i en förfrågan. Däremot är det rimligt att ställa upp vissa krav särskilt när det gäller omfattningen av en förfrågan. En förfrågan bör i normalfallet avgränsas till att omfatta en eller ett fåtal uppgifter i den skattskyldiges deklaration, ansökan eller annan handling. Vidare bör en förfrågan inte gå utöver vad Skatteverket kan förelägga den skattskyldige. Väljer granskaren ändå att i en förfrågan begära in uppgifter från den skattskyldige som går utöver vad som är möjligt att begära in genom ett föreläggande, måste granskaren upplysa den skattskyldige om att svaret är frivilligt. Om deklarationen, ansökan etc. innehåller flera komplicerade frågeställningar kan det ibland vara aktuellt att välja kontrollformen revision för att genomföra utredningen.

**Syftet med förfrågan**

Syftet med en förfrågan är att ge Skatteverket ett bättre underlag för beslut. Då är det viktigt att den skattskyldige eller sökanden förstår varför frågan ställts, alltså att det av den enskilda frågan framgår varför den har ställts.

Om Skatteverket t.ex. vid utredningen av en ansökan om F-skattsedel ställer ett antal frågor och det inte är uppenbart varför en viss fråga ställs, bör myndigheten ange syftet med frågan. Begär Skatteverket att få ta del av en preliminär resultaträkning bör således frågan exempelvis inledas med ”I syfte att kunna bedöma underlaget för debitering av preliminär skatt” eller om frågan avser att få reda på vem eller vilka som kan anses vara företagsledare i ett bolag, ”I syfte att utreda vem som är företagsledare”. Vidare är det mycket viktigt att svaret på den ställda frågan har betydelse för utgången i ärendet. Frågor i anslutning till en ansökan om F-skattsedel, om vilken utbildning sökanden har eller om ett sökandebolag är medlem i någon branschorganisation, är exempel på sådana frågor vars svar knappast kan ha med eventuell tilldelning av F-skattsedel att göra och som därför normalt inte bör ställas.

En förfrågan som görs i samband med granskning av en deklaration får inte innehålla en begäran om utdrag ur huvudboken för ett eller flera konton eller årsredovisningen i syfte att leta kontrollobjekt eller kontrollområden. Inte heller kan

Skatteverket begära in utdrag ur huvudboken avseende ett visst angett konto i syfte att kontrollera att den skattskyldige redovisat en inkomst i enlighet med tillgängligt kontrollmaterial. Vidare kan Skatteverket inte enbart begära att få utdrag av vissa konton ur huvudboken för att använda dessa uppgifter för att stämma av deklarationsuppgifter. I dessa fall får i stället besök eller revision tillgripas.

Däremot kan Skatteverket i de fall utredningen avser en uppgift i den skattskyldiges deklaration begära att den skattskyldige ska styrka den genom att t.ex. inkomma med utdrag ur huvudboken. En sådan begäran kan i detta fall innebära att den skattskyldige i stället för genom utdrag ur huvudboken styrker uppgiften på annat sätt, exempelvis i form av ett intyg från företagets revisor.

Syftet med förfrågan är alltså avgörande för hur förfrågan formuleras och vilka handlingar som i sammanhanget kan begäras in. En viktig del i utredningen är därför att granskaren redan innan förfrågan formuleras föreställer sig det tänkta svaret från den skattskyldige samt inte formulerar en förfrågan som enbart går att styrka med uppgifter eller handlingar som Skatteverket inte kan begära in via ett föreläggande.

**Mängd och omfattning på begärd information**

Varken lagtext eller förarbeten till bestämmelserna om föreläggande ger besked om i vilken mängd och omfattning som Skatteverket kan begära in information via en förfrågan. Frågan är inte heller rättsligt prövad varför den måste prövas från fall till fall.

Ett ärende ska enligt 7 § FL handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att rättssäkerheten åsidosätts. Enligt prop. 1985/86:80 s. 62 är det ”den enskildes intresse av enkelhet som ska stå i centrum”. En förfrågan bör, som beskrivits ovan, begränsas till en eller ett fåtal konkreta frågor. Innehåller deklarationen eller ansökan en mängd oklarheter som leder fram till ett behov av att ställa många frågor kan det vara bättre att genomföra utredningen i form av en revision.

Skatteverket kan efter analys begära att den skattskyldige ska styrka avdrag för exempelvis ingående mervärdesskatt genom att komma in med kopia av de fem eller tio beloppsmässigt största fakturorna. En sådan utredning går som regel att genomföra vid skrivbordet men det är viktigt att granskaren anger lämpligt antal fakturor för att styrka avdraget i stället för att ange en procentuell andel av totala antalet fakturor. En begäran om en procentuell andel av fakturorna kan nämligen i

många fall, beroende på företagets bransch och storlek, innebära ett orimligt stort antal fakturor. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 avsnitt 6.6.2.2. s. 123.

**Uteblivet eller ofullständigt svar**

Ovan har påpekats vikten av att handläggaren, innan han formulerar en förfrågan, ska bedöma vilket svar den skattskyldige eller sökanden kan tänkas lämna. Det blir särskilt tydligt i den situationen där svaret är ofullständigt eller helt uteblir. Är förfrågan alltför allmänt formulerad och handläggaren inte har reflekterat över vad den skattskyldige eller sökanden kan tänkas svara och svaret från denne helt eller delvis uteblir uppkommer svårigheter för handläggaren att fatta beskattningsbeslut i ärendet. Följden blir som regel att handläggaren måste påminna den skattskyldige eller sökanden eller begära komplettering. I sådana situationer är det troligt att svaren fortsätter att utebli och att handläggaren fortfarande inte kan fatta något beslut.

I de fall Skatteverket bedömer eller konstaterar att ett svar är ofullständigt beror det troligen på att den skattskyldige eller sökanden missförstått förfrågan eller att denne inte vill medverka i utredningen. Om den skattskyldige eller sökanden missförstått frågan bör handläggaren i en ny förfrågan klargöra vilka uppgifter och vilka handlingar Skatteverket vill ha tillgång till. Det kan också vara lämpligt att komma överens med den skattskyldige eller sökanden om ett besök för att stämma av oklarheter i förfrågan.

**Föreläggande**

Om en förfrågan inte leder till önskat resultat eller om det redan från början bedöms vara den rätta utredningsformen, kan Skatteverket med stöd av bestämmelser i SBL utfärda ett föreläggande.

Ett föreläggande ska vara skriftligt och vara utformat på sådant sätt så att den skattskyldige inte kan missförstå vilka upplysningar som avses med föreläggandet. Föreläggandet ska innehålla en uppmaning att följa detta inom viss angiven tid, dock minst fem dagar. Den skattskyldige kan lämna begärda upplysningar skriftligen eller muntligen.

Av 23 kap. 2 § SBL framgår att samtliga föreläggande enligt SBL får förenas med vite, dock finns vissa begränsningar i det fall det kan antas att den deklarationsskyldige eller dess ställföreträdare har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. Se avsnitt 15.6 om vite.

Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till en skattskyldig normalt sändas i vanligt brev. Om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan till handa ska dock delgivning ske. Detta betyder att ett föreläggande normalt ska sändas ut i ett vanligt brev. Om vite har förelagts ska dock den som avses med föreläggandet enligt 63 § SBF delges detta.

Skatteverket får förelägga skattskyldig att exempelvis

- göra en anmälan för registrering (3 kap. 4 §)
- överlämna F-skattsedel och F-skattebevis (4 kap. 15 §)
- göra skatteavdrag (5 kap. 15 §)
- lämna uppgift om skatteavdrag (5 kap. 15 §)
- lämna en preliminär självdeklaration (10 kap. 5 §)
- lämna uppgift om kommande utbetalningar (10 kap. 8 §)
- lämna skattedeklaration (10 kap. 10 §)
- lämna uppgift för kontroll (14 kap. 3–4 §§)

Bestämmelserna om föreläggande att lämna uppgift för kontroll finns i 14 kap. 3–5 §§ SBL. Av bestämmelserna framgår vilka uppgifter, handlingar m.m. som Skatteverket får förelägga någon att förete eller lämna över och vem som får föreläggas.

I 14 kap. 3 § 1 st. SBL stadgas att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll.

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

Föreläggandebestämmelsen i 14 kap. 3 § 1 st. SBL ska tolkas så att Skatteverket får ta in uppgifter och handlingar för att kontrollera riktigheten i lämnade uppgifter i deklarationen med syftet att få underlag för att fatta ett beslut avseende den skattskyldige. Däremot får bestämmelsen inte utnyttjas för att kontrollera riktigheten i själva underlaget för deklarationen (prop. 1989/90:74 s. 396). Det finns i detta avseende därför en klar

gräns mellan å ena sidan föreläggande och å andra sidan besök och revision, som innebär att själva underlaget för deklarationen endast får kontrolleras i samband med besök eller revision.

Av 14 kap. 3 § 2 st. SBL framgår att Skatteverket också får förelägga den som ska utföra sådan identitetskontroll som ska ske vid omsättning av investeringsguld i enlighet med 14 kap. 1 a § SBL att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen.

I 14 kap. 3 § 3 st. SBL finns regler om vem som får föreläggas när det rör punktskatter.

**Tredjemansföreläggande**

Av 14 kap. 4 § 1 st. SBL framgår att Skatteverket får förelägga den som är eller kan anses vara bokföringsskyldig eller annan som är juridisk person än dödsbo att lämna kontrolluppgift om det behövs för att kontrollera en annan persons deklaration eller beskattning, s.k. tredjemansföreläggande.

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

Enligt 14 kap. 4 § 2 st. SBL kan även andra än de i första stycket nämnda, med andra ord fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet, t.ex. arbetstagare, föreläggas att lämna kontrolluppgift. För ett sådant föreläggande krävs dock särskilda skäl. Med särskilda skäl avses enligt förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 598) framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas. Exempel på kontrolluppgifter enligt detta stycke är kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto (prop. 1992/93:96 s. 37).

**Undantag genom domstolsbeslut**

14 kap. 5 § SBL reglerar vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från föreläggande genom en hänvisning till 3 kap. 13–14 c §§ TL. I 3 kap. 13 § TL anges om vilka handlingar och uppgifter som på enskilds begäran ska undantas från föreläggande, nämligen

– handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och

– annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Det senare undantaget gäller endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. LR prövar om handling eller uppgift ska undantas från kontroll.

**Uppgift från arbetsgivare**

Observera att Skatteverket med stöd av 10 kap. 8 § SBL får förelägga en arbetsgivare att lämna uppgift om en namngiven person om den ersättning som kan antas komma att betalas ut under inkomståret. En på detta sätt inhämtad uppgift är viktig för kontrollen av en av inkomsttagaren lämnad preliminär självdeklaration.

**Överklagande**

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

### 15.5.3 Besök

I 14 kap. 6 § SBL stadgas om besök:

> ”Om uppgifter i en skattedeklaration eller någon annan handling av betydelse för beskattningen behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket komma överens med uppgiftslämnaren om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos uppgiftslämnaren eller vid ett annat personligt sammanträffande.
>
> Överenskommelse får träffas även om besiktning av lokaler, inventarier, lager eller annat som är av betydelse för kontrollen.”

Reglerna ger möjlighet att på ett enkelt sätt kontrollera uppgifter i en lämnad handling. Den personliga kontakten vid ett besök är värdefull och det är för många lättare att förklara sig muntligt än att lämna en skriftlig redogörelse. Besöket bör också utnyttjas för att ge information och råd om vad som krävs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras framdeles.

Vid ett avtalat besök får den skattskyldige först och främst tillfälle att lämna upplysningar och förete handlingar som han i och för sig är skyldig att tillhandahålla efter föreläggande. Dock är det inget som hindrar att den uppgiftsskyldige väljer att visa även andra räkenskapshandlingar, anteckningar etc. för att styrka sina lämnade uppgifter. Det är den skattskyldige som helt och hållet bestämmer vad som får granskas.

**Förutsättningar för besök**

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

1. Besöket ska ske efter överenskommelse och är alltid frivilligt för den uppgiftsskyldige. Granskaren och den skattskyldige ska vara överens om att ett sammanträffande för en sådan avstämning eller besiktning bör äga rum för att skapa klarhet i frågorna.
2. Den eller de frågor som ska utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i deklarationen eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen.
3. Frågorna ska vara av sådant slag att klarhet kan erhållas genom en avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar eller genom besiktning av fastigheter, lokaler, lager, tillverkningsprocesser eller annat som är av betydelse för skattekontrollen.

Ovan angivna förutsättningar måste vara uppfyllda för att granskaren ska få genomföra ett besök. Det är av avgörande betydelse att en överenskommelse om besök från den skattskyldiges sida uppfattas som frivillig. Frivilligheten måste bedömas ur den skattskyldiges perspektiv.

Inlämnade handlingar som kan bli aktuella för avstämning genom besök är t.ex. skatte- och avgiftsanmälan, preliminär självdeklaration, skattedeklaration och kontrolluppgifter.

**Begränsning av besök**

Besök får inte göras för att stämma av tillgängligt kontrollmaterial mot räkenskaperna eller för att granska ett visst konto i redovisningen. Det får heller inte användas för att hämta in kontrolluppgifter. Besöket ska begränsas till avstämning av uppgifterna i handlingarna som man kommit överens om. Det är överenskommelsen mellan Skatteverket och den uppgiftsskyldige som avgör omfattningen av kontrollen och den uppgiftsskyldige kan i alla lägen avbryta besöket.

Finner Skatteverket vid besöket att ytterligare utredning behöver göras bör besöket avbrytas och kontrollen fortsättas på annat sätt.

Besöket ska företrädesvis genomföras hos den uppgiftsskyldige men det är inget som hindrar att det görs på annan plats, t.ex. hos skattekontoret. Om den uppgiftsskyldige vill låta sig representeras av någon annan vid besöket, bör Skatteverket skriftligen informera den uppgiftsskyldige om tid

och plats för besöket, samt information om vilka uppgifter som ska kontrolleras.

**Skatte- och avgiftsanmälan**

Om en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan är otillräckligt ifylld och den skattskyldige finner det lämpligt, kan anmälan kompletteras vid ett besök. I samband med detta är det också många gånger lämpligt att information ges om gällande regler.

**Skattedeklaration**

Frågor som kan tas upp vid granskningen av en skattedeklaration och som enklast utreds vid ett besök kan exempelvis avse:

- fördelningsfrågor vid blandad verksamhet,
- avdrag för ingående mervärdesskatt vid viss anskaffning,
- nedskrivning av kundfordringar,
- tillämplig skattesats,
- frågor i samband med uttagsbeskattning,
- kontroll av att leverans/tillhandahållande skett,
- mervärdesskatt vid EG-handel,
- avstämning av löner/förmåner för vissa anställda,
- värdering av förmåner,
- avstämning av avdragen skatt för vissa anställda,
- gränsdragningen lön/kostnadsersättning,
- beräkning av eventuella nedsatta arbetsgivaravgifter för vissa anställda,
- kostnadsavdrag och
- transaktioner mellan ett fåmansbolag och viss delägare
- underlag för att styrka exportomsättning.

Eftersom granskaren och den skattskyldige redan när besöket bestäms ska vara överens om vilka frågor som ska tas upp vid besöket krävs det ofta att skriftväxling förekommit innan besöket.

**Preliminär självdeklaration**

En preliminär självdeklaration kan stämmas av mot en preliminär resultaträkning, mot delbokslut och mot tidigare års utfall.

Det förekommer ofta att nystartad verksamhet uppger nettoresultatet till noll. Det kan vara lämpligt att hos dessa skatt-

skyldiga (i synnerhet fysiska personer) efter en tid göra ett besök för att kontrollera om utfallet verkar stämma med prognosen. Att informera om konsekvenserna av en för låg debitering blir en betydelsefull del av ett sådant besök. Att år tre klara av att betala både ytterligare skatt för år ett och preliminär skatt för år tre blir ofta en alltför stor belastning, med restföring och eventuell konkurs som följd.

**KU för anställda**

Besök kan också vara en lämplig utredningsform för kontroll av KU, t.ex. för att efter förfrågan stämma av rutiner och principer för redovisning på KU avseende vissa anställda.

**Dokumentation och kommunikation**

Någon dokumentation i form av promemoria behöver inte upprättas och kommuniceras med den uppgiftsskyldige. Noggranna tjänsteanteckningar är dock nödvändiga (15 § FL) och innan något beskattningsbeslut med anledning av besöket fattas, ska den skattskyldige, när så erfordras, ges tillfälle att yttra sig (14 kap. 1 § SBL). Läs vidare i handledningen för skatterevision SKV 622 utgåva 2 avsnitt 1.5.3.

### ~~15.5.4~~ ~~Personalliggare~~ OBS! Ny version.

~~Den 1 januari 2007 trädde lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher i kraft (branschkontrollagen). Lagen tillämpas på näringsverksamhet inom restaurang- och frisörbranschen. I dessa verksamheter ska en personalliggare föras. Denna ska innehålla uppgifter om näringsidkares namn och personnummer/organisationsnummer. Därutöver ska för varje verksamhetsslag namn och personnummer på alla personer som är verksamma i näringsverksamheten antecknas samt när deras arbetspass påbörjas och avslutas. Personalliggaren, som kan föras manuellt eller elektroniskt, ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Skatteverket har i föreskrifter (SKVFS 2006:22) gett ytterligare direktiv om hur liggare ska föras m.m.~~

~~**Kontrollavgift**~~

~~Skatteverket har rätt att göra oanmälda kontrollbesök vid restauranger och frisörsalonger. Då görs avstämning av antalet verksamma personer och deras identitet mot uppgifterna i liggaren. Särskild kontrollavgift tas bl.a. ut om liggare saknas (10 000 kr) eller en verksam person inte är noterad (2 000 kr per person). I fråga om kontrollavgift gäller SBL:s bestämmelser om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.~~

~~Skatteverket får besluta om begränsad revision i samband med kontrollbesök enligt branschkontrollagen. Näringsidkaren behöver inte underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen~~

~~verkställs. Den viktigaste handlingen för Skatteverket att kontrollera är personalliggaren men verket har inom frivilligheten ram således rätt att kontrollera även andra handlingar hos näringsidkaren som är att hänföra till personalen, såsom t.ex. anställningsavtal och löneutbetalningar.~~

~~**Avstämning mot SKD**~~

~~Med tanke på syftet att minska andelen svart arbetskraft är det viktigt att observationerna i samband med besöken dokumenteras så att de senare kan användas för avstämning mot redovisade löner i SKD och KU. Det som kan vara av intresse är bl.a. verksamhetens omfattning, antalet verksamma, hur många som är avlönade, och om redovisade löner är rimliga med hänsyn till behovet av arbetskraft. Det kan t.ex. förekomma att företag redovisar alla anställda och deras arbetstider korrekt i liggaren, men sedan inte redovisar rätt lönebelopp i SKD osv. Om en utredning då visar att redovisade löner för en period är orimligt låga med tanke på verksamhetens omfattning och behov av arbetskraft kan skäl för en skönsmässig uppskattning av underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag föreligga.~~

### 15.5.5 Skatterevision

Om andra utredningsmetoder inte är tillräckliga eller om en utredning kräver fullständig tillgång till räkenskaper och anteckningar, kan Skatteverket besluta att kontrollen ska ske genom revision.

Skatterevision beslutas av Skatteverket (14 kap. 7 § SBL). Av Skatteverkets arbetsordning framgår vem, inom myndigheten, som får fatta sådana beslut. Bestämmelserna i 4–6 a §§ TF ska tillämpas även vid skatterevision (41 § SBF). Skatteverket har med stöd av 66 § SBF meddelat föreskrifter om revision m.m., RSFS 2002:33. 3 § i dessa föreskrifter har genom SKVFS 2006:29 upphört att gälla.

Skatteverket får enligt 14 kap. 7 § SBL besluta om skatterevision för att kontrollera

1. att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt,
2. att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma,
3. skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi,

4. att den som ansökt om återbetalning, kompensation eller nedsättning av punktskatt i fall som avses i 1 kap. 4 § 3 st. 9 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter, eller
5. att den som ansökt om återbetalning av punktskatt i fall som avses i 1 kap. 4 § 3 st. 8 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter.

Att beslut om skatterevision inte går att överklaga framgår av 22 kap. 2 § 2 SBL.

Revision får göras för att kontrollera underlaget i lämnade deklarationer och kvartalsrapporter. Även innan skyldighet att lämna dessa uppgifter inträtt, får underlaget revideras, vilket alltså innebär att underlaget för en kommande deklaration får granskas. I prop. 1996/97:100 till SBL s. 479: anförs ”Enligt regeringens bedömning bör en revision också få företas för att kontrollera att den reviderade, om deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet ännu inte inträtt, har förutsättningar att fullgöra skyldigheterna på ett tillförlitligt sätt senare.”

Med deklaration förstås enligt SBL även preliminär självdeklaration, vilket innebär att även underlaget för en sådan får revideras och även att revision får göras innan denna deklarationsskyldigheten inträtt.

Förutom att granska underlaget för uppgifter som lämnats i skattedeklarationer eller kvartalsredovisningar, får revision också göras hos den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel.

Kontroll genom revision av att kontrolluppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt görs med stöd av 3 kap. 8 § TL.

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL (14 kap. 7 a § 2 st. SBL). Se även Handledning för skatterevision 2004 avsnitt 3.

**Tredjemansrevision**

Bestämmelserna om tredjemansrevision finns i 14 kap. 7 § 2 st. SBL. Bestämmelserna ger möjlighet både till kontroll av till namnet kända personer och till generell kontroll, t.ex. insamling av kontrolluppgifter inom en viss bransch.

Genom hänvisningen till 3 kap. 9 § TL ovan, får Skatteverket om det finns särskilda skäl, i revisionsförordnandet utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser. Av prop. 1996/97:100 sidan 475 f framgår när sådana särskilda skäl kan vara för handen: ”Kommittén har dock funnit att det i vissa fall kan vara olämpligt att i beslutet om

revision ta in uppgift om vem eller vilken rättshandling kontrollen avser utan att det därför bör bli fråga om en tvångsåtgärd. Den reviderade kan t.ex. medvetet eller omedvetet äventyra utredningen genom att underrätta den som granskningen avser. – – – För att dessa bestämmelser skall kunna tillämpas krävs dock *att* det finns särskild anledning att anta att de handlingar man söker kommer att påträffas, *att* det kan befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen *samt att* det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen."

Tredjemansrevision gör det möjligt att t.ex. stämma av avräkningskontot mellan ett fåmansföretag och dess delägare (prop. 1996/97:100 s. 479).

Andra exempel på tredjemansrevisioner i samband med arbetsgivarkontroll torde vara:

- inhämtning av uppgifter om utbetalda ersättningar för arbete till namngiven person,
- kontroll av fakturautställarens fakturor när F-skatten återkallats,
- kontroll av rimligheten i viss persons preliminärskattedebitering.

Skatterevision får enligt 14 kap. 7 a § 1–5 SBL göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. någon annan juridisk person än dödsbo,
3. den som anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 § SBL,
4. den som ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap. och
5. sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §.

Skatterevision avseende vissa punktskatter får vidare enligt göras hos

1. sådan representant som avses i 16 § 2 st. lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 15 § 2 st. lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § 2 st. lagen (1994:1776) om skatt på energi,

2. den som har ansökt om godkännande som upplagshavare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,
3. den som har ansökt om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi, och
4. den som har ansökt om godkännande som skattebefriad förbrukare enligt lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi.

Det bör alltså uppmärksammas att inte bara den som ansökt om utan även den som redan har tilldelats en F-skattsedel får revideras för kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt. Skatteverket får således göra revision hos den som debiterats F-skatt eller särskild A-skatt för kontroll av att den skattskyldige fullgjort sin skyldighet att lämna preliminär självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap.

### 15.5.6 Utlämnande av uppgifter

Sekretessbestämmelserna hindrar inte att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning (14 kap. 1 § sekretesslagen).

**Uppgift från annan myndighet än Skatteverket**

**14 kap. 8 § 1 st. SBL**

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

Detta stycke reglerar Skatteverkets möjlighet att begära in uppgifter från andra myndigheter som kan behövas för kontroll av att SBL:s regler följts.

Begreppet myndighet definieras i regeringsformen och omfattar regeringen, domstolarna, de statliga och kommunala förvaltningsmyndigheterna samt de affärsdrivande verken.

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

**Uppgifter till myndigheter i andra länder**

**14 kap. 8 § 2 st. SBL**

Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 17 § taxeringslagen gäller också för uppgifter som avses i denna lag.

Detta stycke reglerar uppgiftsutbytet mellan Skatteverket och myndigheter i andra länder. En förutsättning för uppgiftsutbytet är att Sverige har träffat en överenskommelse om handräckning i skatteärenden med det aktuella landet. Se vidare Handledning för internationell beskattning 2008, avsnitt 10.1.

## 15.6 Vite

Vitesinstitutet är ett påtryckningsmedel för att förmå en viss person att följa ett visst beslut eller föreläggande. Som redan sagts innehåller SBL ett flertal bemyndiganden för Skatteverket att använda vite.

Vitesinstitutet regleras i lagen (1985:206) om viten, viteslagen. I 1 § viteslagen sägs: ”Denna lag gäller viten som enligt lag eller annan författning får föreläggas av myndigheter.”

Detta stadgande innebär således att bestämmelserna om vite endast gäller om det i lag eller annan författning, alltså speciallagstiftning, sägs att vite får föreläggas av myndigheten i den aktuella situationen. I SBL – som är en speciallagstiftning – regleras vitesbestämmelserna i 23 kap. 2 § SBL. Av detta lagrum framgår att samtliga föreläggganden i SBL får förenas med vite: ”Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs.”

Om det finns anledning att tro att föreläggandet annars inte följs, t.ex. om den skattskyldige muntligen lovat att inkomma med begärd handling men inte gjort detta, eller vid tidigare tillfällen upprepade gånger försummat sina skyldigheter kan ett föreläggande kombineras med vite redan vid första föreläggandet.

I 22 kap. 2 § 4 SBL stadgas att föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § SBL inte får överklagas. Det ska framgå av föreläggandet att beslutet att förena det med vite inte får överklagas.

**Vitesförbud**

Finns det anledning att anta att den deklarationsskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklarationsskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (23 kap. 2 § SBL).

Genom en lagändring som trätt i kraft 1 januari 2004 har bestämmelsens tillämpningsområde utvidgats till att inte enbart gälla vid

misstanke om brott utan även då det kan antas att gärningen kan leda till skattetillägg. Av prop. 2002/03:106 s. 250 jämfört med s. 232 framgår att med uttrycket ”begått en gärning” avses dels att lämna en oriktig uppgift, dels att underlåta att deklarera eller att lämna en bristfällig deklaration som kan leda till skönstaxering.

I 3 kap. 5 och 6 §§ taxeringslagen (1990:324) finns en till 23 kap. 2 § SBL motsvarande bestämmelse. Regeringsrätten har i ett avgörande avseende föreläggande enligt 3 kap. 5 § TL, RÅ 2007 ref. 23, funnit att vitesförbud inträder redan vid en mycket begränsad misstanke om gärning som kan leda till skattetillägg. I domskälen konstateras bl.a. att det kan finnas anledning att anta att skattetillägg kan komma att påföras även i ett fall där det inte finns anledning att anta att den skattskyldige begått en gärning som är straffbelagd i skattebrottslagen.

Det är viktigt att ärenden om vite handläggs formellt korrekt för att domstolen ska kunna utdöma vitet. Innan ett beslut om vitesföreläggande fattas, ska frågan om det kan ge förväntad effekt prövas. Det är knappast någon idé att vitesförelägga någon som är restförd för höga belopp och som har låg betalningsförmåga. Enligt 2 § viteslagen får ett vite inte heller föreläggas, om adressaten kan antas sakna faktisk eller rättslig möjlighet att följa föreläggandet.

Möjligheten att fullgöra åtgärden har prövats i RÅ 1990 ref. 57. Ett aktiebolag, som vid vite förelagts att lämna självdeklaration, hade när föreläggandet delgavs firmatecknaren försatts i konkurs. Bolagets redovisningshandlingar hade omhändertagits av konkursförvaltaren. Konkursboets skulder översteg väsentligt dess tillgångar och ekonomisk möjlighet att anlita sakkunnig hjälp att upprätta deklarationen saknades därmed. Bolaget har ansetts sakna möjlighet att efterkomma föreläggandet, varför vitet inte dömts ut.

**Adressat**

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

RÅ 1995 ref. 40: Ett vitesföreläggande riktat till ”ägaren” av en fastighet utan att ägaren namngivits har ej ansetts kunna medföra utdömande av vitet. Beslutet hade visserligen expedierats och formellt korrekt delgivits den faktiske ägaren, men RR fann att vite inte kunde utdömas eftersom föreläggandets adressat inte namngivits. Se även prop. 1984/85:96, s. 47.

Om föreläggandet riktar sig till en juridisk person, kan Skatteverket fritt bestämma om adressaten ska vara den juridiska

personen som sådan eller en eller flera fysiska personer som dess företrädare. Vitet kan också riktas mot både den juridiska personen och dess företrädare. Är bolagen restförda men inte företrädaren är det förmodligen effektivare att vitesförelägga företrädaren än själva bolaget. Vite för fysisk person kan vidare förvandlas till fängelse, vilket dock förutsätter tredska eller särskilda skäl.

Väljer man att rikta vitet mot flera personer får det inte åläggas solidariskt. I 3 § viteslagen sägs: ”Om vite föreläggs flera personer gemensamt, skall ett särskilt belopp fastställas för var och en av dem.”

**Föreläggandets innehåll**

Om föreläggandet innebär en skyldighet för adressaten att vidta en viss åtgärd, ska det av föreläggandet framgå vid vilken tidpunkt eller inom vilken tidsfrist detta ska ske (2 § viteslagen). Dessa frågor har vid ett flertal tillfällen varit föremål för länsrätts prövning, varvid domstolen förklarat att

- föreläggande att lämna momsdeklarationer för 961201 och 970101 inte innebar att det angetts vilka redovisningsperioder som föreläggandet avsåg
- föreläggandet var felaktigt därför att ord av fel betydelse använts. (Det gällde ett föreläggande med vite att återsända F-skattsedel och F-skattebevis. I lagtexten, 4 kap. 15 § SBL, står att innehavaren skall överlämna skattsedeln. LR konstaterade att föreläggandet är fel därför att SKM använt ordet återsända i stället för överlämna, ord som inte är synonyma. Felet läktes emellertid av det förhållandet att lagtexten återgivits i föreläggandet varför vitet trots allt dömdes ut.)

Den tidpunkt då åtgärden senast ska vara vidtagen bör knytas till tiden för delgivningen, dvs. inom ett visst antal dagar efter det att adressaten delgivits föreläggandet. Svarstiden bör normalt vara 14 dagar.

**Delgivning**

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

**Vitesbeloppet**

Vitesbeloppet ska enligt 3 § viteslagen fastställas till ett belopp som med hänsyn till vad som är känt om adressatens ekonomiska förhållanden och till omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att följa det föreläggande som är förenat med vitet. Enligt prop. 1984/85:96 s. 26 ska hänsyn tas till: ”adressatens personliga förhållanden såsom hans ekonomi,

eventuella tredska, föremålets värde, de påfordrade åtgärdernas omfattning, kostnaderna för deras vidtagande och angelägenhetsgraden av det motstående intresset."

Vitesbeloppet ska å ena sidan alltså vara så stort att det får adressaten att agera, å andra sidan inte så stort att det inte står i rimlig proportion till prestationen.

**Nytt vite**

Enligt 2 § viteslagen får nytt vite mot adressaten i samma sak inte föreläggas förrän det tidigare föreläggandet har fått laga kraft. Föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § SBL får inte överklagas (22 kap. 2 § 4 SBL), varför dessa förelägganden får laga kraft så fort den angivna tidsfristen löpt ut utan att den förelagde efterkommit föreläggandet. Detta innebär att Skatteverket därefter genast kan vitesförelägga på nytt.

**Löpande vite**

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

Den första formen innebär att "man redan i det ursprungliga vitesföreläggandet bestämmer att ett visst belopp skall förfalla med jämna mellanrum så länge inte föreläggandet följs."

*Exempel*

AB Duns föreläggs i september år 2008 vid vite av 5 000 kronor att lämna in skattedeklaration för redovisningsperiod maj samma år. Deklarationen kommer inte in varför Skatteverket i oktober begär utdömande av vite hos LR. Samma dag förelägger Skatteverket AB Duns ånyo vid vite att sända in deklarationen. Vitet bestäms denna gång till 7 000 kronor. Vidare föreläggs AB Duns löpande vite om 7 000 kr för varje fyraveckorsperiod som passeras utan att deklarationen lämnas.

Den andra formen innebär att "om åtgärden innefattar en regelbundet återkommande förpliktelse, kan föreläggandet innehålla bestämmelse om att vitet förfaller varje gång adressaten underlåter att fullgöra den ålagda förpliktelsen."

Sistnämnda form kan inte tillämpas beträffande framtida SKD eftersom det inte är möjligt att utfärda löpande vite för redovisningsperioder för vilka redovisningstidpunkten ännu inte har passerats.

**Utdömande av vite**

Har den förelagde personen inte efterkommit föreläggandet när tidsfristen löpt ut ska Skatteverket i normalfallet ansöka om utdömande av vitet hos LR. Har det emellertid kommit fram om-

ständigheter som visar att det inte var lämpligt att kombinera föreläggandet med vite (det har t.ex. visat sig att den förelagde är svårt sjuk) avslutas ärendet och den skattskyldige informeras om att vitet inte fullföljs. Om ansökan om utdömande av vitet redan givits in till LR måste ansökningen i förekommande fall återkallas. Skatteverket har också möjlighet att i sin ansökan till LR jämka vitesbeloppet nedåt om det finns skäl för det.

**Rätt forum**

Ansökan om utdömande av vite ska göras hos den LR som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut enligt SBL.

**Pröva hela ärendet**

LR ska pröva hela ärendet, vilket bl.a. innebär att den ska bedöma om den som förelagt haft befogenhet att bruka vite, om vitesföreläggandet riktats till rätt adressat, om de formella kraven är uppfyllda och om adressaten delgetts föreläggandet. Dessutom prövar LR vitets lämplighet, dvs. om det varit lämpligt att begära prestationen, om det varit lämpligt att bruka vite för att framtvinga prestationen och om vitesbeloppet är rimligt.

**Jämkning vid särskilda skäl**

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

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

varande fall synes vitesbeloppet per deklaration ha bestämts schablonmässigt. LR jämkade vitet till 5 000 kr per skattedeklaration, totalt 30 000 kr. I det andra fallet hade Skatteverket förelagt adressaten att komma in med totalt 15 stycken skattedeklarationer. Vitesbeloppet var satt till 10 000 kr per skattedeklaration. I detta fall jämkade LR vitet till 2 000 kr per skattedeklaration, totalt 30 000 kr.

**Ändamålet med vitet har förfallit**

Av 9 § viteslagen framgår: ”Har ändamålet med vitet förlorat sin betydelse, skall vitet inte dömas ut.”

Har Skatteverket, t.ex. via revision, fått in uppgifter som skulle ha redovisats i en utebliven skattedeklaration anses ändamålet med vitet ha förlorat sin betydelse.

Observera att ändamålet med vitet inte anses ha förfallit om t.ex. en saknad skattedeklaration kommer in efter den tid som anges i föreläggandet. Vid kort försening kan Skatteverket underlåta att begära utdömande. Skatteverket eller LR kan också jämka vitesbeloppet (se prop. 1984/85:96 s. 55 och RÅ 1996 ref. 94).

**Efter dom i LR**

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

LR skickar domen till Skatteverket för kännedom och eventuellt överklagande (som ska ske inom tre veckor från domsdagen). Sedan domen fått laga kraft skickar domstolen den till KFM för verkställighet.

**Preskription**

Preskriptionstiden för att utdöma vite är två år från det att förutsättningarna att döma ut vitet förelåg. Vitesskulden preskriberas fem år efter det att dom avkunnats. Om vitet förvandlas till fängelse bryts preskriptionen.

# 16 Inbetalning av skatt

16 kap. SBL

44–45 §§ SBF

Prop. 1996/97:100 s. 279–297 (tidpunkter för betalning av skatter och avgifter), s. 604–610 (författningskommentar till 16 kap. SBL)

Prop. 2001/02:127 (om punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)

Prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor)

## 16.1 Allmänt

Reglerna om när och hur skatt ska betalas återfinns i 16 kap. SBL. Bestämmelserna innebär att samordnade och enhetliga rutiner tillämpas i fråga om betalning, förfallodagar, avstämning hos Skatteverket och överlämnande för indrivning av skatter som ska betalas enligt SBL.

Varje skattskyldig som ska betala skatt eller avgift enligt SBL ska ha ett skattekonto. På detta konto registreras skatter och avgifter, inbetalningar och utbetalningar, räntor m.m., se vidare avsnitt 3.

Det är i vissa fall möjligt att få anstånd med att betala skatten. Regler om detta behandlas närmare i avsnitt 17.

Enligt 16 kap. 2 § SBL ska inbetalning av skatt ske till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar. Skatteverket har med andra ord ingen skyldighet att ta emot exempelvis kontant betalning. Inbetalning ska göras så att den är bokförd på Skatteverkets särskilda konto senast på vissa i lagen fastställda datum. Normalt är det ett och samma datum varje månad men beroende på bl.a. vilken skatt det är fråga om och på den skattskyldiges egna förhållanden kan datumet variera, se nedan avsnitt 16.2. Den skattskyldige får förtryckta inbetalningskort bl.a. i samband med vissa debiteringsbeslut och förtryckta inkomstdeklarationer. Skattskyldig som ska redovisa

skatt i skattedeklaration och/eller är debiterad preliminär skatt erhåller förtryckta inbetalningskort blockvis. Om han använder andra inbetalningskort ska den skattskyldiges namn, postadress och person- eller organisationsnummer anges på inbetalningshandlingen. Motsvarande uppgifter ska anges när betalningen sker papperslöst, t.ex. via Internet. För att inbetalningen så snabbt som möjligt ska tillgodoföras den skattskyldiges skattekonto bör även referensnumret anges på inbetalningskortet. Referensnumret framgår av inbetalningskorten och är olika beroende på om man använder post- eller bankgiroinbetalningskorten. Numret kan även hämtas via Skatteverkets webbplats på Internet.

I 16 kap. 3 § SBL stadgas att skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto. Erfarenhetsmässigt kan det ta upp till tre dagar innan en inbetalning når mottagarens konto. Det är viktigt att den skattskyldige beaktar detta i de fall inbetalningen är avsedd att möta en debitering som bokförs på skattekontot viss förfallodag. Om inbetalningen bokförs efter förfallodagen kan kostnadsränta komma att påföras. Om förfallodagen exempelvis inträffar den 12 mars, bör den skattskyldige således göra inbetalningen senast den 9 mars för att vara säker på att betalningen når fram i tid. Genom internetgireringar kan i vissa fall bokföring ske snabbare. Ett belopp som betalas före förfallodagen kan medföra ett överskott på kontot under någon eller några dagar som i sin tur resulterar i en intäktsränta, se avsnitt 19.

## 16.2 När skatten ska vara betald

Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som ska redovisas i skattedeklaration ska enligt huvudregeln (16 kap. 4 § 1 st. SBL) ha betalats senast samma dag som deklarationen ska ha kommit in. Från denna regel finns dock ett betydande undantag (4 § 2 st.) som avser momsredovisare som har ett beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import som beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. De ska nämligen ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som ska redovisas i en skattedeklaration, senast den 12 (i januari senast den 17) i månaden efter redovisningsperioden trots att skattedeklaration inte behöver ha kommit in till Skatteverket före den 26.

Skatt som har redovisats i en särskild skattedeklaration på grund av vissa gemenskapsinterna förvärv ska ha betalats samma dag som skattedeklarationen ska ha kommit in till

Skatteverket, dvs. senast 35 dagar efter förvärvet (16 kap. 4 § 3 st. SBL). De transaktioner som avses är förvärv av nya transportmedel som ska användas stadigvarande här i landet eller förvärv av punktskattepliktig alkohol- tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt Europeiska unionens punktskatteregler och som köps av en näringsidkare eller annan som är juridisk person. Bestämmelsen omfattar även felaktigt debiterad mervärdesskatt som angivits på en faktura och som ska redovisas i särskild skattedeklaration i vissa fall (prop. 2007/8:25 s. 270).

### 16.2.1 F-skatt och särskild A-skatt

Av 16 kap. 5 § 1 st. SBL framgår att F-skatt och särskild A-skatt ska ha betalats senast den 12 i varje månad under tiden februari t.o.m. januari. I januari och augusti dock senast den 17. Den som ska redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner kronor ska dock, såvitt avser augusti betala F-skatten eller den särskilda A-skatten senast den 12.

F-skatt och särskild A-skatt som debiteras efter inkomstårets ingång ska enligt 16 kap. 5 § 2 st. SBL betalas senast på rätt dag, dvs. den 12 eller 17 i var och en av de månader som återstår efter utgången av antingen den månad då skatten debiteras eller, om skatten debiteras efter den 20 i en månad, efter utgången av den följande månaden.

**Förfallodagar**

F-skatt och särskild A-skatt kan debiteras även sent under inkomståret, eller efter inkomstårets utgång. I dessa fall gäller vad som stadgas i 16 kap. 5 § 3 st. SBL nämligen att skatten ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. De förfallodagar som kan komma i fråga för sådan debitering är den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti.

### 16.2.2 Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m.

Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om taxering ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen (16 kap. 6 § 1 st. SBL).

Skatt som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller genom ett beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § SBL ska enligt 16 kap. 6 § 2 st. SBL ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detta gäller även beslut om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. SBL. Även företrädares betalningsskyldighet för skattetillägg ska knytas till den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslut om debitering av skattetillägg, se Skatteverkets skrivelse den 15 juni 2004 (dnr 130-405300-04/113). Är det fråga om slutlig skatt som har bestämts genom ett sådant beslut, behöver denna dock inte betalas tidigare än 90 dagar från dagen för det grundläggande beslutet om slutlig skatt.

De förfallodagar som kan komma i fråga här är den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket besluta att skatten ska betalas en annan dag än de som angetts ovan (16 kap. 6 § 4 st. SBL). Det kan t.ex. göras när Skatteverket finner att det finns risk för att den skattskyldige undanskaffar medel eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt. Skatteverket har i en skrivelse den 31 mars 2005 (dnr 130 176112-05/111) bedömt att förfallodagen för betalning av skattetillägg inte ska tidigareläggas. Se vidare avsnitt 22.4.2 om tidigareläggning av förfallodag.

## 16.3 Överskjutande ingående mervärdesskatt

När den skattskyldige redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt, ska detta jämställas med en inbetalning av skatt. Inbetalningen ska i dessa fall anses ha gjorts den 12 (i januari den 17) i månaden efter redovisningsperioden. Om den överskjutande ingående mervärdesskatten har redovisats i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare, ska i stället betalningen anses ha gjorts den dag mervärdesskatten senast skulle ha redovisats (16 kap. 7 § SBL). Se vidare Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, avsnitt 11.3.4.

## 16.4 Särskilda regler för kommuner och landsting

I 16 kap. 8 § SBL stadgas att kommuner och landsting inte ska betala avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt

enligt samma regler som gäller för övriga skattskyldiga. I stället görs betalningen genom avräkning mot de preliminära kommunalskattemedel som kommunen eller landstinget har rätt att få utbetalda den tredje vardagen efter den 17 i varje månad.

## 16.5 Förfallodag på helgdag m.m.

När en förfallodag enligt avsnitten ovan infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, ska betalningen i stället vara bokförd på Skatteverkets särskilda konto senast den första vardagen därefter. Detta framgår av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

## 16.6 Avräkning av inbetalda belopp

Enligt SBL är det inte möjligt att destinera betalningen till en specifik skatt eller avgift. Den avräknas i stället mot den skattskyldiges samlade skuld på skattekontot oavsett vad den skattskyldige begär (16 kap. 9 § SBL).

Från denna regel finns dock ett undantag.

När någon enligt reglerna i 12 kap. SBL är skyldig att betala skatt vid sidan av den som i första hand är skyldig att betala skatten, ska sidobetalarens betalning räknas av från huvudbetalarens skuld först när sidobetalarens övriga skuld är betald. I detta fall kan sidobetalaren själv välja att i stället betala den skuld för vilken han ålagts sidoansvaret (16 kap. 10 § SBL). Se även avsnitt 22.5 om avräkning vid inbetalning till Skatteverket samt avsnitt 22.6 om nedsättning av fordran som överlämnats för indrivning till KFM.

## 16.7 Fördelning av skatteskuld

### 16.7.1 Huvudregel

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt SBL och det i något sammanhang behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, ska skulden enligt 16 kap. 11 § SBL fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden om det inte finns några bestämmelser som anger att en annan fördelning ska gälla.

Regeln finns till för att kunna lösa problem som uppkommer när det i vissa fall måste avgöras om en specifik skatt eller avgift är betald eller inte. Det kan till exempel vara fråga om indrivning i utlandet för svenska skatteskulder. Vissa avtal om handräckning omfattar inte alla de skatteslag som kan förekomma på skattekontot. Man måste då kunna konstatera vilket skuldbelopp man kan begära handräckning för. Det är även viktigt att kunna konstatera hur stor del av debiterad ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift som är betald, se mer om detta i avsnitt 16.8.2 nedan. Se även avsnitt 16.8.3 avseende den ytterligare proportionering som behöver göras för att fastställa hur stor del av skulden avseende vissa punktskatter som omfattas av den säkerhet som ställts för dessa.

Den metod man har valt för att lösa problemet kallas för likafördelningsmetoden. Den får till följd att en skatteskuld, det vill säga ett underskott på skattekontot fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som fanns registrerade på kontot för den aktuella perioden. Om en registrerad skattefordran tidigare har lämnats för indrivning, ingår den alltså inte i underlaget för proportionering.

Ovanstående innebär att om endast en viss andel av det debiterade skatte- och avgiftsbeloppet har betalats, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som delbeloppen utgör av de sammanlagda debiteringarna. En inbetalning kan således bara proportioneras ut på de skatter och avgifter som förfallit till betalning under perioden. Den aktuella perioden som avses anses i normalfallet vara en kalendermånad (prop. 1996/97:100 s. 310 f). Skatteverkets uppfattning är den att ett ingående underskott inte anses ha påförts under den aktuella perioden.

Om det uppkommer ett överskott för perioden avräknas detta överskott mot eventuellt ingående underskott.

Om det till exempel finns tre skatteskulder på skattekontot på (A) 20 000, (B) 50 000 respektive (C) 30 000 kr och underskottet vid en viss tidpunkt är 10 000 kr, så anses underskottet vara hänförligt till skuld A med 10 000 x 20 000/100 000 = 2 000 kr, till B med 10 000 x 50 000/100 000 = 5 000 kr samt till C med 10 000 x 30 000/100 000 = 3 000 kr.

### 16.7.2 Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift

Av 16 kap. 12 § SBL framgår att när pensionsrätt och pensionspoäng enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension

ska fastställas måste man i vissa fall beräkna hur stor del av ålderspensionsavgiften och den allmänna pensionsavgiften den skattskyldige har betalat.

I de fall den betalda preliminära skatten är lika stor som eller större än den slutliga skatten, anses avgifterna till fullo betalda och därmed full pensionsrätt. Om den betalda preliminära skatten däremot understiger den slutliga skatten, anses så stor del av det betalda beloppet avse avgifterna som motsvarar dessas andel av den slutliga skatten. Vid beräkningen ska samtliga betalningar som görs under inkomståret och fram till tidpunkten för debitering av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt beaktas.

Belopp som betalas efter debiteringen av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt, men före utgången av juni månad året efter taxeringsåret, anses som betalning av obetalda avgifter till samma kvotdel som de obetalda avgifterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld vid tidpunkten för betalningen. Motsvarande gäller om avgifterna debiterats på annat sätt än genom ett grundläggande beslut om slutlig skatt i fråga om belopp som betalas före utgången av fjärde månaden efter den månad skatten debiterades.

Om avgifterna för ett visst inkomstår sätts ned anses det belopp som har betalats ändå vara det som räknats fram enligt ovan.

Avgifter som enligt vad som sägs ovan inte ska anses ha betalats, ska inte heller tas ut. Det innebär att beloppet sätts ned och registreras på skattekontot. Den nedsatta delen av avgiften ger inte heller någon pensionsförmån.

### 16.7.3 Om säkerhet ställts för vissa punktskatter

Om en säkerhet som ställts för tobaksskatt, alkoholskatt eller energiskatt ska tas i anspråk ska sådan obetald skatt som bestämts enligt huvudregeln (se avsnitt 16.8.1) fördelas proportionellt mellan skatt som omfattas av säkerheten och skatt som inte omfattas (16 kap. 11 § 2 st. SBL). Se även prop. 2001/02:127 s. 135 ff.

## 16.8 Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig

I 16 kap. 13 § SBL regleras vad som händer med inbetalningar som inte kunnat identifieras. Om Skatteverket på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte har kunnat tillgodo-

räkna någon ett inbetalt belopp inom sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes, tillfaller beloppet staten.

## 16.9 Konsekvenser vid sen betalning av skatt

Den skattskyldige kan komma att påföras ränta på ett belopp (underskott) som inte har betalats senast vid den tid han enligt reglerna i 16 kap. SBL senast ska ha betalat skatten (se avsnitt 19).

Om vissa kriterier är uppfyllda, kan ett belopp lämnas över till KFM för indrivning (se avsnitt 22).

En annan person kan bli betalningsansvarig för den skattskyldiges skatt om vissa förutsättningar är uppfyllda (se avsnitt 13).

Om han har F-skattsedel kan den komma att återkallas (se avsnitt 4).

Han kan vidare förlora rätten till pension motsvarande den obetalda delen av ålderspensionsavgiften och den allmänna pensionsavgiften (se ovan avsnitt 16.7.2).

Det är däremot inte brottsligt att betala skatten för sent eller att inte betala den alls.

# 17 Anstånd med redovisning och inbetalning av skatt

---

10 kap. 24 § SBL

17 kap. SBL

19 kap. 6 § SBL

21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL

23 kap. 7 § SBL

46 § SBF

1 och 2 §§ förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal

Lag (2005:1117) om deklarationsombud,

Lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsarbetsuppgifter, BorgL.

SOU 1965:23 Uppbördsfrågor

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar m.m.

Prop. 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor m.m.

Prop. 2001/02:127 Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning

Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud m.m.

Skatteverkets allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer SKV A 2008:17 och därtill hörande meddelande SKV M 2008:14.

---

## Sammanfattning

Enligt 16 kap. 3–6 §§ SBL ska betalning av skatt enligt SBL finnas bokfört på Skatteverkets särskilda konto senast på förfallodagen. Detta gäller även om beslutet att påföra skatt inte vunnit laga kraft. En skattskyldig ska inte kunna skjuta upp betalningen genom att begära omprövning av eller överklaga skattebeslutet. I vilka fall avsteg från betalning på skatternas förfallodag kan ske regleras i olika bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i 17 kap. SBL.

Normalt ska ett beslut om anstånd föregås av en ansökan från skattskyldig. Ansökningar om anstånd ska hanteras skyndsamt.

En skattskyldig kan enligt bestämmelserna i 17 kap. SBL beviljas anstånd med betalning t.ex.

- i vissa fall då anstånd beviljats med att lämna SKD,
- när skatten kan komma att sättas ned,
- om han begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten (tveksamhetsfallen),
- om det vid omprövning eller överklagande av ett beskattningsbeslut skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att han ska betala skatten (oskälighetsfallen),
- i vissa fall vid handläggning av ärenden om tillämpning av skatteavtal,
- om den skattskyldige har tillfälliga betalningssvårigheter men beräknas kunna betala inom en viss tid.

**Säkerheter**

Om det i tveksamhetsfallen eller oskälighetsfallen kan antas att skatten inte kommer betalas i rätt tid får anstånd beviljas endast om säkerhet ställs. Anstånd i kombination med säkerhet kan i vissa fall också komma ifråga vid anstånd pga. tillfälliga betalningsproblem.

Ränta beräknas på alla anståndsbelopp.

**Omprövning av anstånd**

Beviljade anstånd kan om vissa förutsättningar föreligger omprövas.

## 17.1 Allmänt

I 23 kap. 7 § SBL sägs: ”En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag eller taxeringslagen (1990:324) inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör.”

Detta innebär att påförda skatter ska betalas även om beslutet inte vunnit laga kraft.

Enligt 16 kap. 3–6 §§ SBL ska betalning av skatt enligt SBL finnas bokfört på Skatteverkets särskilda konto senast på förfallodagen. Detta gäller således även om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat beslutet/domen.

I skattekontosystemet kan den skattskyldige inte välja att betala en viss skatt. En betalning till Skatteverket registreras på kontot (SKV-delen av kontot) och någon avräkningsordning finns inte. Om anstånd beviljas krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Krediteringen sker normalt under den period då anståndsbeslutet fattas. När Skatteverket beviljar anstånd med skatt som hanteras i skattekontot beviljas anstånd med ett visst belopp. Anståndsbeloppet avräknas i praktiken ofta inte från den skatt anståndet gäller. Anståndsbeloppet avräknas i stället mot debiteringarna under den period då anståndet registreras, se vidare avsnitt 17.14.

## 17.2 Anstånd med att lämna SKD och anstånd med att betala skatt enligt SKD i samband med sådant deklarationsanstånd

**Anstånd vid laga förfall**

Av 32 kap. 8 § rättegångsbalken framgår att laga förfall är då någon genom avbrott i allmänna samfärdseln, sjukdom eller annan omständighet, som han inte bort förutse, hindras att fullgöra vad som ålegat honom. Laga förfall innebär alltså att en person har fått förhinder att göra eller uppfylla något han egentligen bort göra eller uppfylla. Hindret ska bestå i en omständighet som vederbörande inte bort förutse eller som man av annat skäl kan finna utgöra giltig ursäkt. Denna princip får även anses gälla inom skatterätten. Om det således framkommer att skattskyldig har drabbats av sjukdom eller annan omständighet som han inte bort förutse ska han anses ha haft ett ursäktligt hinder att inte i rätt tid och på rätt sätt komma in med en SKD till Skatteverket.

Får Skatteverket kännedom om att en skattskyldig har haft laga förfall att inte lämna SKD i rätt tid ska förseningsavgift inte tas ut och skönsbeskattning inte ske. För att förhindra detta bör Skatteverket, av praktiska skäl, meddela ett anståndsbeslut. Anståndstiden bör anpassas till hur länge det laga förfallet kan antas vara, se vidare SKV M 2008:14 avsnitt 4.1.

Vid laga förfall måste SKD inges så snart det laga förfallet har upphört. Det laga förfallet måste ha inträffat senast den dag SKD måste ha postats för att ha inkommit till Skatteverket i rätt tid.

**Ansökan om anstånd med att lämna SKD**

Enligt 10 kap. 24 § SBL finns det en möjlighet för skattskyldig att ansöka om anstånd med att lämna SKD och således få ett formellt beslut av Skatteverket om anstånd med redovisningen. För att skattskyldig ska kunna få sådant anstånd krävs det dock att det föreligger särskilda skäl.

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration (SKV A 2008:17). Därutöver har Skatteverket lämnat mer utförlig information om deklarationsanstånd i ett meddelande (SKV M 2008:14).

**Anstånd med betalningen**

Beslut om anstånd med att lämna en SKD medför inte automatiskt att skattskyldig också får ett anstånd med betalning av den skatt som ska redovisas i deklarationen. Om anståndsansökan även avser anstånd med inbetalning av skatter gäller 17 kap. 1 § SBL.

I prop. 1996/97:100 s. 611 sägs följande: ”En deklarationsskyldig som fått anstånd med att lämna skattedeklaration skall emellertid inte ha en ovillkorlig rätt att också få anstånd med hela den motsvarande skattebetalningen. Tvärtom skall skattemyndigheten som ett villkor för att bevilja anstånd med deklarationen kunna föreskriva att en delbetalning skall göras med ett beräknat skattebelopp vilket så nära som möjligt överensstämmer med det definitiva beloppet inom den frist som normalt gäller för betalningen. Kan någon sådan beräkning inte göras bör en schablonregel användas. Det kan t.ex. gälla ett belopp som motsvarar genomsnittet av inbetalda belopp de tre senaste inbetalningsmånaderna.”

Anstånd med betalning bör inte medges på grund av omständigheter som endast har betydelse för möjligheten att lämna SKD t.ex. genom datorfel eller sjukdom hos den som anlitas för att upprätta deklarationen (SKV A 2008:17, avsnitt 1.2).

Normalt ska således den skattskyldige betala ett beräknat skattebelopp, vilket så nära som möjligt kan antas överensstämma med beloppet enligt kommande SKD. Denna betalning ska finnas på Skatteverkets särskilda konto på ordinarie förfallodag. I de fall det definitiva beloppet inte är känt bör beloppet uppskattas. Beloppet för mervärdesskatt bör beräknas till genomsnittet av skatt att betala de tre senaste redovisningsperioderna under vilka företaget haft mervärdesskatt att betala. Vid beräkningen bör hänsyn tas till att redovisningsperioderna kan ha olika längd. Övriga skatter beräknas till genomsnittet för de tre senaste redovisningsperioderna (SKV A 2008:17, avsnitt 1.2)

**Ansökan**

En ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration bör lämnas i skriftlig form t.ex. per post, e-post eller fax. Endast undantagsvis kan muntlig ansökan i rätt tid godtas om den snarast därefter bekräftas skriftligen. Detsamma får anses gälla ansökan om anstånd med att betala skatten i en sådan deklaration. Läs vidare i SKV M 2008:14, avsnitt 4.2.

**Ansökningstid**

Ansökan om anstånd med att lämna SKD ska ha kommit in till Skatteverket senast samma dag som deklarationen skulle ha kommit in. När en SKD ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§ SBL.

Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått ut, ska anståndet omprövas.

Enligt 2 § lag (2005:1117) om deklarationsombud får ett e-deklarationsombud begära anstånd.

**Anståndstid**

Anstånd med att lämna SKD bör beviljas endast för en redovisningsperiod i sänder. Anståndet bör normalt inte omfatta längre tid än två veckor.

Beviljas anstånd även med betalningen bör anstånd med att lämna SKD och att betala skatt inte omfatta längre tid än 14 dagar. För att den skattskyldige ska få anstånd med såväl redovisningen som betalningen ska Skatteverket således fatta två beslut.

Om anstånd med att lämna SKD beviljas för längre period än två veckor bör anståndet normalt förenas med villkor om betalning.

Har anstånd beviljats även med betalningen ska inbetalningen av beloppet finnas på Skatteverkets särskilda konto senast den dag då anståndet upphör enligt Skatteverkets beslut.

**Förlängt anstånd**

En skattskyldig som beviljats anstånd med att lämna skattedeklaration bör normalt inte på samma grund medges förlängt anstånd eller anstånd för ytterligare perioder. Läs vidare i SKV M 2008:14, avsnitt 4.4.

**Särskilda skäl**

Det är den skattskyldige som ska visa att det föreligger särskilda skäl för att medge anstånd med att lämna SKD. Han ska visa på de omständigheter som hindrar honom från att lämna SKD i tid.

Till särskilda skäl räknas att företaget hindras att lämna deklarationen pga. strejk eller att handlingarna har förstörts eller kommit bort pga. brand eller inbrott.

Datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag som inträffar i nära anslutning till att deklarationen ska lämnas in kan utgöra skäl för anstånd.

Sjukdom hos ansvarig tjänsteman hos företaget kan vara sådant särskilt skäl som kan medföra rätt till anstånd med att lämna SKD. Ansvarig tjänsteman kan vara den som ska/får underteckna deklarationen eller den som normalt upprättar företagets deklaration.

Anstånd bör endast beviljas om hindren att lämna SKD inträffat i nära anslutning till att redovisning ska ske och att hindren inte varit möjliga att förutse eller åtgärda t.ex. genom att få fram en ersättare som kan upprätta deklarationen. Läs vidare i SKV M 2008:14, avsnitt 4.3.

**Inte särskilda skäl**

Semester eller brist på likvida medel bör inte anses utgöra särskilda skäl för anstånd med att lämna SKD.

**Ändrad redovisning av mervärdesskatt**

Den 1 januari 2008 trädde nya regler i SBL i kraft rörande förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt (SFS 2007:1377 och prop. 2007/08:25). I den nya bestämmelsen, 10 kap. 14 a § SBL, stadgas att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara tre kalendermånader för den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor. I 10 kap. 14 b § SBL stadgas att Skatteverket kan frångå tremånadersregeln om skattskyldig begär det eller om det finns särskilda skäl. Skatteverkets kan med stöd av 10 kap. 14 b och 14 d §§ SBL, med omedelbart verkan, besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre. Läs mer om redovisningsperioder i denna handledning i avsnitt 10.3.

Av uttalande i prop. 2007/08:25 s. 81 framgår att Skatteverkets beslut om ändrad redovisningsperiod, som ska gälla omedelbart, inte bör fattas så nära den tidpunkt som en SKD ska lämnas att den skattskyldige inte hinner lämna in en eventuell ansökan om redovisnings- och betalningsanstånd. Skatteverket har därför, vilket framgår i SKV M 2008:14 avsnitt 4.3.3, uttalat att verkets beslut om ändrad redovisning från tre- till enmånaders mervärdesskatteredovisning inte bör fattas inom en period om fem dagar före den tänkta, nya redovisningstidpunkten. I beräkningen av denna tidsperiod ingår alla dagar i veckan.

Har Skatteverket, inom en period av 14 dagar före den tänkta, nya redovisningstidpunkten, fattat beslut om att med omedelbar verkan ändra redovisningsperioden från tre till en månader ska anstånd med stöd av i 10 kap. 24 § SBL kunna beviljas skattskyldig, se vidare SKV A 2008:17 avsnitt 1.1. Skattskyldig måste dock ansöka om sådant anstånd.

Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration i denna situation med stöd av 10 kap. 24 § SBL bör anstånd även beviljas med betalning skatten med stöd av 17 kap. 1 § SBL. Anstånd bör inte beviljas under längre tid än två veckor.

## 17.3 Anstånd enligt 17 kap. 2 § SBL

### 17.3.1 Allmänt

Anstånd enligt 17 kap. 2 § kan beviljas på fyra olika grunder

- om den skattskyldige kan antas bli befriad helt eller delvis från skatt, (1 st. 1)
- om den skattskyldige har begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om denne kommer att bli skyldig att betala skatten, (1 st. 2)
- om den skattskyldige har begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten (1 st. 3)
- om det allmänna ombudet hos Skatteverket har begärt förhandsbesked, (2 st.).

När anstånd beviljas för skatt som hanteras i skattekontot uppstår olika konsekvenser. Vissa av konsekvenserna redovisas i avsnitt 17.14.

**Anstånd bör prövas både enligt 2. och 3. i första stycket**

Skatteverket bör bedöma samtliga förutsättningar för anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. 2 och 3 SBL innan beslut fattas, dvs. Skatteverket bör, om anstånd inte kan beviljas enligt punkten 2, pröva om anstånd i stället bör beviljas enligt punkten 3. I båda dessa fall ska Skatteverket innan anstånd beviljas pröva den skattskyldiges betalningsförmåga. Om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid ska Skatteverket kräva in en säkerhet, se 17 kap. 3 § SBL och avsnitt 17.3.5 i denna handledning.

**Anståndstid**

Enligt 17 kap. 2 § 3 st. SBL får anståndstiden enligt 2 § bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked. Skatteverket beviljar dock i normalfallet inte anstånd längre än till den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut med anledning av omprövningen/överklagandet fattades.

**Preskription vid anstånd enligt äldre regler**

Skatt enligt gamla systemet preskriberas normalt fem år efter utgången av det kalenderår då skatten förföll till betalning. Om anstånd har beviljats förfaller skatten till betalning senast tre månader efter beslut/dom i omprövningsärendet/det överklagade målet. Därefter löper en särskild preskriptionstid. Skatten preskriberas tidigast två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde. Har den normala preskriptionstiden på fem år då inte löpt ut fortsätter den att gälla. KFM har således minst två år på sig att driva in fordringen under förutsättning att den överlämnas för indrivning i normal ordning. Det förutsätter att Skatteverket avslutar anståndet inom någon månad efter det beslut/dom har fattats. Om Skatteverket av förbiseende underlåter att avsluta ett anståndsbeslut kan skatten bli preskriberad, utan att KFM har fått möjlighet att driva in beloppet. I avsnitt 22.9 finns en redogörelse för bestämmelserna om preskription för skattefordringar samt för RR:s dom den 21 februari 2005 (mål nr 7081-02).

**Preskription vid anstånd enligt nya regler**

En fordran enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den överlämnades för indrivning. Det finns ingen särskild bestämmelse om preskriptionstid efter anstånd. En sådan vore inte heller möjlig att ha. De fordringar som överlämnas för indrivning är underskott på skattekontot, vilka inte kan hänföras till någon viss skatt. En skatt debiteras skattekontot vid en viss tidpunkt. Beviljas anstånd med skatten krediteras kontot anståndsbeloppet ofta vid en annan tidpunkt. När anståndet avregistreras debiteras skattekontot det belopp som ska betalas. Uppstår det då ett underskott som inte betalas

efter betalningsuppmaning så restförs underskottet. Detta underskott, som inte heller är hänförligt till någon viss skatt, preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då underskottet lämnades för indrivning. Preskriptionstiden kan således inte börja löpa förrän anståndet är avregistrerat och beloppet är restfört.

### 17.3.2 Anstånd när det kan antas att den skattskyldige får befrielse helt eller delvis från skatten

17 kap. 2 § 1 st. 1 SBL

Skatteverket får enligt 17 kap. 2 § 1 st. 1 SBL bevilja anstånd med inbetalning av skatt om det kan antas att den skattskyldige kommer att få helt eller delvis befrielse från skatten.

I prop. 1996/97:100 s. 612 sägs bl.a. följande. ”Bestämmelsen i *första stycket punkt 1* gör det möjligt för skattemyndigheten att bevilja anstånd utan att den skattskyldige har begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut, om det kan antas att den skattskyldige helt eller delvis kommer att befrias från skatten”.

**Skatteverket omprövar beskattningsbeslut**

Om Skatteverket således av någon anledning, på eget initiativ, avser att fatta ett omprövningsbeslut som kan antas innebära befrielse från skatt får verket, i avvaktan på att sådant beslut fattas, bevilja den skattskyldige anstånd med betalning av skatten enligt denna bestämmelse. Som exempel på sådan situation där anstånd kan komma ifråga är om Skatteverket fattat ett felaktigt debiteringsbeslut där den felaktiga skatten är på väg att överlämnas till KFM för indrivning och verket inte omedelbart hinner rätta felet. Är skattefrågan klar är det dock mer lämpligt att Skatteverket, om det är möjligt, i stället direkt fattar ett omprövningsbeslut, vilket innebär att ett beslut om anstånd aldrig blir aktuellt.

**Avräkning för utländsk skatt**

Anstånd enligt denna punkt kan också komma ifråga för skattskyldig, som yrkat avräkning för utländsk skatt med stöd av reglerna i lag (1986:468) om avräkning för utländsk skatt, om han kan göra antagligt att han är berättigad till sådan avräkning.

Anstånd i detta läge kan beviljas med den utländska skatten som kan antas komma att avräknas vid ett senare fattat omprövningsbeslut, dock högst med belopp motsvarande ”underskott vid slutlig skatt” (K-skatt). Observera att anstånd kan beviljas med sådan K-skatt oavsett om den är betald eller

inte. Är den betald helt eller delvis kan anståndet föranleda återbetalningsbart överskott på skattekontot.

*Exempel 1*

Om avräkningsbar utländsk skatt är 100 och svensk K-skatt att betala är 80, varav 50 är betald, så kan anstånd beviljas med maximalt 80.

*Exempel 2*

Om avräkningsbar utländsk skatt är 80 och svensk K-skatt att betala är 100, varav 50 är betald, så kan anstånd beviljas med maximalt 80

**Ackord**

Ackord är en särskild form av befrielse från skatt som Skatteverket enligt 4 § BorgL, om vissa förutsättningar är uppfyllda, får besluta om. Skatteverkets beslut enligt denna bestämmelse innebär inte att verket omprövar ett beskattningsbeslut utan verket fattar i stället ett särskilt beslut om befrielse. Skatteverket har dock, trots rubriksättningen vid 17 kap. 2 § SBL, i en styrsignal den 11 juni 2008 (dnr 131 299987-08/111) tolkat rättsläget så att bestämmelsen kan tillämpas också i en ackordssituation. Om det således i ett specifikt ackordsärende är antagligt att en ackordsuppgörelse kommer att träffas med en skattskyldig kan verket, trots att det inte är fråga om ett omprövningsbeslut, med stöd av 17 kap. 2 § 1 st. 1 SBL, i stället för att avvakta med restföring av skatten, bevilja skattskyldig anstånd med betalningen av den skatt ackordsuppgörelsen avser. Läs vidare i avsnittet 23.3 om indrivning.

### 17.3.3 Anstånd då det är tveksamt om den skattskyldige blir skyldig att betala skatten

17 kap. 2 § 1 st. 2 SBL

Skatteverket får, enligt 17 kap. 2 § 1 st. 2 SBL, bevilja anstånd med inbetalning av skatt om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, dvs. om utgången i ett beskattningsärende är oviss.

Frågan om utgången är oviss eller inte beror på den grad av visshet som krävs i olika typer av ärenden och mål för att staten ska ha framgång i ärendet eller målet (prop. 1996/97:100 s. 418). Anstånd bör beviljas om det framstår som minst lika sannolikt att beskattningsbeslutet inte kommer att bestå som att beslutet kommer att bestå.

**Skälighets-bedömningar och bevisfrågor**

Anstånd ska beviljas i sådana gränsfall då Skatteverket anser att det visserligen finns tillräckligt med omständigheter som talar för att beslutet kommer att bestå, men Skatteverket också är medvetet om att det allmännas ställning i ärendet eller målet inte är starkare än att det rent objektivt sett kan framstå som lika sannolikt att tillräckligt starka skäl inte föreligger för att beslutet kommer att bestå (prop. 1996/97:100 s. 419). Även om sannolikheten för avslag väger över något kan anstånd beviljas. Däremot ska anstånd inte beviljas när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande.

Skatteverket ska således bedöma om taxeringen, eftertaxeringen, efterbeskattningen etc. kan komma att bestå eller inte. Skatteverket ska först klarlägga om omständigheterna är obestridda eller inte. Finns invändningar mot vad som har skett ska Skatteverket pröva om verket har tillräcklig bevisning för att skattebeslutet kommer att bestå.

**Eftertaxering/ efterbeskattning**

Vid eftertaxering/efterbeskattning ställs högre krav på bevisning än vid andra taxerings- eller beskattningsärenden. Anstånd ska i sådana fall beviljas om det vid tidpunkten för anståndsbeslutet framstår som minst lika sannolikt att det uppställda beviskravet, ”mycket sannolikt”, kommer att uppfyllas som att beviskravet inte kommer att uppfyllas. Även om sannolikheten för avslag överväger något ska anstånd kunna beviljas

Detta medför enligt prop. 1996/97:100 s. 419 att det finns möjlighet för en skattskyldig att få anstånd vid eftertaxering även om det är sannolikt att denne haft de påstådda inkomsterna.

**Rättsfrågor**

Det kan råda tvekan om hur lagen ska tolkas. Att den rättsliga frågan är svårbedömd kan utgöra skäl för anstånd. Det kan t.ex. bli fallet när lagstiftningen är konstruerad så att den till viss del överlåter åt de rättstillämpande instanserna att fylla ut olika rekvisit. Råder det då ovisshet om lagens rätta innehåll bör anstånd beviljas. Anstånd bör också beviljas när Skatteverket driver en viss fråga för att få prejudikat (prop. 1989/90:74 s. 340 f).

**Sammanvägningen**

Om det vid en samlad bedömning objektivt sett råder påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som är den riktiga bör detta kunna utgöra grund för anstånd.

Anstånd bör dock inte beviljas bara för att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller mer eller mindre komplicerade frågor (prop. 1989/90:74 s. 341).

Den omständigheten att den skattskyldige inte kommer in med begärd komplettering bör inte anses utgöra hinder för Skatteverket att fatta beslut i anståndsfrågan.

**Snabbt bifall till begäran om omprövning eller överklagande av ett beskattningsbeslut**

Om Skatteverket avser att fatta beslut helt i enlighet med den skattskyldiges begäran om omprövning eller överklagande av ett beskattningsbeslut bör verket, om det är möjligt, i stället direkt fatta ett omprövningsbeslut. Anstånd med betalning av skatten bör därmed aldrig komma ifråga. I och med omprövningsbeslutet, som innebär helt bifall, förfaller begäran om anstånd. Anståndsansökan bör avskrivas från vidare handläggning i samband med att omprövningsbeslutet fattas.

**Med vilket belopp bör anstånd beviljas vid tveksamhet**

Enligt 17 kap. 9 § SBL ska anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Anstånd bör beviljas högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma, dock inte med högre belopp än ”underskott av slutlig skatt” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt. Se exempel i avsnitt 17.14. Anstånd bör inte heller beviljas så att överskjutande ingående mervärdesskatt uppkommer.

**Interimistiskt beslut om anstånd hos Skatteverket**

Utgångspunkten i svensk lagstiftning är att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett taxerings- eller beskattningsbeslut inte inverkar på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör. Ett beskattningsbeslut är således omedelbart verkställbart, se 23 kap. 7 och 8 §§ SBL. Skatteverket får dock enligt bestämmelser i 17 kap. SBL bevilja anstånd med inbetalningen av skatt bl.a. vid omprövning eller överklagande. Anståndsreglerna i SBL utgör en specialreglering av inhibitionsinstitutet på skatteområdet som medför att de allmänna bestämmelserna om inhibition i 29 § FL och 28 § FPL inte är tillämpliga för det fall skattskyldig kommer in till Skatteverket och begär omprövning av eller överklagar ett beskattningsbeslut och samtidigt begär att han inte ska behöva betala skatten i avvaktan på att hans ärende prövas i sak. Skatteverket ska i denna situation pröva skattskyldigs begäran enligt reglerna i 17 kap. 2 och 2 a §§ SBL.

Om skattskyldig till Skatteverket i stället kommer in med en begäran om omprövning av ett redan fattat anståndsbeslut och i samband därmed begär att verket ska fatta beslut om att skjuta upp betalningen av skatten i avvaktan på att verket omprövar anståndet blir rättsläget ett annat. I SBL finns inga bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i avvaktan på att verket omprövar ett anståndsbeslut. I sådant fall återstår för verket att

pröva sådan begäran enligt de allmänna förvaltningsrättsliga reglerna i FL. I 29 § FL finns en bestämmelse om inhibition. En grundförutsättning för att en myndighet ska kunna besluta om inhibition enligt FL är att myndigheten ska pröva ett överklagande. Eftersom Skatteverket i denna situation inte ska pröva ett överklagande av anståndet utan ompröva beslutet följer att verket inte i denna situation har några lagliga möjligheter att medge skattskyldigs begäran om att, i avvaktan på verkets omprövning av anståndsbeslutet, skjuta upp betalningen av skatten. En sådan begäran ska därför avslås.

Om skattskyldig i stället överklagar Skatteverkets anståndsbeslut och begär inhibition ska Skatteverket göra den omprövning av anståndsbeslutet som stadgas i 22 kap. 6 § SBL och 6 kap. 6 § TL (i förarbetena till TL benämnd obligatorisk omprövning). Skattskyldigs begäran om inhibition ska inte prövas av Skatteverket utan av allmän förvaltningsdomstol. Skatteverkets omprövningsbeslut och begäran om inhibition ska skyndsamt överlämnas till domstol för prövning. I samband därmed kan Skatteverket, i ett till omprövningsbeslutet bilagt särskilt yttrande, uttala sin inställning i inhibitionsfrågan.

En ytterligare situation då skattskyldig hos Skatteverket kan komma in och begära inhibition är följande. Skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och ansökt om anstånd med stöd av reglerna i 17 kap. 2 och 2 a §§ SBL. Han har därutöver begärt att han inte ska behöva betala skatten i avvaktan på att Skatteverket prövar anståndsansökan. Den senare begäran från skattskyldig får tolkas som en begäran om att Skatteverket ska besluta i anståndsärendet interimistiskt, dvs. att verket ska fatta någon form av handläggningsanstånd i avvaktan på att Skatteverket prövar anståndsansökan. I SBL finns inga bestämmelser om sådant handläggningsanstånd utan även här blir det fråga om att pröva sådan begäran enligt de allmänna förvaltningsrättsliga reglerna i FL och då närmast 29 § FL. Inte heller i denna situation finns det någon möjlighet för verket att med stöd av 29 § FL bevilja något interimistiskt anstånd. Skatteverket ska nämligen inte heller i detta läge pröva något överklagande om anstånd utan verket ska fatta ett grundbeslut om anstånd enligt reglerna i 17 kap. 2 och 2 a §§ SBL. Skatteverket ska således avslå skattskyldigs begäran i denna del.

**Interimistiskt beslut om anstånd i förvaltningsdomstol**

För en förvaltningsdomstol, som ska pröva överklagande av Skatteverkets beslut att inte medge skattskyldig anstånd med stöd av 17 kap. 2 och 2 a §§ SBL, är rättsläget ett annat vad avser möjligheterna att meddela interimistiska beslut om anstånd.

RR har i ett avgörande den 23 juli 1998 (RÅ 1998 not 143) beslutat att

- meddela prövningstillstånd i KR i anståndsmål samt
- medge anstånd med betalning av den tillkommande skatten i avvaktan på att anståndsärendet avgörs av KR, dock längst till tre månader efter LR:s avgörande i det överklagade taxeringsmålet.

RR förordnade således interimistiskt, med stöd av 28 § FPL, om anstånd i avvaktan på rättens överprövning av anståndsfrågan.

RR har även efter SBL:s ikraftträdande, se RÅ 2002 not 147 och 148, beslutat att meddela prövningstillstånd i anståndsmål i KR och samtidigt medge interimistiskt uppskov med betalning av skatten i avvaktan på KR:s avgörande i anståndsmålet. Även i senare avgöranden från RR, se RÅ 2006 ref. 77, har RR beslutat om detsamma.

### 17.3.4 Anstånd då det medför betydande skadeverkningar för den skattskyldige att betala skatten

17 kap. 2 § 1 st. 3 SBL

Genom denna bestämmelse kan Skatteverket medge anstånd även i andra fall än enligt punkt 2.

För att anstånd ska beviljas enligt punkt 3 ska

- skattskyldig ha begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut,
- det föreligga någon möjlighet att den skattskyldige ”vinner” (någon tveksamhet) och
- medföra betydande skadeverkningar att betala eller vara oskäligt att betala innan beslut/dom fått laga kraft (oskäligt).

**Någon tveksamhet**

För att anstånd ska beviljas krävs att det inte är helt uteslutet att den skattskyldige kan vinna bifall till sina yrkanden

**Saknar tillgångar**

Anstånd bör i normalfallet inte beviljas enligt den här grunden om den skattskyldige helt saknar tillgångar.

I betänkandet Uppbördsfrågor (SOU 1965:23 s. 79) anförde utredningen bl.a.

> ”Enligt vår mening finns det knappast anledning att bevilja anstånd åt skattskyldig, som utan större svårigheter förmår att inbetala den i enlighet med den överklagade taxeringen påförda skatten … anser vi att frågan om anstånd i princip skall bedömas enbart med beaktande av den skattskyldiges ekonomiska situation.”

Skatteverket ska ta fram en helhetsbild av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden.

I prop. 1967:130 s. 119 anförde departementschefen bl.a.

> ”Beträffande villkoret att skattebetalningen skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige kan jag helt ställa mig bakom utredningens uttalanden. Därav följer att skattekrav endast undantagsvis bör bli orsak till fastighetsförsäljning när tvist föreligger om taxeringen. Å andra sidan kan uppenbarligen en ovillkorlig anståndsrätt när skattebetalningen förorsakar försäljning av viss egendom inte godtas.”

Han angav även att det enligt hans ”mening vanligtvis är obilligt att utkräva skatt innan slutligt beslut föreligger, om skattskyldigs taxering beror på att taxeringsintendenten driver viss fråga för att få prejudikat.”

I prop. 1989/90:74 s. 342 framhölls följande: ”Framförallt har man velat förhindra att betalningsreglerna framtvingar försäljning av fastigheter, rörelse eller annan egendom som är av stor betydelse för den skattskyldiges ekonomi och hans möjligheter att i fortsättningen uppehålla och behålla den verksamhet han har sin försörjning av.”

Förutsättningarna för oskälighetsanstånd bör prövas även om den skattskyldige inte begärt det. Med undantag för de fall som drivs i prejudikatsintresse, bör anstånd inte beviljas i andra fall än där betalning skulle tvinga fram en avyttring av särskild egendom t.ex. fastighet vari sökanden bedriver näringsverksamhet. Att skattekravet kan tvinga fram avyttring av annan fastighet än näringsfastighet bör normalt inte anses utgöra skäl för anstånd.

**Med vilket belopp bör anstånd beviljas på grund av oskälighet**

Enligt 17 kap. 9 § SBL ska anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Anstånd bör begränsas till den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma, och inte beviljas med högre belopp än ”underskott av slutlig skatt” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt. Anståndet bör dock i oskälighetsfallen begränsas till underskottet på skattekontot under innevarande period i de fall skatten har debiterats kontot.

### 17.3.5 Säkerhet enligt 17 kap. 3 § SBL

17 kap. 3 § SBL

Innan Skatteverket beviljar anstånd i tveksamhetsfall eller oskälighetsfall ska Skatteverket ta ställning till om den skattskyldige har förutsättningar eller vilja att betala skatten som verket överväger att medge anstånd med.

Det är Skatteverket som ska föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd beviljas utan säkerhet. Det är inte den skattskyldige som ska visa att han förmår betala skatten (prop.1989/90:74 s. 343).

**Säkerhet får inte krävas**

Skattverket får inte kräva säkerhet i de fall anstånd beviljas på grund av att skatten kan antas komma att falla bort (17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL). Säkerhet får inte heller krävas då anstånd beviljas på grund av att det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked (17 kap. 2 § 2 st. SBL), se avsnitt 17.3.6.

Om den skattskyldige ansöker om anstånd med betalningen av ett skattetilläggsbelopp får säkerhet inte krävas (17 kap. 3 § 3 st. SBL). Avser ansökan om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten får säkerhet endast krävas för belopp motsvarande skattebeloppet jämte eventuell ränta men alltså inte för skattetilläggsbeloppet (prop. 2002/03:106 s. 250).

**Särskilda skäl**

Kan Skatteverket göra sannolikt att den skattskyldige inte har förutsättningar eller vilja att betala skatten i rätt tid då anståndet upphör får anstånd beviljas endast om säkerhet ställs. Om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl kan anstånd beviljas utan säkerhet.

**Skattefrågan avgörs inom kort**

Enligt RÅ 1993 ref. 89 kan särskilda skäl vara att skattefrågan kommer att avgöras inom kort.

Regeringsrätten har i tre mål (RÅ 2002 ref. 55 och 64 samt RÅ 2002 not 155) behandlat frågan om särskilda skäl förelegat för

anstånd med betalning av skatt utan krav på säkerhet Rättsfallen är refererade i Skatteverkets rättsfallsprotokoll 26/2002.

**Förutsättningar att betala saknas**

Den skattskyldiges förmåga att betala skatten beror naturligtvis på hans ekonomiska situation, dvs. på hans inkomstförhållanden och hans förmögenhets-/skuldförhållanden.

**Betalningsoförmåga**

Om den skattskyldige är restförd visar det normalt att det brister i betalningsvilja eller betalningsförmåga. Om den skattskyldige anför att tillgångar saknas för att betala skatten och att kravet kommer att leda till konkurs är det visat att betalningsförmåga saknas. I RÅ 2002 ref. 55 (Atraco AB i likvidation) fann dock RR att det vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet förelåg särskilda skäl att medge anstånd med betalningen utan krav på säkerhet. I målet framkom inget som skulle medföra en försämring av statens möjligheter att erhålla betalt för den tillkommande skatten efter det slutliga beslutet. RR kan ha tagit fasta på likvidatorns viljeyttring att betala in bolagets likvida medel på ett spärrat konto som, för den händelse bolaget skulle förlora skatteprocessen, skulle tillföras Skatteverket.

I RÅ 2002 not 155 (Nordströms Lyft- och Sjötransporter AB) kom RR till motsatt slut, dvs. att särskilda skäl inte förelåg att avstå från kravet på säkerhet. RR ansåg att det i utredningen saknades tillförlitligt underlag för att bedöma om ett anstånd utan krav på säkerhet skulle medföra en försämring av statens möjligheter att få betalt.

**Betalningsovilja**

I RÅ 2002 ref. 64 (Glenmuir Ltd) fann RR att ett beslut om anstånd med betalning skulle vara förenat med krav på säkerhet. Skatteverket hade fört fram omständigheter som talade mot att anstånd skulle beviljas utan krav på säkerhet. Skatteverket hade visat att det kunde antas att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. I målet fanns omständigheter som visade på en ovilja från bolagets sida att över huvud taget medverka i utredningen samt att bolaget avyttrat fast egendom i Sverige.

Mot bakgrund av Regeringsrättens domar från 2002 är det viktigt att Skatteverket utreder den skattskyldiges ekonomiska situation i alla ärenden där utgången i sakfrågan är oviss. I en överklagandesituation bör Skatteverket yttra sig om man anser att krav på säkerhet bör ställas för det fall domstolen skulle medge anstånd med betalningen. Ett sådant yttrande är inte en del av anståndsbeslutet utan ska bifogas i en särskild bilaga.

Om domstolen sedermera i en dom, i motsats till Skatteverket, finner utgången i sakfrågan som oviss och således medger skattskyldig anstånd dock med villkoret att säkerhet ska ställas innebär det att skattskyldig måste, för att anstånd ska kunna beslutas hos Skatteverket, lämna in godtagbar säkerhet. Vilka former av säkerheter skattskyldig kan lämna framgår av 17 kap. 3 § SBL. Om skattskyldig inte kan lämna sådan godtagbar säkerhet innebär detta att Skatteverket inte kan besluta om anstånd. Skatteverket ska vid sådant förhållande fatta ett avslagsbeslut, vilket beslut kan överklagas av skattskyldig i länsrätten.

**Omprövning vid försämrad betalningsförmåga**

Får Skatteverket kännedom om att den skattskyldiges betalningsförmåga eller betalningsvilja har förändrats väsentligt till det sämre sedan anståndet beviljades bör verket med stöd av 17 kap. 11 § SBL ompröva anståndet. Verket bör normalt, innan man upphäver anståndet, erbjuda skattskyldig möjlighet att ställa säkerhet för fortsatt anstånd.

**Begäran om säkerhet**

Om Skatteverket avser att medge anstånd under förutsättning att säkerhet ställs ska Skatteverket enligt 46 § 1 st. SBF underrätta den skattskyldige om den tid inom vilken säkerhet ska lämnas. Det förhållande att den skattskyldige förhåller sig helt passiv till en sådan underrättelse eller underlåter att lämna uppgift om sin ekonomiska ställning utgör inte något hinder för Skatteverket att fatta beslut i anståndsfrågan när svarstiden har gått Skatteverket bör i underrättelsen förklara

- att verket bedömt att utgången i omprövnings-/överklagandeärendet är oviss alternativt att anstånd kan beviljas endast enligt punkt 3,
- varför den skattskyldige bedöms sakna betalningsförmåga,
- att säkerhet krävs för att anstånd ska beviljas,
- när säkerhet senast ska ha inkommit till Skatteverket,
- vad säkerheten ska bestå av,
- att ansökan om anstånd kommer att avslås om säkerhet inte inkommer såvida den skattskyldige inte kan göra troligt att han har förutsättningar att betala skatten samt
- att hög kostnadsränta kan komma att debiteras efter förfallodagen om anstånd inte beviljas.

Den höga räntan debiteras på underskott över 10 000 kr på skattekontot från skattens förfallodag fram till dess skatten som ingår i ett underskott på skattekontot restförs eller betalas.

Den skattskyldige bör normalt få tre veckor på sig för att kunna få fram den säkerhet som Skatteverket kräver.

Om indrivning inte redan har begärts, dvs. om skatten ännu inte har restförts, bör Skatteverket avvakta med restföring under den tid som den skattskyldige har på sig att inkomma med begärd säkerhet. Den skattskyldige ska dock upplysas om vilka räntekonsekvenserna i sådant fall blir för det fall yrkat anstånd inte skulle beviljas. Om den skattskyldige då begär att det aktuella beloppet ska överlämnas för indrivning bör Skatteverket göra detta.

**Bankgaranti eller annan form av borgen**

Säkerheten bör omfatta anståndsbeloppet jämte ränta och vara en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse, nedan bankgaranti, eller någon annan form av borgen. Borgen ska ställas såsom för egen skuld. Annan borgen än bankgaranti bör godtas endast i undantagsfall och då endast om den bedöms vara likvärdig med en bankgaranti. Eftersom värdet av en borgensförbindelse snabbt kan försämras måste Skatteverket löpande bevaka värdet av en sådan säkerhet.

Säkerheten får inte vara tidsbegränsad. Det är, med hänsyn till att det av praktiska skäl är omöjligt att beräkna till vilket belopp räntan på anståndsbeloppet kommer att uppgå till vid anståndstidens utgång, lämpligt att säkerheten utformas på så sätt att den ska omfatta, förutom anståndsbeloppet, den ränta som uppkommer vid anståndstidens utgång.

**Överklaga**

Den skattskyldige kan inte överklaga Skatteverkets krav på säkerhet utan han får i så fall överklaga det i samband med hans överklagande av Skatteverkets beslut i anståndsfrågan.

**Bevaka säkerhet**

Skatteverket ska bevaka ställd säkerhet och får ta den i anspråk vid anståndstidens utgång (46 § 2 st. SBF och 17 kap. 3 § SBL).

**Ta säkerheten i anspråk**

I samband med att anståndet upphör får den skattskyldige ett meddelande om detta av Skatteverket. Han får också veta när anståndsbeloppet senast ska vara betalt. När skattskyldig får sådant meddelande bör också den som lämnat säkerhet för anståndet upplysas om att anståndet upphör. Denne bör dessutom få veta att Skatteverket, om betalning inte erläggs, kommer att ta säkerheten i anspråk.

Det krävs inte att anståndsbeloppet är överlämnat till KFM för indrivning för att Skatteverket ska kunna agera. Det räcker med att förfallodagen är passerad. För det fall den situationen uppkommer att anståndsbeloppet inte är betalt när anståndstiden gått ut får Skatteverket, i ett beslut, ta säkerheten i anspråk. Beslutet att ta säkerheten i anspråk är enligt vad som framgår i prop. 1996/97:100 s. 612 inte ett överklagbart beslut. Skatteverket ska därefter överlämna säkerheten till KFM för indrivning. Av 13 § 2 IndrL. och vad som uttalas i förarbetena till SBL framgår att någon speciell exekutionstitel inte behövs för att KFM ska kunna utmäta borgensåtagandet. Om anståndsbeloppet betalas ska säkerheten återställas till den som utfärdat den och den skattskyldige meddelas härom. Säkerheten sänds i rekommenderat brev med mottagningsbevis.

**Ersättning för kostnader för ställd säkerhet**

I 17 kap. 3 § 2 st. SBL finns en särskild bestämmelse om att staten ska ersätta den skattskyldige för hans kostnader för ställd säkerhet.

Kostnader för säkerheten, t.ex. avgift för bankgaranti, ska ersättas av staten till den del yrkandet i omprövningsärendet eller det överklagade målet bifalls.

### 17.3.6 Anstånd när det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked

17 kap. 2 § 2 st. SBL

Om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får verket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i ärendet om förhandsbesked. Anstånd ska ges utan säkerhet.

Anstånd bör beviljas högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de tveksamma frågorna, dock inte med högre belopp än ”underskott av slutlig skatt” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt.

### 17.3.7 Anstånd med betalning av skattetillägg

17 kap. 2 a § SBL

**Anstånd med skattetillägg**

I 17 kap. 2 a § SBL anges att även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda ska Skatteverket efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med betalningen av skattetillägget, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till

länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Detta ska dock inte gälla vid begäran om omprövning, om den skattskyldige tidigare har beviljats anstånd enligt 2 a § i avvaktan på Skatteverkets omprövning avseende samma fråga.

Anstånd med stöd av bestämmelserna kommer således att kunna beviljas två gånger för prövningen av en och samma fråga, nämligen om den skattskyldige först begär omprövning av Skatteverkets beslut och i samband därmed begär anstånd och när det ärendet är avgjort och den skattskyldige överklagar frågan till länsrätten och ånyo begär anstånd (prop. 2002/03:106 s. 249).

**Anståndstiden**

Anståndstiden får bestämmas till dess att Skatteverket har meddelat beslut i omprövningsärendet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut, eller vid överklagande till länsrätten, till dess att länsrätten har meddelat beslut med anledning av överklagandet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut. Det har ingen betydelse för anståndstiden vid vilken tidpunkt länsrättens beslut får laga kraft (prop. 2002/03:106 s. 249). Skatteverket beviljar dock i normalfallet inte anstånd längre än till den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut med anledning av omprövningen/överklagandet fattades.

Genom bestämmelsen garanteras en skattskyldig anstånd, om denne begärt det, med att betala skattetillägget till dess att den skattskyldige erhållit en domstolsprövning (i länsrätten) av det bakomliggande beslutet (taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslutet). Prop. 2002/03:106 s. 249.

**Anståndsbelopp**

Enligt 17 kap. 9 § 2 st. SBL ska anstånd enligt 2 a § beviljas med ett belopp motsvarande det beslutade skattetilläggsbeloppet.

I Skatteverkets utbildningsmaterial PE/U 44-581:3, utgåva 1 avsnitt 7.3 anger Skatteverket som sin uppfattning att om den skattskyldige för talan som enbart till viss del kan påverka uttaget av skattetillägg bjuder rimligen logiken att anstånd bara ska beviljas med skattetillägget till den del det kan påverkas av talan.

## 17.4 Anstånd vid återföring av periodiseringsfonder

17 kap. 3 a § SBL

Om den skattskyldige begär att periodiseringsfonder enligt 30 kap. 10 a § IL helt eller delvis inte ska återföras och om det kan antas att den skattskyldige kommer att få bifall till sin begäran får Skatteverket bevilja anstånd med betalning av den slutliga skatten som belöper på dessa återföringar. Anståndstiden får bestämmas till längst en månad från den dag då beslut om taxering för följande år fattades.

## 17.5 Anstånd vid avyttring

17 kap. 4 § SBL

### 17.5.1 Allmänt

Anstånd kan i vissa fall beviljas om en avyttring medför inkomstbeskattning.

Förutsättningarna är att det finns särskilda skäl och

- att avyttringen gjorts mot betalning under minst tre år (fall 1), eller
- att det är osäkert om avyttringen kommer att bestå (fall 2).

Avyttringen kan avse exempelvis fastighet, bostadsrätt, näringsverksamhet eller aktie eller andel i handelsbolag. Anstånd på denna grund får inte omfatta belopp som motsvarar mervärdesskatt som ingår i slutlig skatt (prop. 1996/97:100 s. 612). Däremot kan anståndet gälla t.ex. belopp som motsvarar egenavgifter och särskild löneskatt på förvärvsinkomster som beror på avyttringen.

Syftet med bestämmelsen är att vid betalningsproblem, som beror på att beskattning sker innan betalning erhållits, kunna medge uppskov med att betala skatt i avvaktan på att likvid inflyter.

**Anståndstid**

Anståndstiden i fall 1 ovan får bestämmas till längst två år.

I prop. 1996/97:100 s. 427 uttalas att en rimlig anståndstid i dessa fall inte torde vara längre än ett år. Möjlighet bör dock finnas att bestämma anståndstiden till två år räknat från den tidpunkt då skatten rätteligen skulle ha betalats.

Normalt bör anstånd ges under ett år. Om betalningen ska ske under längre tid än tre år kan anstånd ges under längre tid än ett år. Anstånd får dock aldrig ges för längre tid än två år.

Anståndstiden bör vara beroende av hur betalningarna fördelar sig under betalningstiden och vad som erhållits då skatten förfaller till betalning.

I fall 2 får anståndstiden inte heller beviljas för längre tid än två år, dock längst tre månader efter det att anståndsorsaken upphört. I de fall osäkerheten om avyttringen ska bestå, kvarstår även efter tvåårsperiodens utgång och det inte är fråga om en omprövning eller ett överklagande kan Skatteverket, om synnerliga skäl föreligger, medge ytterligare anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL.

### 17.5.2 Anstånd vid avyttring mot betalning under minst tre år

17 kap. 4 § 1 st. 1 p SBL

För att anstånd ska kunna beviljas krävs att det är ett underskott på skattekontot. Det kan inte finnas särskilda skäl att medge anstånd om skatten är betald.

**Särskilda skäl**

”Särskilda skäl att medge anstånd … får anses finnas när skatten till följd av avyttringen blir särskilt hög. Om den slutliga skatten till följd av avyttringen blivit mer än dubbelt så stor som medeltalet av den genomsnittliga skatten för jämförbara taxeringsår bör anstånd kunna komma i fråga enligt punkt 1.” (prop. 1996/97:100 s. 613).

Vid beräkningen av den genomsnittliga skatten för jämförbara taxeringsår bör det normalt vara tillräckligt att ta hänsyn till de senaste tre taxeringsåren. Skatteutfallet för tidigare år bör dock beaktas om detta skulle leda till ett mer rättvisande resultat.

Dessutom bör förutsättningen vara att betalning motsvarande skattebeloppet inte erhållits då skatten förfaller till betalning.

Om betalning i anledning av försäljningen erhållits för del av kapitalskatten innan den förfaller till betalning kan anstånd inte medges med belopp motsvarande denna betalning.

**Anståndsbelopp**

*Exempel*

a) Stina säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 december 2006. Försäljningen beskattas vid 2007 års taxering. Skatten på vinsten blir 720 000 kr. Stina får

”underskott av slutlig skatt” med 830 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2008.

Stinas slutliga skatt har varit

vid 2004 års taxering 110 000 kr
vid 2005 års taxering 110 000 kr
vid 2006 års taxering 120 000 kr
vid 2007 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske
med 1 000 000 kr den 20 januari 2006,
med 1 000 000 kr den 20 januari 2007,
med 1 000 000 kr den 20 januari 2008.

Stina bör inte beviljas anstånd. Hon har fått hela köpeskillingen 3 000 000 kr innan skatten förfallit till betalning.

b) Maria säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 december 2006. Försäljningen beskattas vid 2007 års taxering. Skatten på vinsten blir 720 000 kr. Maria får ”underskott av slutlig skatt” med 830 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2008.

Marias slutliga skatt har varit
vid 2004 års taxering 110 000 kr
vid 2005 års taxering 110 000 kr
vid 2006 års taxering 120 000 kr
vid 2007 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske
med 500 000 kr den 20 december 2006,
med 500 000 kr den 20 december 2007,
med 2 000 000 kr den 20 december 2008.

Maria har innan skatten förfallit till betalning fått mer köpeskilling än vad som motsvarar skatten. Om hon har fått belopp motsvarande skatten kontant bör hon inte få anstånd. Om de första likviderna eller en stor del av dem består i att köparen övertar lånen på fastigheten bör anstånd kunna beviljas under ett år.

c) Lena säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 december 2006. Försäljningen beskattas vid 2007 års taxering. Skatten på försäljningen blir 720 000 kr. Lena får ”underskott av slutlig skatt” med 830 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2008.

Lenas slutliga skatt har varit
vid 2004 års taxering 110 000 kr
vid 2005 års taxering 110 000 kr
vid 2006 års taxering 120 000 kr
vid 2007 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske

med 300 000 kr den 20 december 2006,
med 300 000 kr den 20 december 2007,
med 300 000 kr den 20 december 2008,
med 300 000 kr den 20 december 2009,
med 300 000 kr den 20 december 2010,
med 300 000 kr den 20 december 2011,
med 300 000 kr den 20 december 2012,
med 300 000 kr den 20 december 2013,
med 300 000 kr den 20 december 2014,
med 300 000 kr den 20 december 2015.

Lena har inte, innan skatten för taxeringsåret 2007 förfaller till betalning, uppburit betalning för fastighetsförsäljningen motsvarande hela kapitalskatten på försäljningen. Lena bör därför kunna beviljas anstånd. Hon kan dock bara beviljas anstånd med 120 000 kr (=720 000 - 300 000 - 300 000). Om betalning erhållits för del av kapitalskatten innan den ska betalas ska nämligen anstånd inte medges med belopp motsvarande denna betalning. Lena kan beviljas anstånd t.o.m. den 26 december 2008, dvs. fram till dess hon erhåller ytterligare 300 000 kr i betalning för försäljningen.

### 17.5.3 Anstånd vid avyttring när det är osäkert om avyttringen kommer att bestå

17 kap. 4 § 1 st. 2 p SBL

**Särskilda skäl**

I förarbetena anges att särskilda skäl att medge anstånd enligt punkt 2 bör kunna anses finnas avseende den del av skatten som med minst ett halvt prisbasbelopp överstiger sådan del av köpeskillingen som blivit tillgänglig för lyftning före avyttringsårets utgång (prop. 1996/97:100 s. 613).

**Anståndsbelopp**

*Exempel*

Försäljning av privatbostad – osäkert om köpet består på grund av tvist.

| | |
|---|---|
| Skattepliktig vinst | 200 000 kr |
| Skatt | 60 000 kr |
| Köpeskilling tillgänglig för lyftning före beskattningsåret utgång | 30 000 kr |
| Ett halvt prisbasbelopp | 20 150 kr |
| **Beräkning av anståndsbelopp** | |
| Skatt | 60 000 kr |
| Köpeskilling tillgänglig för lyftning före beskattningsårets utgång | - 30 000 kr |
| Ett halvt prisbasbelopp | - 20 150 kr |
| Anstånd beviljas med | 9 850 kr |

Se även vad som anförts ovan under anståndstid i avsnitt 17.5.1.

## 17.6 Anstånd med betalning av punktskatt

17 kap. 4 a § SBL

Har skyldighet att redovisa punktskatt för lager av varor inträtt på grund av att den skattskyldige har upphört med den skattepliktiga verksamheten eller upphört att vara godkänd upplagshavare eller lagerhållare, får Skatteverket medge anstånd med betalning av skatten om det finns särskilda skäl. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad då skatten senast ska betalas.

## 17.7 Anstånd vid totalförsvarstjänstgöring – ”militäranstånd”

17 kap. 5 § SBL

**Militäranstånd**

Syftet med bestämmelsen är att vid tillfälliga betalningsproblem pga. militärtjänstgöring ge ett kort rådrum att skaffa fram pengar för att betala skatt som inte ska ändras.

Skatteverket får bevilja anstånd med inbetalning av skatt om den skattskyldiges betalningsförmåga blivit nedsatt på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt. Det krävs dock att tjänstgöringen varar minst 60 dagar och att skatten förfaller till betalning under tiden för tjänstgöringen eller

under någon av de tre därefter närmast följande månaderna. Detsamma gäller vid tjänstgöring av

- officerare på reservstat, reservpersonal eller reservofficerare,
- krigsfrivillig personal
- hemvärnspersonal
- medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

Enligt lagtexten kan anstånd beviljas med alla skatter enligt SBL. Enligt prop. 1996/97:100 s. 425 bör dock anståndet normalt inte omfatta belopp som motsvaras av mervärdesskatt och avdragen skatt. Anledningen till det är att pengar motsvarande mervärdesskatt och avdragen skatt får förutsättas finnas tillgängliga för inbetalning, eftersom den skattskyldige fungerar som statens uppbördsman för dessa skatter. Som exempel på när anstånd undantagsvis kan aktualiseras för mervärdesskatt eller avdragen skatt kan nämnas den situationen att en av få uppdragsgivare har ställt in sina betalningar eller har försatts i konkurs och den skattskyldige därför inte har fått betalt för utfört arbete.

**Anståndstid**

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör.

**Omprövning av anstånd på grund av överskott på skattekontot**

Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto efter det att anstånd beviljats enligt 17 kap. 5 § SBL bör återbetalning inte ske utan det medgivna anståndet bör omprövas (17 kap. 11 § SBL).

## 17.8 Anstånd vid handläggning av ärende om undvikande av dubbelbeskattning

17 kap. 6 § SBL

Syftet med bestämmelsen är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som helt eller delvis kan komma att falla bort pga. tillämpning av skatteavtal.

Regleringen gäller de fall då skattskyldig – trots att skatteavtal finns med annan stat – har beskattats för samma inkomst eller förmögenhet både här i Sverige och i en främmande stat. Den ”dubbelbeskattning” som därvid uppstår kan i sådana fall undanröjas genom en ömsesidig överenskommelse med den

främmande staten. Sådana ärenden handläggs fr.o.m. den 1 januari 2006 i normalfallet av Skatteverket enligt 1 § förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal. Enligt 2 § i samma förordning kan regeringen om ärendena är av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet avgöra ärendena efter yttrande av Skatteverket.

**Anståndsbelopp**

Beslut om anstånd meddelas av den som beslutar i ärendet, dvs. regeringen eller Skatteverket.

**Anståndstid**

Anstånd får enligt 17 kap. 6 § andra stycket SBL bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut i ärendet fattades. I praktiken innebär det att ett anståndsbeslut normalt kommer att beviljas till den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag då beslut fattades.

## 17.9 Anstånd på grund av synnerliga skäl

17 kap. 7 § SBL

Enligt 17 kap. 7 § SBL får Skatteverket, om det finns synnerliga skäl, bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1–6 §§.

**Ansökningstid**

I 17 kap. 7 § SBL finns ingen senaste ansökningstid föreskriven. Skatteverket måste dock ges en skälig tid att handlägga en ansökan. Med hänsyn till de konsekvenser som kan uppstå för skattskyldig om skatter inte betalas i rätt tid och då Skatteverkets lagliga möjligheter att avvakta med att lämna obetalda skatter till KFM för indrivning är starkt begränsade, är det av största vikt att skattskyldig i god tid före skatternas förfallodagar kommer in med anståndsansökan.

**Restriktiv tillämpning**

Syftet med bestämmelsen i 17 kap. 7 § SBL är att vid tillfälliga betalningsproblem medge den skattskyldige en kortare tids rådrum att skaffa fram pengar för att betala skatt som inte ska ändras. I prop. 1996/97:100 s. 423 anges att anståndsgivningen ska vara restriktiv. På sidorna 421 och 422 i nämnda proposition diskuteras konsekvenserna av att eventuellt ta bort Skatteverkets möjlighet att ge anstånd då den skattskyldige har betalningsproblem (KFM kan ju ge uppskov med betalningen). Man fann dock att det ur den enskildes synvinkel fanns ett intresse av att Skatteverket skulle kunna meddela anstånd. Regeringen fann därför att detta anståndsinstitut skulle finnas kvar. Anståndstiden skulle dock begränsas så långt som

möjligt. Särskild restriktivitet borde iakttas om anstånd sökts av näringsidkare eller för betydande belopp.

**Synnerliga skäl**

Anstånd får beviljas endast om det föreligger synnerliga skäl. Det är den skattskyldige som ska visa att sådana föreligger.

Av ovannämnda prop. s. 421 och 422 framgår att bestämmelsen framför allt tar sikte på skattskyldiga som söker anstånd pga. nedsatt skattebetalningsförmåga och som vid något enstaka tillfälle oförvållat hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter, men som har goda möjligheter att efter en kortare tids anstånd betala skatteskulden. Lagstiftaren menade att det i dessa fall skulle vara mindre tilltalande med en omedelbar restföring av skatteskulden.

I nämnda förarbeten s. 422 uttalas vidare att avgörande för att ge anstånd bör vara att en viss tids betalningsanstånd är till fördel för både den skattskyldige och det allmänna. Det bör klart framgå att betalningsanstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna. Huvudsyftet är att den skattskyldige ska ges möjlighet att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller realisera tillgångar.

**Betalningsförmåga**

Avgörande vid bedömningen av om anstånd kan beviljas eller inte är att Skatteverket får information från den skattskyldige om hur han tänkt komma tillrätta med sina betalningsproblem och därmed hur hans betalningsförmåga kommer att vara vid anståndstidens utgång. Om han inte kan visa att han kan betala när anståndstiden löper ut, kan han inte heller anses ha visat att han är hjälpt av en kortare tids anstånd. Det finns därmed också en risk för att ett betalningsanstånd kan komma att leda till en kreditförlust för det allmänna.

**Tidigare restförd**

Att den skattskyldige har skatteskulder för indrivning hos KFM talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och att han skulle kunna betala vid anståndstidens utgång. Normalt får det även ses som uteslutet med anstånd om andra fordringar än skattefordringar ligger för indrivning hos KFM. Även det förhållandet att den skattskyldige varit aktuell hos KFM under senare år talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och därmed mot att ge anstånd (se prop. 1996/97:100 s. 422).

**Oförvållad situation**

En grund för anstånd, som gäller för såväl löntagare som näringsidkare, kan vara att skattebetalningsförmågan blivit oförvållat nedsatt pga. sjukdom, olycksfall eller arbetslöshet.

För att det ska vara möjligt att bevilja betalningsanstånd i en sådan uppkommen oförvållad situation krävs det dock att den

skattskyldige också kan visa att han är hjälpt av en kortare tids anstånd och att han vid anståndstidens utgång kan betala skatten.

Vid sjukdom, olycksfall eller arbetslöshet bör det alltså vara möjligt för den skattskyldige att, under tid han anpassar sin ekonomi till de nya förhållandena och till den ersättning han eventuellt får från Försäkringskassan, erkänd arbetslöshetskassa osv., beviljas en kortare tids betalningsanstånd. Om det emellertid redan vid ansökningstillfället står klart att de ekonomiska förhållanden han kommer att leva under inte ger honom ekonomiskt utrymme att betala anståndsbeloppet vid anståndstidens utgång ska han inte beviljas anstånd. Den skattskyldige kan då inte anses ha visat att han är hjälpt av en kortare tids rådrum och att staten inte kommer att drabbas av kreditförlust.

**Dödsbo**

Det bör också vara möjligt för ett dödsbo att beviljas anstånd där medel finns i boet men dessa inte är omedelbart tillgängliga.

**Näringsidkare**

Av sidan 423 i ovannämnda prop. framgår att särskild restriktivitet bör iakttas om anstånd söks av näringsidkare eller för betydande belopp.

I bedrivandet av näringsverksamhet finns ett normalt inslag av risktagande som bl.a. innebär att tillfälliga betalningsproblem kan uppkomma. Skatteverket bör därför vara särskilt restriktivt med att bevilja anstånd bl.a. av det skälet att konkurrensneutraliteten i en viss bransch inte ska påverkas. I propositionen framhålls på s. 423 att det kan finnas större fog att medge anstånd med betalning av ett belopp som motsvarar den skattskyldiges egen inkomstskatt än ett belopp som motsvarar mervärdesskatt eller avdragen skatt. Anståndet bör normalt inte omfatta belopp som motsvaras av avdragen skatt eller mervärdesskatt. Anledningen till det är att pengar motsvarande mervärdesskatt och avdragen skatt förutsätts finnas tillgängliga för inbetalning eftersom den skattskyldige endast fungerar som statens uppbördsman för dessa skatter. Om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet kan Skatteverket vara mindre restriktivt.

I förarbetena på s. 422 lämnas ett exempel på en sådan oförvållad situation då anstånd enligt lagstiftarens mening skulle kunna komma ifråga, nämligen om skattskyldig behöver extra tid för att kräva kunder på betalning. Exemplet får tolkas så, även om lagstiftaren inte explicit uttryckt det, att det i första hand tar sikte på sådan skattskyldig som bedriver näringsverksamhet. För att anstånd ska kunna komma i fråga i detta läge krävs det dock att skattskyldig vid ansökningstillfället kan visa att han kommer att kunna betala anståndsbeloppet vid

anståndstiden utgång. Han måste alltså kunna visa att han är hjälpt av en kortare tids betalningsanstånd och att han har betalningsförmåga vid anståndstidens utgång. I annat fall finns det en risk för att det allmänna kommer att drabbas av en kreditförlust.

Ett annat exempel på en oförvållad situation som kan drabba en näringsidkare är när en av få uppdragsgivare ställer in betalningarna eller försätts i konkurs. Betalningsanstånd ska i sådan situation kunna komma ifråga men även här krävs det att skattskyldig kan visa att han kan betala anståndsbeloppet vid anståndstiden utgång.

**Företagsrekonstruktion och anstånd**

Skatteverket har i en skrivelse den 20 april 2006 (dnr 131 214825-06/11) uttalat att ett beslut om att inleda en företagsrekonstruktion inte utgör sådana synnerliga skäl som innebär att anstånd kan beviljas med stöd av 17 kap. 7 § SBL.

**Delanstånd**

I prop. 1996/97:100 s. 614 uttalas att Skatteverket kan, om det är ändamålsenligt, besluta att betalningen ska delas upp i flera poster med skilda anståndstider. Om betalning ska ske med delbelopp bör betalningarna normalt inte spridas ut över en längre tidsperiod än tre månader. För att minska risken för det allmänna att drabbas av kreditförluster bör Skatteverket, om anståndsbeloppet är större, i normalfallet besluta om delanstånd.

**Anståndstid**

Lagtexten anger inte för hur lång tid anstånd kan beviljas. En genomgående strävan vid prövningen av en ansökan om anstånd bör vara att så långt som möjligt begränsa anståndstiden. Särskild restriktivitet bör iakttas om anstånd söks av näringsidkare eller för betydande belopp. I dessa fall bör, genom korta anståndstider i regel längst en till två månader, den skattskyldige förmås att i annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem (prop. 1996/97:100 s. 423).

Fysisk person, som inte är näringsidkare, bör normalt ges anstånd under längst tre månader.

**Säkerhet**

Utgångspunkten för anstånd med stöd av 17 kap. 7 § SBL är alltså att tillämpningen ska vara restriktiv och att skattskyldig i förekommande fall endast ska erhålla en kortare tids rådrum med betalning av skatt. I lagtexten uttalas ingenting om möjligheten att förena sådant anstånd med en säkerhet. I förarbetena, prop. 1996/97:100 s. 423, nämns endast i en mening att Skatteverket, när det gäller mervärdesskatt och avdragen skatt, kan ha en något mindre restriktiv inställning om verket får in en säkerhet. Lagstiftaren har således inte

lämnat någon närmare beskrivning av vilka typer av säkerheter Skatteverket kan ta emot eller hur verket ska förfara om behov finns att ta säkerhet i anspråk och därefter utverka betalning. I lagrummet finns ingen hänvisning till reglerna i 17 kap. 3 § SBL. Inte heller i förarbetena ges något stöd för att reglerna i 17 kap. 3 § SBL skulle vara tillämpliga.

Den tolkning Skatteverket gjort av rättsläget är den att det inte finns några rättsliga begränsningar för vilka former av säkerheter verket kan ta emot i samband med att Skatteverket beviljar anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL. Skatteverket kan således, precis som vilken annan borgenär som helst, ta emot sådan säkerhet som verket anser lämplig för att det allmänna, efter anståndstidens utgång, ska få betalt för fastställda skatter och avgifter. De säkerhetsformer som således kan komma ifråga är t.ex. av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse (bankgaranti), borgen samt pant i lös eller fast egendom. Med hänsyn till att anståndstiderna ska vara korta och då hanteringen av säkerheter kräver både administration och resurser i form av lämpliga förvaringsutrymmen, bevakning av värdet på säkerheter, kunskaper om värdering av säkerheter m.m. bör betalningsanstånd normalt inte kombineras med krav på säkerhet. Skatteverkets utredning inför ett beslut om anstånd enligt bestämmelsen bör i stället inriktas på bedömningen av om skattskyldig, utan att verket behöver ta någon säkerhet i anspråk, kan få betalt vid anståndstidens utgång.

Om Skatteverket tagit emot en säkerhet är det i första hand skattskyldig som ska uppmanas att betala anståndsbeloppet vid anståndstiden utgång. Om betalning inte kommer in i samband med att anståndet upphör, ska den som lämnat säkerheten informeras om att anståndsbeloppet kvarstår obetalt. Han ska vidare få veta att, om betalning inte sker, kommer verket att använda säkerheten för att få betalt.

I en skrivelse meddelad av Skatteverket den 19 december 2006 (dnr 131 787730-06/111) framgår hur verket bedömt rättsläget för det fall verket måste ta i anspråk säkerhet i form av en bankgaranti eller någon annan form av borgen för att utverka betalning då fråga är om anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL. I dessa fall måste verket först utverka en exekutionstitel mot den som lämnat säkerheten innan KFM kan verkställa indrivningsuppdraget mot denne. En sådan titel utverkas antingen genom att Skatteverket ansöker om betalningsföreläggande, enligt lagen (1990:746) om betalningsföreläggande

och handräckning hos KFM, eller att Skatteverket väcker talan vid allmän domstol.

Om Skatteverket tagit in en säkerhet i form av en pant i lös egendom och betalning inte inkommer från den skattskyldige vid anståndstiden utgång måste betalning erhållas av panten. En lös pant måste säljas eller bytas mot pengar. Försäljningen kan ske genom panthavarens försorg, dvs. Skatteverket, eller av KFM efter utmätning. I första hand ska försäljning ske via KFM. Vissa typer av säkerheter, pant i fast egendom, skepp m.m. kan bara säljas av KFM efter utmätning. För vidare läsning se Gösta Wallins bok Panträtt, 2:a uppl., Norstedts juridik och Ulf Jensens bok Panträtt i fast egendom, 7.e uppl. Iustus förlag.

**Förlängt anstånd**

Kvarstår den nedsatta betalningsförmågan vid anståndstidens utgång bör det finnas möjligheter att i vissa speciella fall förlänga anståndstiden. Det förhållandet att den skattskyldige exempelvis inte lyckats skaffa kredit hos annan än staten talar emellertid mot förlängd anståndstid (prop. 1996/97:100 s. 423). Skatteverket ska vid ansökan om förlängning göra en ny prövning av omständigheterna i ärendet och bedöma vad som talar för ett förlängt anstånd. För fysiska personer bör dock möjligheten till en förlängning begränsas till högst tre månader. Sammanlagt bör således anståndstiden för fysisk person inte uppgå till längre tid än sex månader.

**Anståndsbelopp**

Enligt 17 kap. 9 § SBL ska anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Anstånd bör normalt inte beviljas med högre belopp än underskottet på den skattskyldiges skattekonto. Ibland yrkas och beviljas anstånd med en skatt som ännu inte förfallit till betalning. Det kan gälla beslutad ännu inte förfallen F-skatt, särskild A-skatt eller ett höjningsbelopp. Anstånd bör då kunna beviljas med belopp motsvarande det underskott som förväntas uppkomma på skattekontot när den ännu inte förfallna skatten debiteras kontot. Verket kan bevilja ”delanstånd” genom att kräva att en del av beloppet ska betalas i rätt tid. Skatteverket bör medge anstånd endast med belopp som den skattskyldige gjort sannolikt att han kommer att kunna betala efter anståndstiden.

Bedöms den skattskyldige inte kunna betala efter en kortare tids anstånd ska anstånd inte beviljas utan underskottet på skattekontot bör överlämnas till KFM för indrivning i vanlig ordning.

**Omprövning av anstånd på grund av överskott på skattekontot**

Omprövning av medgett anstånd kan i vissa fall ske med stöd av 17 kap. 11 § SBL. Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto efter det att anstånd beviljats enligt 17 kap. 7 § SBL bör återbetalning inte ske utan det medgivna anståndet bör omprövas. Anstånd enligt detta lagrum ska endast beviljas för att ge den skattskyldige skäligt rådrum att skaffa fram pengar (prop. 1996/97:100 s. 422), se vidare om omprövning av anstånd under avsnitt 17.12.

## 17.10 Ansökan om anstånd

17 kap. 8 § SBL

En ansökan om anstånd med inbetalning av skatt ska ges in till Skatteverket. Ansökan om anstånd enligt 17 kap. 6 § SBL ska inges till Skatteverkets huvudkontor.

En ansökan bör lämnas i skriftlig form, dvs. per post, e-post eller fax. Endast undantagsvis kan muntlig ansökan godtas, om den snarast därefter bekräftas skriftligen.

I SBL finns inga regler om hur snabbt Skatteverket ska handlägga en anståndsansökan. I 7 § FL finns en allmän regel om handläggning av ärenden hos en myndighet. Där sägs att varje ärende där någon är enskild part ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. Handläggningen hos Skatteverket bör med hänsyn härtill ske skyndsamt.

## 17.11 Indrivning

17 kap. 10 § SBL

Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd (17 kap. 10 § SBL)

Denna bestämmelse reglerar endast vad som gäller om restföring ännu inte har skett då anstånd beviljas.

Om anstånd beviljats med en skatt som förfallit till betalning men ännu inte restförts, så sker ingen restföring av den del av skatten som motsvarar anståndet.

Vid den tidpunkt som anståndet krediteras skattekontot ligger skattebeloppet antingen i ingående saldo eller bland debetposterna under innevarande period. Anståndsbeloppet får anses ha avräknats mot skatten.

Om anstånd beviljas innan skatten förfallit till betalning ligger skattebeloppet ännu inte på skattekontot utan i skattekontosystemets yta ”Bevakningstransaktioner. Beviljas anstånd enligt 17 kap. 2, 2a eller 6 § lägger sig numera även anståndsbeloppet i denna yta fram till skattens förfallodag. Båda posterna – skatte- och anståndsbeloppet – går alltså upp samtidigt på skattekontot.

**Underrätta KFM**

Enligt 8 § indrivningsförordningen (1993:1229) ska Skatteverket skyndsamt underrätta KFM om den skattskyldige beviljats anstånd med betalningen.

Avsikten med denna bestämmelse i det gamla systemet var att KFM snabbt skulle informeras så att indrivning avbryts avseende restförd skatt som eventuellt ska bortfalla. I ett system med skattekonto är det tveksamt hur bestämmelsen ska tillämpas. I den mån det uppstår ett överskott på skattekontot så överförs överskottet till KFM och avräknas mot äldsta restförda skattekontounderskott. Om Skatteverket informerar KFM om anstånd som inte ska påverka eller redan har påverkat ett sammanlagt restfört skattekontounderskott kan missförstånd uppstå. Om anstånd medges med en skatt som är restförd och föremål för indrivning genom utländsk handräckning måste dock Skatteverket omgående informera KFM om anståndet eftersom den utländska handräckningen i sådant fall måste stoppas/ändras. I annat fall riskerar Skatteverket att bli skadeståndsskyldigt.

## 17.12 Omprövning

**Omprövning av anstånd på Skatteverkets initiativ**

Skatteverket får enligt 17 kap. 11 § SBL ompröva ett beviljat anstånd med betalning av skatt om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl. Detta gäller dock inte anstånd som beviljats enligt 2 a.

Särskilda skäl att ompröva ett beslut om anstånd kan finnas bl.a. i de fall den skattskyldiges betalningssvårigheter har varit en väsentlig grund för anståndet och fråga uppkommer om återbetalning av skatt till den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s. 616).

I vissa fall kan det också, t ex. när den skattskyldiges ekonomiska situation försämrats väsentligt, finnas skäl att ompröva beviljat anstånd. Exempel på sådana situationer kan vara att den skattskyldige har nytillkomna skulder hos KFM, ställt in sina betalningar eller försatts i konkurs.

När det gäller anstånd beviljade med stöd av 17 kap. 2 § 2 och 3 SBL kan det i situation som nämnts ovan finnas behov av att kräva att den skattskyldige ställer säkerhet för fortsatt anståndsgivning (prop. 1996/97:100 s. 424).

Innan omprövning av ett beviljat anstånd sker måste Skatteverket kommunicera det tilltänkta beslutet med den skattskyldige.

**Omprövning/överklagande av den skattskyldige**

Den skattskyldige kan begära omprövning av eller överklaga Skatteverkets beslut att ompröva ett tidigare beviljat anstånd.

Begäran om omprövning eller överklagande av Skatteverkets beslut ska ha kommit in till verket inom två månader från den dag den skattskyldige fick del av beslutet. (21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL).

Beslut om anstånd på grund av handläggning avseende ärenden om dubbelbeskattningsavtal (17 kap. 6 § SBL) får dock inte överklagas.

## 17.13 Anstånd vid solidarisk betalningsskyldighet

Med skatt likställs, enligt 1 kap. 4 § SBL, belopp, som någon annan än den skattskyldige ålagts betalningsansvar för enligt 12 kap. SBL.

Enligt samma lagrum likställs bolagsman i HB/KB, som ålagts betalningsansvar för skatt, med skattskyldig.

Den som ålagts solidarisk betalningsskyldighet för skatt bör kunna beviljas anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL med betalning av ålagt ansvarsbelopp, i de fall förutsättningarna för sådant anstånd föreligger.

Bolagsman i HB/KB som ålagts ansvar bör kunna beviljas anstånd även enligt 17 kap. 2 § SBL.

Den som är betalningsskyldig för företrädaransvar enligt 12 kap. 6–6 a §§ SBL likställs med skattskyldig enligt 1 kap. 4 § 3 st. 9 SBL. Detta innebär således att företrädare som ålagts sådant betalningsansvar kan ansöka om anstånd enligt reglerna i 17 kap. SBL.

Skatteverket har i en skrivelse den 27 februari 2008 (dnr 131131517-08/111) uttalat vad som gäller vid företrädaransvar och behörighet för sådan företrädare att, i eget namn, ansöka om betalningsanstånd för den juridiska personen med stöd av reglerna i 17 kap. 2 och 2 a §§ SBL.

## 17.14 Konsekvenser av att anstånd beviljas i skattekontosystemet

Som nämnts i avsnitt 17.1 kan den skattskyldige inte välja att betala en viss skatt utan betalning kan bara ske till skattekontot. Den påförda skatten debiteras skattekontot på förfallodagen. En skattedebitering påverkas inte av ett beslut om anstånd med att betala skatten.[18] När Skatteverket registrerar anstånd för skatt som hanteras i skattekontot beviljas anstånd med ett visst belopp. Om den skatt anstånd beviljas med ännu inte har förfallit till betalning ligger skatten i ytan ”Bevakningstransaktioner”. Anstånd enligt 17 kap. 2 §, 2 a och 6 § SBL lägger sig numera också under ”Bevakningstransaktioner” fram till skattens förfallodag. Samma gäller andra anstånd i SBL under förutsättning att anståndets fr.o.m.-dag anges till samma dag som skattens förfallodag, Posterna förs då upp på skattekontot samtidigt. Då anstånd beviljas för en skatt som har förfallit till betalning krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Krediteringen sker samma dag som anståndsbeslutet registreras. Anståndsbeloppet avräknas inte från den skatt anståndet gäller. Anståndsbeloppet avräknas i stället mot debiteringarna under den period då anståndet registreras.

*Exempel*

I exemplet bortses från ränta.

Med underskott av slutlig skatt (kvarskatt) avses att det blir skatt att betala sedan den slutliga skatten justerats med alla poster enligt 11 kap. 14 § SBL.

Anders får information i början av september 2007 om att han har en kvarskatt vid 2007 års taxering på 40 000 kr. Skatten förfaller till betalning och påförs kontot, SKV-delen av skattekontot, den 12 december 2007. Anders betalar inte kvarskatten. Vid månadsavstämningen den 6 januari 2008 får han ett kontoutdrag med betalningskrav. På kontoutdraget anges:

---

[18] I vissa fall kan ett medgivet anstånd krediteras kontot under samma period, som den skatt anstånd medgivits med, förfaller till betalning. Anståndsbeloppet avräknas dock inte tekniskt mot debiteringen. Proportioneringsrutinen i skattekontosystemets restföringsyta tar inte heller hänsyn till någon sådan avräkning om debiteringsposten ingår i ett kommande skattekontounderskott som senare restförs.

| | |
|---|---|
| Ing saldo | 0 |
| S 07 | -40 000 |
| Utgående saldo | -40 000 |

I betalningskravet anges en senaste betalningsdag, benämnd förfallodag. I kravet informeras om att den del av skulden som inte är betald senast på förfallodagen överlämnas till KFM. För att undvika detta måste Anders i tid betala både ovannämnda belopp och övriga belopp som förfaller till betalning under samma avstämningsperiod. Vissa beloppsgränser finns. Anders restföringsgräns är 500 kr. Anders betalar inte.

Skatteverket har också i början av december 2007 beslutat att höja Anders slutliga skatt avseende 2004 års taxering med 30 000 kr. Skattehöjningen förfaller till betalning den 17 januari 2008. Han betalar inte heller denna skatt.

Eftersom Anders inte betalar i enlighet med vad som uttryckts i kontoutdraget med betalningskrav i samband med avstämningen den 6 januari 2008 restförs han vid månadsavstämningen den 2 februari 2008 med 40 000 kr, dvs. med belopp vilket utgörs av kvarskatten för taxeringsåret 2007. Anders får dessutom ett nytt betalkrav avseende underskottet på skattekontot som bestå av höjningen av S04. Vid månadsavstämningen den 2 februari 2008 ser kontoställningen, på SKV-delen av kontot, ut så här:

| | |
|---|---|
| Ing saldo | -40 000 |
| S04 beslut | -30 000 |
| Restföring | 40 000 |
| utgående saldo | -30 000 |

Anders överklagar i början av februari 2008 taxeringen för år 2007 och begär anstånd med betalning av skatten. Under februari 2008 medger Skatteverket anstånd med kvarskatten 40 000 kr. Anståndsbeloppet används vid månadsavstämningen den 1 mars 2008 till att betala ingående underskott, på SKV-delen av skattekontot, som utgörs av skattehöjningen för S04 och resterade belopp överförs till KFM där beloppet används till att sätta ned den då äldsta restförda skatteskulden, vilken

kan vara S07 om Anders inte har andra äldre restförda skatteskulder. Kontoställningen, på SKV-delen av skattekontot, den 1 mars 2008 ser ut enligt följande.

| | |
|---|---|
| Ing saldo | -30 000 |
| Anstånd | 40 000 |
| Nedsättning KFM | -10 000 |
| Utgående saldo | 0 |

Anståndsbeloppet krediteras skattekontot, SKV-delen av kontot, på samma sätt som om det inkommit en betalning. Anståndsbeloppet har tekniskt avräknats mot höjningen av 2004 års taxering. Kvarskatten för taxeringsåret 2007, som Anders fått anstånd med, kan helt eller delvis ligga kvar hos KFM som restförd.

Om alla skatter på skattekontot är betalda medför ett medgivet anstånd att det blir ett överskott på skattekontot, SKV-delen av kontot, då anståndsbeloppet krediteras kontot. Finns inga hinder mot återbetalning, t.ex. beslutad ännu inte förfallen skatt utom F- och SA-skatt så återbetalas anståndsbeloppet om den skattskyldige begär det eller det uppstår en annan utbetalningsanledning. I första hand används dock anståndsbeloppet till att täcka periodens debiteringar.

*Exempel*

I exemplet bortses från ränta.

Bodil har underskott av slutlig skatt (kvarskatt) enligt 2007 års taxering på 40 000 kr. Skatten förfaller till betalning och påförs kontot, SKV-delen av kontot, den 13 mars 2008. Bodil har överklagat taxeringen och begärt anstånd med att betala skatten. Bodil betalar skatten den 15 februari 2008. Bodil har debiterad SA-skatt på 8 000 kr per månad. Under mars 2008 medger Skatteverket anstånd med 40 000 kr. Bodil betalar inte sin SA-skatt under mars.

Vad händer vid månadsavstämningen den 5 april 2008? Bodil får då ett överskott på sitt skattekonto, SKV-delen av kontot, som, om hon inte har några restförda skatteskulder registrerade hos KFM, kan användas till att betala SA-skatt några månader framåt eller som hon kan begära att få utbetalt.

Månadsavstämningen den 1 mars 2008:

| | |
|---|---|
| Ing saldo | 0 |
| inbetalning | 8 000 |
| inbetalning | 40 000 |
| SA-skatt | -8 000 |
| utgående saldo | 40 000 |

Under bevakningstransaktioner på skattekontot ligger kvarskatt av S07 med 40 000 kr.

Månadsavstämningen 5 april 2008

| | |
|---|---|
| Ing saldo | 40 000 |
| anstånd | 40 000 |
| SA-skatt | -8 000 |
| S 07 i flera poster netto | -40 000 |
| utgående saldo | 32 000 |

Konsekvensen av ett anstånd beror således på ställningen på den skattskyldiges skattekonto. Det beror också på vad som händer på kontot fram till i första hand kommande månadsavstämning.

**Vad kan hända på skattekontot?**

På skattekontot, SKV-delen av kontot, avräknas periodens alla krediteringar i första hand mot periodens debiteringar. Därefter uppstår antingen ett överskott eller ett underskott för perioden. Till perioden hör även ränta. Om det finns ett överskott för perioden på SKV-delen av kontot används det till att täcka eventuellt ingående underskott på SKV-delen av kontot. Återstår det därefter ett överskott på SKV-delen av kontot används det till att täcka vissa spärrar/Bevakningstransaktioner. Återstår det även därefter ett överskott på SKV-delen av kontot används det till att täcka eventuella restförda skatteskulder som finns registrerade på KFM-delen av kontot. Det följer av 16 kap. 9 § SBL. Hos KFM sker avräkning normalt mot äldsta skatteskulden, 19 § IndrL. Om det därefter återstår ett överskott används det till att betala andra spärrar/Bevakningstransaktioner t.ex. beslutad ännu inte förfallen skatt utom F- och SA-skatt. Återstår det därefter något som skulle kunna betalas tillbaka enligt 18 kap. 1 eller 2 § SBL så avräknar KFM mot grundavgift på skattemål, mot restförda skatter och avgifter enligt äldre lagstiftning och mot andra A-mål. KFM kan även utmäta utbetalt belopp sedan avräkning enligt avräkningslagen skett.

**Skattebyte**

*Exempel*

I exemplet bortses från ränta.

Gustav blev restförd för ”underskott av slutlig skatt” (kvarskatt) vid 2005 års taxering med 170 000 kr, skuldpost nr 1. Gustav påförs kvarskatt vid taxeringen år 2007 med 150 000 kr. Han överklagar densamma och begär anstånd med att betala kvarskatten. Beloppet förfaller till betalning den 13 mars 2008. Skatteverket avslår Gustavs anståndsansökan den 15 februari 2008. Avstämningen den 5 april 2008 visar då att det finns ett periodunderskott på 150 000 kr på SKV-delen av Gustavs skattekonto. Gustav betalar inte enligt betalningskravet, utan begär att Skatteverket ska ompröva beslutet om avslag på anståndsansökan. Underskottet restförs vid avstämningen den 3 maj 2008, innan ansökan om omprövning har inkommit till en handläggare på Skatteverket, skuldpost nr 2. Den 15 maj 2008 medger Skatteverket anstånd med hela kvarskatten 150 000 kr. Vid avstämningen den 3 juni 2008 finns pga. beviljat anstånd ett överskott på SKV-delen av skattekontot på 150 000 kr. Då det inte finns några spärrar, överförs periodöverskottet till KFM. Hos KFM avräknas det i första hand mot den äldsta restförda skulden, dvs. i det här fallet mot skuldpost nr 1 som består av kvarskatten för taxeringsår 2005. Gustav har dock lyckats att betalat av en del av det restförda beloppet avseende skuldpost nr 1 till KFM men fortfarande kvarstår 150 000 kr som obetalt. Periodöverskottet på skattekontot (150 000 kr) vid avstämningen den 3 juni kommer nu att leda till att skuldpost nr 1 sätts ned till noll kr. Det kommer därmed att se ut som att kvarskatten för taxeringen 2005 är helt betald. När det gäller skuldpost nr 2, som består av kvarskatten för taxeringen 2007, vilken Gustav fått anstånd med att betala, kvarstår den oförändrad med 150 000 kr. Trots att Gustav således har beviljats anstånd med hela kvarskatten avseende 2007 år taxering så har han fortfarande en restförd skatteskuld avseende denna skuld med 150 000 kr eftersom anståndsbeloppet använts för skulden som restfördes vid 2005 års taxering.

Detta exempel visar tydligt effekten av skattekontots konstruktion och benämns vanligen som skattebyte.

**Hur mycket ska den skattskyldige betala om anstånd beviljas enligt 17 kap. 2 § eller 6 § SBL**

Då anstånd beviljas krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Krediteringen kan leda till att det blir ett överskott på skattekontot. I vissa fall kan överskottet utbetalas till den skattskyldige. Krediteringen kan också leda till att det blir noll eller till att det kvarstår ett lägre underskott på skattekontot. vilken den aktuella ställningen på kontot är,

Av anståndsbeslutet framgår inte vad den skattskyldige ska betala. Det går numera att i skattekontosystemet räkna fram vad den skattskyldige ska betala under förutsättning att

- det är känt när inbetalningen av befintligt underskott jämte upplupen ränta kommer att krediteras skattekontot
- det är känt vilka andra skatter som förfaller till betalning under perioden och vilken dag betalning av dessa skatter kommer att krediteras skattekontot
- det är känt vilka krediteringar i övrigt som kan ske under perioden.

**Anstånd bör inte leda till att ”preliminär skatt att återfå” skapas**

När Skatteverket fattar beslut om anstånd enligt 17 kap. 2 § SBL avseende ”underskott av slutlig skatt” så bör Skatteverket inte skapa ”överskott av slutlig skatt”. ”Överskott av slutlig skatt” motsvarar det som tidigare kallades överskjutande skatt.

*Exempel*

Peter har en ”underskott av slutlig skatt” på 20 000 kr. Han har överklagat det grundläggande taxeringsbeslutet som innebar en höjning av skatten med 40 000 kr. Om han vinner kommer han att få sänkt skatt med 40 000 kr vilket skulle motsvara ”överskott av slutlig skatt” med 20 000 kr. Skatteverket bör i denna situation endast medge anstånd med ett belopp som motsvarar 20 000 kr, dvs. med ”underskott av slutlig skatt”.

# 18 Återbetalning av skatt

18 kap. SBL

47–55 §§ SBF

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1997/98:148 Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

Prop. 2001/02:127 Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.

Prop. 2002/03:128 Företrädaransvar m.m.

Prop. 2004/05:15 Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.

SOU 1996:100 Ett nytt system för skattebetalningar

## Sammanfattning

Huvudprincipen är att ett överskott på skattekontot ska vara disponibelt för kontohavaren. En återbetalning av ett överskott ska ske skyndsamt. Ett överskott på skattekontot kan uppkomma i olika skeden eftersom debiteringar och krediteringar på kontot inte alltid bokförs vid samma tidpunkt. Ett skattekontoöverskott som kan disponeras av kontohavaren och bli föremål för återbetalning enligt 18 kap. 1 och 2 §§ SBL, uppkommer i princip bara i anslutning till att skattekontot stäms av. Ett disponibelt överskott efter en avstämning föreligger om det kan konstateras att den skattskyldige har uppfyllt sin redovisnings- och betalningsskyldighet fram till avstämningstidpunkten. Vidare måste tidigare avstämningsperioder vara betalda och inga restförda skattebelopp får finnas registrerade hos KFM. Ett disponibelt överskott föreligger således om såväl SKV-delen som KFM-delen av skattekontot visar på ett sammantaget överskott.

En återbetalning enligt 18 kap. 1 och 2 §§ SBL ska göras utan ansökan när överskottet uppkommit antingen på grund av

överskjutande ingående mervärdesskatt, beslut om punktskatt, ändring av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt. I övriga situationer ska återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige. Skatteverket har i sistnämnda fall inte någon möjlighet att på eget initiativ återbetala ett överskott.

Om det efter en avstämning av skattekontot finns ett överskott får detta i vissa fall ändock inte återbetalas. I SBL finns nämligen bestämmelser om hinder mot återbetalning. Hinder mot återbetalning föreligger bl.a. om beloppet understiger 100 kronor eller när beloppet behövs för betalning av beslutad men ännu inte förfallen skatt (med vissa undantag). Detsamma gäller om ett belopp kan antas komma att behövas för betalning av sådan skatt (med vissa undantag) som ännu inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas eller när skattskyldig meddelat att ett överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder, s.k. utbetalningsspärr.

Återbetalning av skatt kan också ske vid s.k. förtidsåterbetalning enligt 18 kap. 3 § SBL. Med förtidsåterbetalning menas återbetalning av för mycket avdragen preliminär skatt, dvs. skillnaden mellan avdragen skatt som ska krediteras och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad vid den årliga avstämningen. Sådan återbetalning kräver en ansökan av skattskyldig.

En återbetalning från skattekontot ska normalt ske via ett av den skattskyldige anmält bank- eller kreditmarknadsföretagskonto (mottagarkonto). I praktiken innebär detta att skattskyldig hos en bank eller annat kreditmarknadsföretag ska anmäla till vilket mottagarkonto skattekontot ska vara ”kopplat”. En återbetalning från skattekontot till skattskyldig kommer därmed i normalfallet att ske genom insättning på det anmälda mottagarkontot.

## 18.1 Allmänt

I avsnitt 3 i denna handledning har en allmän redovisning lämnats av skattekontosystemet. I avsnittet har beskrivits att skattekontot består av en del som hänför sig till transaktioner hos Skatteverket och saldot för dessa (SKV-delen av skattekontot) och en andra del som består av belopp som redan överlämnats till KFM för indrivning samt registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos KFM och saldot för dessa (KFM-delen av skattekontot). En tredje del består av det totala saldot för skatte- och kronofogdedelarna. För att det över

huvud taget ska bli fråga om att Skatteverket ska återbetala skatt till skattskyldig krävs det att det totala saldot på skattekontot visar ett överskott, dvs. att såväl SKV-delen som KFM-delen sammantaget visar på ett överskott.

**Avstämning**

För att Skatteverket ska kunna veta om det finns något överskott på skattekontot att återbetala till skattskyldig måste skattekontot stämmas av. Avstämning görs dels månatligen (om annat belopp än ränta har tillgodoförts eller påförts), dels årligen sedan den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen bestämts. Därutöver gör Skatteverket en extra avstämning omedelbart efter det att myndigheten godkänt i SKD redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt. En extra avstämning kan dessutom göras på den skattskyldiges egen begäran, se vidare avsnitt 3 i denna handledning.

**Överskott**

Ett överskott på skattekontot ska som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. En återbetalning efter den årliga avstämning av skattekontot ska dock inte göras om något av hindren som anges i 18 kap. 7 eller 7 a §§ SBL är för handen. Exempelvis ska inte en återbetalning ske av ett överskott om beloppet kan komma att behövas för betalning av en beslutad men ännu inte förfallen skattefordran, 18 kap. 7 § 4 SBL.

Kontohavaren ska kunna disponera över medlen så snart det – efter nödvändig utredning – kan konstateras att det finns ett överskott på kontot, dvs. såväl SKV-delen som KFM-delen av kontot visar på ett sammantaget överskott.

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel ska beloppet betalas tillbaka om den skattskyldige begär det (18 kap. 2 § SBL). Även då kan återbetalning vägras av Skatteverket om något av hindren i 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL föreligger.

**Återbetalning**

Återbetalning av överskott ska ske utan ansökan om överskottet uppkommit på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt, beslut om punktskatt, nedsättning av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt. I övriga situationer ska återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige. I normalfallet bör sådan begäran vara skriftlig.

Systemet med återbetalningar utan ansökan från skattskyldig har utformats så att Skatteverket inte ska behöva fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Återbetalningarna utformas som automatiska maskinella beslut. Ett beslut att inte återbetala hela eller en del av överskottet kan omprövas/överklagas.

## 18.2 Återbetalning av överskott utan begäran

### 18.2.1 Överskjutande belopp efter grundläggande beslut om slutlig skatt

18 kap. 1 § SBL

**Slutskattebesked**

Vid den årliga avstämningen skickar Skatteverket ut ett besked om den slutliga skatten (slutskattebesked). Sedan den slutliga skatten bokförts på skattekontot skickar Skatteverket ut ett kontoutdrag. Visar den årliga avstämningen av skattekontot att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som ska betalas, ska det överskjutande beloppet (överskottet) betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte hinder enligt 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL mot återbetalning föreligger. Detta innebär, för en fysisk person som inte innehar F-skattsedel, att skattekontot normalt sett är nollställt efter det att den årliga avstämningen av slutlig skatt skett.

**Automatisk återbetalning**

För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. för en fysisk person som har F-skattsedel eller för en juridisk person, görs ingen automatisk återbetalning av den del av överskottet som beror på en egen inbetalning. Det är nämligen särskilt svårt avseende denna grupp av skattskyldiga att avgöra vad den egna inbetalningen avser att möta för debitering på skattekontot. Endast överskott som beror på skillnaden mellan debiterad slutlig skatt och inbetald preliminär skatt betalas ut med automatik. Därmed undviker man att återbetalning sker av ett belopp som är avsett att möta en kommande debitering av exempelvis preliminärskatt. Intäktsränta betalas inte heller ut utan står kvar på skattekontot. Den skattskyldige har dock alltid möjlighet att – i normalfallet skriftligen – begära återbetalning av ett överskott på skattekontot.

Om den skattskyldige önskar att någon del av överskottet som normalt återbetalas med automatik ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder måste han meddela Skatteverket detta.

**www.skatteverket.se**

Med en e-legitimation kan skattskyldig använda alla e-tjänster som finns på Skatteverkets webbplats.

En skattskyldig som har en e-legitimation kan med hjälp av sådan, via Skatteverkets webbsida, begära t.ex. utbetalnings-

spärr, dvs. att pengar ska stå kvar på skattekontot för att täcka framtida skatter samt begära återbetalning av överskott på sitt skattekonto. Vidare kan skattskyldig anmäla mottagarkonto, se aktuellt saldo på skattekontot m.m., se vidare Skatteverkets broschyr ”E-legitimation och Skatteverkets e-tjänster”, SKV 206.

Sådant överskott som ska återbetalas vid den årliga avstämningen ska återbetalas senast den dag som besked om den slutliga skatten ska översändas till den skattskyldige, dvs. den 15 december taxeringsåret (47 § SBF jfr med 11 kap. 15 § SBL).

Skatteverket lämnar automatiskt KFM uppgift om sådant överskott som avses i 18 kap. 1 § SBL för en skattskyldig med en skuld som ska drivas in av KFM (jfr 52 § SBF).

### 18.2.2 Överskjutande belopp i övriga fall

18 kap. 2 § SBL

**Återbetalning på begäran**

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel ska beloppet betalas tillbaka om den skattskyldige begär det. Även om den skattskyldige inte har begärt det ska återbetalning ske om det överskjutande beloppet grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt eller beslut om punktskatt eller det överskjutande beloppet grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, om inte hinder mot återbetalning föreligger.

*Exempel*

Återbetalning på grund av omprövningsbeslut

Avstämning 2008-05-03

SKV-delen av skattekontot

| | |
|---|---|
| Ingående saldo | + 40 000 |
| Arbetsgivaravgift | - 5 000 |
| Avdragen skatt | - 5 000 |
| Mervärdesskatt | - 5 000 |
| F-skatt | - 10 000 |
| Omprövning 23/4 (nedsättningsbeslut) | +15 000 |
| Överskott | +30 000 |
| Utbetalning | - 15 000 |
| Utgående saldo | +15 000 |

**Kommentar**: Det återbetalade beloppet grundas på omprövningsbeslutet och återbetalning sker med högst det belopp nedsättningsbeslutet avser, dvs. 15 000 kronor, under förutsättning att det på KFM-delen av kontot inte finns några restförda skulder.

**Återbetalning först efter avstämning**

Återbetalning från skattekontot kan bara ske av ett överskott som uppkommer efter en avstämning. På skattekontot, SKV-delen av kontot, registreras debiterade skattebelopp samt egna inbetalningar och andra krediteringar.

Redovisning av såväl arbetsgivaravgifter som avdragen skatt och mervärdesskatt i SKD registreras på skattekontot, SKV-delen av kontot, på förfallodagen med respektive belopp. Detta får till följd att om en SKD innehåller överskjutande ingående mervärdesskatt så avräknas inte arbetsgivaravgifter och avdragen skatt förrän i samband med avstämningen. Avräkningen sker alltså inte inom ramen för SKD.

Först vid den extra avstämning som görs omedelbart efter det att Skatteverket godkänt redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt görs avräkningen av de andra i SKD redovisade beloppen. Först därefter betalas eventuellt överskott ut, dock högst med ett belopp som motsvarar den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten.

**Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt**

En skattedeklaration som innehåller redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt blir normalt föremål för kontroll av Skatteverket. Detta kan medföra att återbetalningen inte görs omedelbart. När kontrollen är klar sker återbetalning under förutsättning att skattekontot visar ett överskott. Enligt 48 § SBF ska återbetalning enligt bl.a. 18 kap. 2 § SBL göras skyndsamt. Med skyndsamt menas att återbetalning ska göras så fort det kan ske. Detta innebär emellertid inte att Skatteverket inte får utreda redovisningen innan återbetalning sker. Nedan några exempel för att visa återbetalning vid inkommen SKD med redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt. Exemplen bygger på att Skatteverket utrett och godkänt den överskjutande ingående mervärdesskatten.

En SKD med redovisningsdag den 12 maj 2008 inkommer till Skatteverket. En extra avstämning görs den 19 maj 2008 varefter återbetalning sker.

Skattedeklaration 2008-05-12

SKV-delen av skattekontot

| | |
|---|---|
| Ingående saldo | 0 |
| Arbetsgivaravgift | - 50 000 |
| Avdragen skatt | - 40 000 |
| Ö-mervärdesskatt | + 110 000 |
| F-skatt | - 10 000 |
| Överskott | +10 000 |
| Utbetalning | - 10 000 |
| Saldo | 0 |

**Kommentar**: Det återbetalda överskottet grundas på beslutet att godkänna den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten och ryms inom 110 000 kronor. Något restfört skattebelopp registrerat på KFM-delen av skattekontot finns inte.

Om den skattskyldiges skattekonto i ovanstående exempel redan visar överskott beroende på att en egen inbetalning gjorts, t.ex. i syfte att betala en kommande debiterad F-skatt, uppkommer följande återbetalningssituation på kontot.

SKV-delen av kontot.

| | |
|---|---|
| Ingående överskott | + 10 000 |
| Arbetsgivaravgift | - 50 000 |
| Avdragen skatt | - 40 000 |
| Ö-mervärdesskatt | + 110 000 |
| F-skatt | - 10 000 |
| Överskott | + 20 000 |
| Utbetalning | - 20 000 |
| Saldo | 0 |

**Kommentar**: Eftersom överskottet på SKV-delen av skattekontot uppkommit genom en överskjutande ingående mervärdesskatt betalas (under förutsättning att det på KFM-delen av skattekontot inte finns några skatter restförda) 20 000 kronor ut automatiskt. Om den skattskyldige vill att 10 000 kronor ska möta en kommande debitering av exempelvis F-skatt måste han begära att beloppet ska stå kvar på kontot.

Om den skattskyldiges skattekonto visar på ett stort överskott innebär det följande:

SKV-delen av skattekontot

| | |
|---|---|
| Ingående överskott | + 110 000 |
| Arbetsgivaravgift | - 50 000 |
| Avdragen skatt | - 40 000 |
| Ö-mervärdesskatt | + 110 000 |
| F-skatt | - 10 000 |
| Överskott | + 120 000 |
| Utbetalning | - 110 000 |
| Saldo | + 10 000 |

**Kommentar**: Den skattskyldiges avsikt i detta fall var att ingående överskott på 110 000 kronor skulle täcka ett beräknat underskott i samband med den årliga avstämningen. Den slutliga skatten har dock ännu inte beslutats varför beloppet inte spärras i skattekontot. Skattekontosystemet känner i stället av att det för avstämningsperioden finns en transaktion som genererar en automatisk utbetalning. Återbetalning görs därför, under förutsättning av att ingen restförd skatt finns på KFM-delen av skattekontot, med ett ”överskjutande belopp som grundas på ett beslut”, 18 kap. 2 § 1 st. 1, dock maximalt 110 000 kr motsvarande överskjutande mervärdesskatt. För att förhindra återbetalningen hade den skattskyldige kunnat begära en utbetalningsspärr på 110 000 kr (18 kap. 7 § 1 st. 6 SBL).

**Maskinell utbetalningsspärr**

En grundtanke i skattekontosystemet är att ett överskott på skattekontot ska kunna återbetalas så snart som möjligt. Denna utgångspunkt får naturligtvis inte innebära att regeringens strategi för bekämpning av ekonomisk brottslighet åsidosätts (prop. 1996/97:100 s. 323). Skattekontosystemet fungerar därför på så sätt att när en SKD, som innehåller en redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt, registreras, sätts i samband med registreringen en maskinell utbetalningsspärr på det överskjutande mervärdesskattebeloppet. Detta görs för att förhindra att en utbetalning sker innan mervärdesskatteredovisningen har kontrollerats och godkänts. När kontrollen är klar hävs spärren och ett eventuellt överskottsbelopp som finns på skattekontot, dvs. på såväl SKV − som KFM-delen av kontot, återbetalas automatiskt efter avstämning.

Ett belopp som avser överskjutande ingående mervärdesskatten ska återbetalas senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då den skattskyldige senast ska lämna SKD för den redovisningsperiod som skatten avser. Om SKD lämnas senare ska återbetalningen göras senast vid utgången av kalendermånaden efter den då deklarationen

lämnades. En återbetalning som görs före utgången av den tid som angetts får avse del av skatten (49 § SBF).

*Exempel*

| | |
|---|---|
| Redovisningsdag | 2008-03-12 |
| Ö-mervärdesskatt utbetald senast | 2008-04-30 |

**Beslut om att skjuta upp återbetalning**

Återbetalning av belopp som avser överskjutande ingående mervärdesskatt ska inte göras om Skatteverket före utgången av den tid som anges i 49 § SBF beslutar att återbetalningen av hela eller del av skatten ska skjutas upp. Ett sådant beslut ska meddelas om det behövs för kontroll av den ingivna SKD:n. Beslutet får överklagas av den skattskyldige. Beslutet förfaller om Skatteverket inte inom en månad från dagen för beslutet har påbörjat kontrollåtgärder (50 § SBF). Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 avsnitt 12.3.2.

## 18.3 Förtidsåterbetalning

18 kap. 3 § SBL

### 18.3.1 Inledning

Med förtidsåterbetalning enligt SBL menas återbetalning av för mycket avdragen preliminär skatt, dvs. skillnaden mellan avdragen skatt som ska krediteras och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad vid den årliga avstämningen.

Avdragen preliminär skatt som arbetsgivare, bank eller annan har redovisat i kontrolluppgift ska tillgodoräknas och krediteras den skattskyldiges skattekonto som en betalning av preliminär skatt. Belopp som ska tillgodoräknas registreras så snart underlag finns. I förarbetena framhålls att avdragen preliminär skatt dock bör bokföras och krediteras på den skattskyldiges konto först i samband med att motsvarande slutliga skatt debiteras kontot. En tidigare kreditering skulle annars för de flesta kunna innebära att ett fiktivt överskott uppstår. Överskottet skulle då kunna komma att tas i anspråk för en redan tidigare debiterad och eventuellt restförd skuld. Systemet har därför konstruerats så att avdragen skatt bokförs på skattekontot först i samband med att den slutliga skatten bokförs.

**Bevakningspost skapas**

Ett beslut om förtidsåterbetalning medför att en bevakningspost motsvarande utbetalt belopp skapas. I samband med avstämningen av skattekontot som görs sedan den slutliga skatten

bestämts läggs det återbetalade beloppet till den slutliga skatten. Beloppet redovisas som en separat post på kontoutdraget.

Innan återbetalning görs sker en avstämning av skattekontot vilket innebär att eventuella hinder mot återbetalningen beaktas.

### 18.3.2 Allmänt

**Skattskyldiges begäran**

Förtidsåterbetalning får, på den skattskyldiges begäran, ske av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte tillgodoräknats den skattskyldige, till den del det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontot.

Förtidsåterbetalning kan ske såväl under som efter inkomstårets utgång. En begäran om förtidsåterbetalning bör vara skriftlig.

Ett överskott på skattekontot som beror på annat än avdragen skatt, t.ex. en egen inbetalning, bör inte beaktas vid bedömningen av om den skattskyldige uppfyller beloppsrekvisitet för att få förtidsåterbetalning (se avsnitt 18.3.3). Däremot kan en skattskyldig när som helst begära återbetalning av ett överskott på skattekontot.

Ett överskott återbetalas i vissa situationer automatiskt t.ex. i samband med ett omprövningsbeslut som innebär nedsättning av debiterad skatt.

### 18.3.3 Förtidsåterbetalning under inkomståret

I 18 kap. 3 § SBL framgår att återbetalning, på begäran av en skattskyldig, får ske av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte har tillgodoräknats den skattskyldige, till den del det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontor. För att Skatteverket ska kunna bedöma om skattskyldig är berättigad till en förtidsåterbetalning krävs således att de preliminära deklarationsuppgifter som den skattskyldige lämnat in för att visa att han berättigad till återbetalning granskas av verket.

Vid förtidsåterbetalning gäller olika bestämmelser beroende på om återbetalningen ska göras till en juridisk eller en fysisk person.

**Juridisk person**

Till en juridisk person får förtidsåterbetalning under inkomståret göras oavsett beloppets storlek. Vid beräkningen av återbetalningsbeloppet får dock hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare (8 kap. 3 § 3 SBL). Begreppet lön torde i detta sammanhang inte inkludera arbetsgivaravgifter eller motsvarande. När det gäller handelsbolag

får återbetalning till ett sådant, efter särskild ansökan från bolaget, göras till delägares skattekonto. Återbetalning till handelsbolag direkt får göras endast om det finns särskilda skäl (18 kap. 3 § 3 st. SBL). Med särskilda skäl avses t.ex. att en uppdragsgivare i slutet av inkomståret gjort ett förhållandevis stort skatteavdrag och att det av omständigheterna i det aktuella fallet kan antas att det avdragna beloppet inte kommer att behövas för att täcka bolagets kommande debiteringar på skattekontot eller för att täcka ett befintligt underskott.

**Fysisk person**

Till en fysisk person får förtidsåterbetalning göras endast om det gäller ett belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns särskilda skäl (18 kap. 3 § 2 st. SBL).

Med lokutionen ”belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden” avses detsamma som i kommentaren till 8 kap. 29 §, ändrad beräkning av skatteavdrag, som i sin tur hänvisar till kommentaren till 10 kap. 1 §, skyldighet att lämna preliminär självdeklaration. Några beloppsmässiga gränser anges inte i lagtexten. Av nämnda förarbeten framgår emellertid att som riktlinje för bedömningen bör gälla att återbetalningsbeloppet ska vara omkring 30 procent av den preliminära skatten, dock lägst 0,2 prisbasbelopp (prop. 1996/97:100 s. 562 och 565).

Skatteverket är av den uppfattningen att en 30 %-gräns inte bör tillämpas. En sådan beloppsgräns skulle nämligen få orimliga konsekvenser för många skattskyldiga. Exempelvis skulle en person med en preliminär skatt på 100 000 kr och som beräknar få en slutlig skatt på 75 000 kr (motsvarar ca 20 000 kr i månadslön) enligt propositionen inte kunna få återbetalning.

**Beloppsgräns**

Prisbasbeloppet för år 2008 är 41 000 kr vilket innebär att återbetalningsbeloppet bör uppgå till ca 8 200 kr

**Särskilda skäl**

Som ett exempel på särskilda skäl anger förarbetena att den skattskyldige har behov av medlen för ett angeläget köp. Vad som ska anses som särskilda skäl beror på omständigheterna i det enskilda fallet.

### 18.3.4 Förtidsåterbetalning efter inkomståret

I 18 kap. 3 § SBL framgår att återbetalning, på begäran av en skattskyldig, får ske av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte har tillgodoräknats den skattskyldige, till den del det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontor. För att

Skatteverket ska kunna bedöma om skattskyldig är berättigad till en förtidsåterbetalning krävs således att den deklaration som den skattskyldige ger in i samband med ansökan granskas av verket.

Efter inkomstårets utgång får återbetalning göras endast om den skattskyldige har inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, är begränsat skattskyldig eller om det finns synnerliga skäl.

Med ”har inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet” menas att den skattskyldige bedriver näringsverksamhet (prop. 2001/02:25 s. 214). Av 13 kap. 1 § IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Skatteverket anser därmed att förtidsåterbetalning kan komma ifråga även om den skattskyldige redovisar ett underskott av näringsverksamhet och detta även om underskottet enbart består av utgifter och inga inkomster.

För en juridisk person gäller den begränsningen att vid beräkningen av återbetalningsbeloppet får hänsyn inte tas till kostnader för lön till delägare, se ovan avsnitt 18.3.3.

Om den skattskyldige är en fysisk person som är berättigad till förtidsåterbetalning så gäller samma beloppsmässiga förutsättningar som vid förtidsåterbetalning under inkomståret. Återbetalningsbeloppet måste således vara betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller, om så inte är fallet, så måste det finnas andra särskilda skäl, se ovan avsnitt 18.3.3.

**Synnerliga skäl**

Om den skattskyldige inte har inkomst av näringsverksamhet eller inte är begränsat skattskyldig krävs det att det föreligger synnerliga skäl för att förtidsåterbetalning ska medges.

Bestämmelsen om återbetalning efter inkomstårets utgång har fått en restriktiv utformning och omfattar endast sådana situationer där det framstår som synnerligen obilligt att inte kunna få en återbetalning av beräknat överskott på skattekontot vid debiteringen av slutlig skatt i förtid. Exempel på sådana situationer kan, enligt förarbetena 1996/97:100 s. 617, vara ianspråktagande av överskjutande belopp för betalning av redan restförda skatter hos KFM eller felaktig handläggning hos Skatteverket. Andra exempel på situationer som, enligt Skatteverkets mening, ska bedömas som synnerliga skäl för förtidsåterbetalning är att skattskyldig har skatteskulder på skattekontot men dessa ännu inte är restförda, att skattskyldig

håller på att försättas i konkurs eller att KFM är i färd med att sälja skattskyldigs tillgångar på exekutiv auktion eller vräka honom från sin bostad. Synnerliga skäl får också anses föreligga om ett inkassokrav föranlett ansökan om stämning i domstol eller ansökan om betalningsföreläggande hos KFM.

Vidare ska synnerliga skäl anses föreligga om skattskyldig är i färd med att emigrera från landet. Även den situationen att skattskyldig måste betala begravningskostnader vid dödsfall inom familjen ska ge rätt till förtidsåterbetalning.

I förarbetena till UBL, den lag som gällde före SBL, prop. 1992/93:86 s. 60 uttalade lagstiftaren att anledningen till att bara näringsidkare skulle vara berättigade till förtidsåterbetalning var att övriga, dvs. löntagare, får sin skatt redan i augusti (i dag redan vid midsommar för åtskilliga) varför en förtidsåterbetalning i deras fall skulle innebära en återbetalning endast någon månad tidigare än i ordinarie ordning. Om nu vissa löntagare av olika skäl inte får sin skatt förrän i december, dvs. samtidigt med näringsidkarna, så saknas enligt Skatteverkets mening skäl att vägra dem förtidsåterbetalning, eftersom det bara var denna senareläggning av slutskattsedlarna för näringsidkarna som motiverade lagstiftaren att ha skilda förtidsåterbetalningsregler för de olika kategorierna. När nu den skillnad som motiverade särbehandlingen av löntagarna, i vissa fall inte existerar, så är det Skatteverkets mening att detta utgör ett sådant synnerligt skäl som gör att förtidsåterbetalning kan beviljas även dessa ”senarelagda” löntagare. En ”senarelagd” löntagare bör alltså behandlas som en näringsidkare i detta sammanhang. Sedan deklarationen granskats bör det alltså vara möjligt, om beloppsrekvisitet, se nästa stycke, är uppfyllt att återbetala skatt.

Vid bedömningen av om synnerliga skäl ska anses föreligga bör normalt också krävas att det är fråga om ett väsentligt belopp som ska återbetalas. Som riktlinje för vad som kan vara ett väsentligt belopp bör det återbetalade beloppet uppgå till i vart fall vad som gäller för återbetalning under inkomståret, dvs. ett betydande belopp (=0,2 prisbasbelopp, ca 8 200 kr) Det är dock viktigt att påpeka att Skatteverkets prövning av om synnerliga skäl ska anses föreligga måste avse samtliga omständigheter som den skattskyldige åberopar och en ansökan får inte avslås enbart av det skälet att det inte är fråga om ett väsentligt belopp. Vid en samlad bedömning kan ett lägre belopp tillsammans med andra omständigheter i ärendet innebära att

synnerliga skäl föreligger. Det är omständigheterna i det enskilda fallet som avgör om förtidsåterbetalning ska medges.

### 18.3.5 Konkurs/Utmätning

Om det uppstår ett överskott av preliminär skatt som har sin grund i ett beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt i samband med konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 eller 28 §§ SBL ska överskottet registreras på den skattskyldiges skattekonto. Om detta i sin tur leder till att det uppstår ett överskott på skattekontot ska överskottet, till den del det beror på ett överuttag av preliminär skatt, betalas ut till konkursboet respektive KFM, 18 kap. 3 § 4 st. SBL.

### 18.3.6 Överskjutande ingående mervärdesskatt/ expansionsfondsskatt

**Slutlig skatt kan bli negativ**

Definitionen av slutlig skatt har ändrats i och med tillkomsten av SBL. Detta innebär att slutlig skatt fr.o.m. taxeringsår 1999 kan bli negativ och detta beror antingen på överskjutande ingående mervärdesskatt eller på att erlagd expansionsfondsskatt återfås (se Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 2, avsnitt 22). Detta innebär att man vid handläggningen av en förtidsåterbetalning, precis som med mervärdesskatt som redovisas i inkomstdeklaration, ska ta hänsyn till expansionsfondsskatt vid en beräkning av den slutliga skatten.

Visar skatteuträkningen att den slutliga skatten blir negativ beroende på överskjutande ingående mervärdesskatt eller expansionsfondsskatt, kan all avdragen skatt förtidsåterbetalas, se avsnitt 18.3.7. Resterande del återbetalas i samband med att den slutliga (negativa) skatten registreras på skattekontot.

*Exempel*

Näringsidkare A beräknar att den slutliga skatten kommer att bli negativ till följd av deklarerad överskjutande ingående mervärdesskatt. A begär förtidsåterbetalning. Skatteverket medger återbetalning med all avdragen preliminär skatt (jfr avsnitt 18.3.7). Den del av den överskjutande ingående mervärdesskatten som inte motsvaras av någon slutlig skatt återbetalas först i samband med att den slutliga (negativa) skatten registreras på skattekontot.

Om den skattskyldige begär det ska Skatteverket besluta att mervärdesskatt ska redovisas i en skattedeklaration (10 kap. 11 § 1 st. 1 SBL).

### 18.3.7 Skattskyldiga med debiterad preliminär skatt

I 14 § SBF anges att om F-skatt eller särskild A-skatt har debiterats någon för vilken preliminär skatt också ska betalas genom skatteavdrag, ska en ändrad beräkning av den preliminära skatt som leder till en lägre skatt i första hand avse den debiterade skatten.

För skattskyldiga som har debiterad preliminär skatt och som begär förtidsåterbetalning bör följande gälla:

För att förtidsåterbetalning av avdragen skatt ska kunna ske krävs att debiterad skatt först satts ned till 0 kr för inkomståret. Således ska först ett beslut om ändrad beräkning fattas avseende den debiterade skatten. Detta nedsättningsbeslut medför en automatisk återbetalning av ett eventuellt uppkommet överskott motsvarande högst nedsättningsbeslutet. Därefter kan ett beslut om förtidsåterbetalning av avdragen skatt fattas.

**Ett enda beslut**

Vid en begäran om återbetalning som resultera i såväl nedsättning av debiterad skatt (med eventuell återbetalning) som förtidsåterbetalning av avdragen skatt bör, vid bedömningen av om beloppet är betydande med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden, dessa båda beslut ses som ett enda beslut.

*Exempel*

Skattskyldig har en debiterad och betald preliminär skatt på 5 000 kr och ett förväntat överskott av avdragen skatt på 5 000 kr. Den slutliga skatten förväntas bli 0 kronor varför totalt beräknat överskott att betala ut är 10 000 kr. Återbetalning bör medges trots att beloppen vart och ett för sig inte överstiger minimibeloppet ca 8 200 kr.

### 18.3.8 Ansökan/Handläggningstider

Någon sista ansökningsdag finns inte angiven i SBL. En förtida återbetalning av avdragen skatt kan ske fram till dess att den slutliga skatten beslutats och registrerats på skattekontot. Av administrativa skäl kan ett beslut om förtidsåterbetalning emellertid inte registreras senare än vid månadsskiftet oktober/november under taxeringsåret med hänsyn till debiteringen av slutlig skatt.

Enligt 48 § SBF ska återbetalning av skatt enligt 18 kap. 2 eller 3 § SBL göras skyndsamt.

En ansökan om förtidsåterbetalning ska behandlas skyndsamt.

### 18.3.9 Ränta

Intäktsränta ska beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret till den dag utbetalning sker för skatt som ska betalas tillbaka genom förtidsåterbetalning, 19 kap. 13 § 1 st. 2 SBL.

På en förtidsåterbetalning som sker före den 13 februari taxeringsåret beräknas alltså inte intäktsränta.

### 18.3.10 Beslut om förtidsåterbetalning

Beslut om förtidsåterbetalning registreras i en särskild rutin i skattekontosystemet. I samband med själva utbetalningen till skattskyldig av förtidsåterbetalning tas hänsyn till om skattskyldig har underskott på skattekontot, dvs. om SKV-delen av kontot visar på ett underskott eller om det finns registrerade restförda skulder på KFM-delen av kontot. Endast skillnaden mellan det förtidsåterbetalningsbara beloppet och belopp som inte behövs för att täcka redan uppkommet underskott på skattekontot utbetalas till skattskyldig.

## 18.4 Återbetalning av överskjutande ingåendemervärdesskatt före ordinarie förfallodag

18 kap. 4 § SBL

En återbetalning som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt får göras före den förfallodag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång först efter det att redovisning enligt 10 kap. 20 § SBL skett och denna skatt räknats av.

En återbetalning får ske före förfallodagen. Det är tillräckligt att den skattskyldige har redovisat de skatter och arbetsgivaravgifter som ska betalas senast vid den aktuella förfallodagen.

*Exempel*

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt för februari med ordinarie redovisningsdag i april kommer in i början av mars. Återbetalning av mervärdesskatten kan ske först sedan den skattskyldige redovisat

skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för februari med ordinarie redovisningsdag i mars och efter det att avräkning skett mot dessa. Redovisning sker i två olika skattedeklarationer eftersom olika ordinarie redovisningsdagar föreligger.

## 18.5 Återbetalning av punktskatt

Återbetalning av punktskatt sker normalt med stöd av bestämmelserna i 18 kap. SBL. Den som har rätt till återbetalning av punktskatt jämställs i vissa fall med skattskyldig och besluten om återbetalning är beskattningsbeslut.

Återbetalningsberättigade för vissa punktskatter ska dock inte lämna någon deklaration utan ska i likhet med vad som gällt tidigare ge in en ansökan till Skatteverket om återbetalning (prop. 2001/02:127 s. 139).

När det gäller skatterna på tobak, alkohol och energi kan det förekomma att den som ansöker om återbetalning inte har ett skattekonto, exempelvis en utländsk företagare. Detta är dock mycket sällsynt och sådana återbetalningar bör därför kunna hanteras genom vanliga utbetalningar, dvs. utanför skattekontot (prop. 2001/02:127 s. 139).

## 18.6 Återbetalning i samband med en överenskommelse om betalningsskyldighet

18 kap. 4 a § SBL

I paragrafen regleras vad som ska ske med inbetalda belopp om en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör att gälla. Enligt bestämmelsen ska inbetalt belopp överföras till företrädarens eget skattekonto. Om företrädaren därigenom får ett överskott på skattekontot kan han ha möjlighet att genom återbetalning återfå inbetalade medel. En återbetalning blir dock endast aktuell om inte hinder mot återbetalning föreligger enligt 18 kap. 7 § SBL. Det kan t.ex. vara fråga om att medlen kan behövas för betalning av ett ansvarsbelopp som med fog kan antas komma att beslutas av domstol efter det att talan om företrädaransvar har väckts (prop. 2002/03:128 s. 58). Skatteverket kan besluta om spärr på en företrädares skattekonto om en överenskommelse inte fullföljs och Skatteverket måste ansöka om företrädaransvar.

## 18.7 Utbetalningssätt

### 18.7.1 Mottagarkonto

Av 51 § SBF följer att en återbetalning från skattekontot normalt ska ske genom insättning på ett av skattskyldig anmält bank- eller kreditmarknadsföretagskonto, i fortsättningen kallat mottagarkonto. I praktiken innebär detta att skattskyldig hos en bank eller annat kreditmarknadsföretag ska anmäla till vilket mottagarkonto skattekontot ska vara ”kopplat”. En återbetalning från skattekontot till skattskyldig kommer därmed i normalfallet att ske genom insättning på det anmälda mottagarkontot. Uppgift om vilket mottagarkonto skattskyldig anmält inhämtas från den skattskyldige själv eller, med den skattskyldiges tillstånd, från bank eller kreditmarknadsföretag. I undantagsfall kan återbetalning ske genom utbetalningskort.

### 18.7.2 Omföring

**Mellan olika skattskyldigas skattekonton**

I samband med återbetalning begär ibland skattskyldig att det återbetalningsbara beloppet ska återbetalas på så sätt att beloppet ska omföras till annan skattskyldigs skattekonto. Sådan begäran är särskilt vanlig vid förtidsåterbetalning av preliminär skatt. Det är främst makar/sambor som begär omföring till den andres skattekonto men det förekommer även att t.ex. moderbolag begär omföring till dotterbolag och vice versa.

Återbetalning via omföring till annans skattekonto kan, av serviceskäl, ske i vissa fall. Det krävs en skriftlig begäran från skattskyldig för att verket ska kunna göra detta. Skatteverkets utredning ska då bl.a. visa att det inte finns några obetalda skatter för den som begär omföring.

## 18.8 Avräkning/clearing

Enligt 3 kap. 5 § 2 st. SBL får Skatteverket besluta att en person ska ha fler än ett skattekonto.

**Mellan samme skattskyldigs alla skattekonton**

Av 16 kap. 9 § SBL framgår att ett inbetalt belopp ska, om inte annat följer av 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag. Detta innebär att om en skattskyldig innehar flera skattekonton samtidigt så kan en avräkning/clearing ske mellan dessa konton, eftersom fråga då är om en sammanlagd skatteskuld för den skattskyldige.

Av 23 kap. 3 § SBL framgår att om en verksamhet bedrivs av ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter

ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår, representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådan skatt. Representanten tilldelas i sådant fall ett särskilt registreringsnummer, till vilket är kopplat ett särskilt skattekonto. Vanligtvis kommer därmed representanten att inneha två skattekonton, ett för egna skatter och ett för sådana skatter som hänför sig till den verksamhet som bedrivs i det enkla bolaget/rederiet. Skatteverket har i en skrivelse den 28 september 2007 (dnr 131 580900-07/111) uttalat att om representanten inte betalar skatter och avgifter som hänför sig till det enkla bolaget så är det denne som ska restföras, dvs. skatteskulden som finns registrerad på dennes särskilda representantkonto som ska överlämnas till KFM för indrivning. Med hänsyn till att skattskyldig i detta läge således innehar två skattekonton är det Skatteverkets uppfattning att verket, innan restföring sker av skattekontounderskott på något av skattekontona, får avräkna/cleara mellan kontona med stöd av 16 kap. 9 § SBL.

Det är vidare Skatteverkets uppfattning att avräkning/clearing också får ske för sådana ansvariga som anges i avsnitt 3.2.2, dvs. ombud och skatterepresentanter för de fall dessa, på sätt beskrivits i detta avsnitt, innehar flera skattekonton.

Det förekommer även i andra fall att en skattskyldig av någon anledning innehar flera skattekonton. En skattskyldig kan exempelvis inneha såväl ett skattekonto med s.k. GD-nummer som ett skattekonto med svenskt personnummer eller ett skattekonto med ett samordningsnummer och ett skattekonto med svenskt personnummer. Skatteverket har i en skrivelse den 28 mars 2008 (dnr 131 192327-08/111) kommit fram till att verket i sådant läge har rätt att med stöd av bestämmelsen i 16 kap. 9 § SBL avräkna belopp mellan en och samme skattskyldigs olika skattekonton inom skattekontosystemet för att på så sätt täcka ett skattekontounderskott på något av dem.

## 18.9 Återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organ m.fl.

18 kap. 4 b § SBL

I bestämmelsen finns regler som avser återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organ m.fl. Reglerna avses komma till användning i de fall sådana organ m.fl. i materiellt hänseende har rätt till skattefrihet som avviker från vad som gäller enligt ML och vissa punktskattelagar. Reglerna utgör en slags reservreglering, som torde behöva tillämpas endast beträffande ett litet antal berättigade subjekts förvärv av skattebelagda varor och tjänster (prop. 2004/05:15 s. 68 f.

## 18.10 Överföring av skatt till en annan stat

18 kap. 5–6 §§ SBL

Skatteverket får besluta att preliminär skatt, som betalats i Sverige för inkomst som ska beskattas i en annan stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt, ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Vid tillämpningen är det den preliminära skatten som betalats genom skatteavdrag här i landet som ska föras över till den andra staten. Detta innebär att en överföring kan ske även om den skattskyldiges skattekonto uppvisar ett underskott.

Om en inkomst eller förmögenhet har beskattats såväl här i landet som i en stat med vilken Sverige har träffat avtal för undvikande av dubbelbeskattning, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att skatt som har betalats in för beskattningsåret ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där. En sådan överföring får göras endast till den del som den svenska skatten sätts ned genom avräkning av den utländska skatten eller genom att inkomsten eller förmögenheten undantas från beskattning. Överföringen får dock inte avse ett belopp som behövs för betalning av svensk skatt för beskattningsåret. Enligt 54 § SBF är det Skatteverket som får meddela beslut som avses i 18 kap. 5 § 2 st. SBL om överföring av skatt till främmande stat.

Förfarandet med överföring av skatt innebär inte någon tillämpning av SBL:s bestämmelser om återbetalning. Överföringen ska ses som ett särskilt uppbördstekniskt institut för att möjliggöra en reglering enligt avtal med främmande stat (prop. 1983/84:58 s. 32).

Om skatt förs över enligt 18 kap. 5 § SBL ska intäktsränta enligt 19 kap. SBL inte beräknas. Den skattskyldige får inte överlåta en fordran på skatt som ska föras över.

## 18.11 Hinder mot återbetalning

18 kap. 7–7 a §§ SBL

En återbetalning av ett överskott på skattekontot sker antingen automatiskt eller efter skattskyldigs begäran. En återbetalning kan begränsas med stöd av bestämmelserna i 7 och 7 a §§. Dessa hinder mot återbetalning är normalt inbyggda i skattekontosystemet. I en återbetalningssituation spärrar skattekontot automatiskt hela eller del av överskottet och den skattskyldige får information om spärrorsaken senast i det följande kontoutdraget. Se dock nedan vid kantrubriken ”JO-beslut”.

Nedan följer en redogörelse för bestämmelserna i 7 och 7 a §§.

**Beloppsgräns**

En återbetalning ska inte göras av belopp som understiger 100 kr såvida det inte finns särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kan, enligt förarbetena, vara att den skattskyldige ska flytta ut från Sverige eller har avlidit. I det sistnämnda fallet ska beloppet betalas ut till dödsboet. Det kan också vara fråga om en juridisk person som ska upplösas. Bedömningen av om särskilda skäl föreligger ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Belopp som understiger 100 kr står kvar på skattekontot och intäktsränta beräknas.

**Överföring till annan stat**

En återbetalning ska inte göras av belopp som kan antas komma att föras över till annan stat med stöd av 18 kap. 5 § SBL. Bestämmelsen ger Skatteverket möjlighet att innehålla skatt i avvaktan på en framställning från den andra staten om överföring av skatten.

**Skatteskuld efter beslut om ackord**

Vidare ska en återbetalning inte göras av belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter ett beslut om ackord. I sådana fall får återbetalning ske endast till den del överskottet överstiger den del av skattefordran som efter ackordet står kvar som obetalt. I praktiken förutsätter en tillämpning av bestämmelsen att ackordsbeslutet innehållit en s.k. restitutionsspärr.

**Ej förfallen skatt**

Ett belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte ska ha betalats får inte återbetalas. Ett beslut som innebär ytterligare skatt att betala ska registreras på skattekontot, SKV-delen av kontot, på förfallodagen. Bestämmelsen får till följd att Skatteverket automatiskt registrerar en spärr i skattekontot när beslutet har fattats oavsett vilken betalningsfrist som gäller. Ett eventuellt överskott spärras alltså från återbetalning redan före det att förfallodagen har infallit.

**Ej beslutad skatt**

En återbetalning får inte heller göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas. Uttrycket ”kan komma att behövas för betalning” får anses inbegripa en möjlighet för Skatteverket att i samband med utredning/kontroll bedöma om den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras till följd av utredningen. Finns ett överskott på skattekontot kan detta spärras med stöd av punkten 5 för att förhindra en återbetalning som sedan följs av ett krav på ytterligare betalning. Är det uppenbart att den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras bör Skatteverket inte spärra ett överskott. En sådan spärr kan i princip också registreras även om det vid denna tidpunkt inte finns något överskott på skattekontot; se nedan vid kantrubriken ”JO-beslut”.

Lokutionen ”med fog kan antas komma att beslutas” har inte definierats av lagstiftaren. Ett exempel på när bestämmelsen kan komma ifråga kan vara att Skatteverket under pågående skatterevision funnit underlag som innebär att en höjning med stor sannolikhet kommer att ske men att det övriga revisionsarbetet kommer att ta ytterligare tid. Som ytterligare exempel kan nämnas de fall när Skatteverket i ett meddelande till den skattskyldige övervägt att påföra ytterligare skatt att betala.

**”Tveksamhets rekvisitet”**

För bedömningen av när en spärr enligt punkten 5 kan komma i fråga torde en jämförelse kunna ske med ”tveksamhetsrekvisitet” i 17 kap. 2 § 1 st. 2 SBL. Om Skatteverket avser att spärra ett belopp innan ett beslut har fattats enligt denna bestämmelse bör verket inte senare medge anstånd med betalning av skatten på grund av att det är tveksamt om den skattskyldige kommer att behöva betala den. Dessa två bestämmelser får således anses stå i motsats till varandra.

Detta gäller naturligtvis under förutsättning att omständigheterna i ärendet inte har förändrats.

**Skattskyldiges önskemål**

En återbetalning ska inte heller göras om den skattskyldige har meddelat Skatteverket att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder. Detta meddelande bör i normalfallet vara skriftligt. Anmälan härom kan också ske via Skatteverkets webbsida om skattskyldig har e-legitimation, se vad som sagts om detta i avsnitt om Skatteverkets e-tjänster, se avsnitt 18.1.

**Särskilda bestämmelser**

Bestämmelser som förhindrar återbetalning till skattskyldig av överskott på skattekontot finns också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter, AvräknL, läs vidare avsnittet 22.7.

**Ö-moms hos grupphuvudman**

En återbetalning av ett belopp som utgör överskjutande ingående mervärdesskatt hos en grupphuvudman ska enligt 18 kap. 7 a § SBL inte göras till den del beloppet kan täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupphuvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto. Om underskotten inte kan täckas helt ska de täckas i den ordning som grupphuvudmannen bestämmer.

När det gäller en mervärdesskattegrupp är det grupphuvudmannen som ska svara för redovisning och betalning av mervärdesskatten. Han likställs därför med en skattskyldig i SBL:s mening (1 kap. 4 § 3 st. 5 SBL). Det är också grupphuvudmannen som ska registreras till mervärdesskatt (3 kap. 1 § 1 st. 3 SBL). Grupphuvudmannen ska dessutom deklarera sin egen inkomstskatt i inkomstdeklaration och sina egna arbetsgivaravgifter i en annan skattedeklaration än den som ska lämnas för mervärdesskattegruppen (prop. 1997/98:148 s. 50–52).

**Framtida uppkommande överskott**

Skatteverket har även möjlighet att förhindra återbetalning av framtida uppkommande överskott. Genom att Skatteverket registrerar en spärr i skattekontot förhindras återbetalningar av eventuellt framtida överskott, helt eller delvis.

**JO-beslut**

JO har i två beslut den 27 december 2004 (dnr 720-2004 och 2041-2004) uttalat att Skatteverkets åtgärd att registrera den spärr i skattekontot, automatiskt eller manuellt, som ska förhindra att ett framtida överskott ska återbetalas (helt eller delvis) inte kan överklagas av den skattskyldige. Först när spärren faktiskt förhindrat en återbetalning i samband med en avstämning får den rättsverkan och då ska Skatteverket fatta ett överklagbart beslut eller häva spärren och återbetala det spärrade beloppet.

Eftersom ett överskott på skattekontot kan uppkomma när som helst innebär detta att Skatteverket måste bevaka ärenden i vilka man registrerat en återbetalningsspärr. Ett överklagbart beslut ska alltså fattas i anslutning till att en spärr får rättsverkan. I 47 och 48 § SBF finns reglerat inom vilken tidsfrist Skatteverket ska skicka ut ett sådant beslut om verket inte häver spärren och återbetalar beloppet.

I 49 och 50 § SBF finns särskilda bestämmelser när det gäller återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt. Se avsnitt 18.2.

**Övervägt spärrbeslut**

Frågan om man behöver kommunicera ett beslut som hindrar en återbetalning har diskuterats. Utgångspunkten är den att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig över skälen till ett tänkt beslut innan ett ärende avgörs om det inte är onödigt (14 kap. 1 § SBL). I ett enskilt ärende kan man underlåta att kommunicera ett tänkt beslut pga. fara i dröjsmål (17 § 1 st. 4 FL). Se t.ex. beslut från Kammarrätten i Stockholm den 2 augusti 2001 (mål nr 3584-2001). Eftersom det i många fall är omöjligt för Skatteverket att i förväg veta exakt när rättsverkan av en spärregistrering inträder blir det i praktiken omöjligt att skicka ut ett övervägande om ett tilltänkt beslut. Detta får, enligt Skatteverket, till följd att beslutet skickas ut direkt.

## 18.12 Förbud mot överlåtelse

18 kap. 8 § SBL

Den skattskyldige får inte överlåta en fordran på skatt som ska betalas tillbaka enligt SBL innan beloppet kan lyftas.

Syftet med bestämmelsen är att hindra en skattskyldig som har skulder registrerade hos KFM från att göra sådana dispositioner som leder till att beloppet inte kommer att kunna utmätas. Lokutionen ”innan beloppet kan lyftas” avses inte omfatta den situationen att det har uppkommit ett överskott på ett skattekonto men den skattskyldige avstår från att begära att överskottet ska återbetalas till honom eller att han meddelar att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder. Även i dessa fall anses beloppet kunna lyftas. Det är ju tillräckligt med en begäran från den skattskyldige. Det innebär att utmätning får ske av ett sådant överskott, se nästa avsnitt.

## 18.13 Utmätning

18 kap. 9 § SBL

En fordran som avses i 18 kap. 8 § SBL får utmätas trots att den inte får överlåtas. Av paragrafen följer att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på ett skattekonto efter en avstämning. Detta får, enligt Skatteverkets uppfattning, till följd att det måste vara fråga om ett återbetalningsbart överskott som kan disponeras av den skattskyldige för att utmätning ska kunna komma ifråga. Utmätning kan inte ske av ett belopp som omfattas av hinder mot återbetalning enligt 18 kap. 7 § p 1–5 SBL.

En fordran på skatt som ska betalas tillbaka med anledning av den årliga avstämningen får dock utmätas först efter det att KFM fått tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Bestämmelserna i 5 kap. 1–3 §§ utsökningsbalken tillämpas inte vid utmätning av en fordran på skatt som ska betalas tillbaka enligt denna lag.

## 18.14 Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd

18 kap. 10 § SBL

Om en återbetalning enligt SBL inte har kunnat göras på grund av att den skattskyldiges adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på den skattskyldige, ska beloppet stå kvar på den skattskyldiges skattekonto. Ett belopp som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten.

Paragrafen blir tillämplig t.ex. när den skattskyldige flyttat till en adress som inte är känd för Skatteverket eller om han underlåter att lösa in en återbetalning. Beloppet står kvar på den skattskyldiges skattekonto och genererar intäktsränta. Beloppet kan komma att tas i anspråk för att täcka uppkommande skattefordringar.

Har det överskjutande skattebeloppet inte tagits i anspråk för att täcka en skattefordran inom tio år från den skatteavstämning då beloppet först uppkom ska det tillfalla staten.

Tioårsfristen har valts med tanke på de allmänna reglerna om preskription i preskriptionslagen (1981:130).

## 18.15 Fel vid inbetalning till skattekontot

Det händer att en skattskyldig kontaktar Skatteverket och uppger att han av misstag

- har betalat in ett belopp till Skatteverket på sitt skattekonto fastän han inte avsett att betala skatt till verket, eller
- har betalat in ett belopp till Skatteverket på sitt skattekonto men inbetalningen skulle egentligen ha gått till KFM för att reglera en redan (nyligen) restförd skatteskuld, eller
- har betalat in ett belopp men till annans skattekonto hos Skatteverket. Orsaken till att inbetalningen registrerats på annans konto kan t.ex. vara att han angett fel person- eller organisationsnummer alternativt fel referensnummer vid betalning över Internet.

När någon av ovanstående situationer inträffat begär skattskyldig att Skatteverket antingen ska återbetala inbetalt belopp till honom eller att verket på annat sätt ska verka för att inbetalt belopp hamnar rätt. Skatteverkets möjligheter att tillgodose skattskyldigs begäran är starkt begränsade och egentligen finns det bara en tillämplig bestämmelse, 55 § SBF.

Enligt 55 § SBF gäller att om en skattskyldig visar att han av misstag betalat in för mycket skatt ska Skatteverket skyndsamt återbetala vad som inbetalts för mycket. Sådan misstagsinbetalning som avses i bestämmelsen kan vara att den skattskyldige betalat in hyran till skattekontot i stället för till hyresvärden. Återbetalning av inbetalt belopp till skattskyldig får då endast ske till den del återbetalningen kan göras från ett överskott på den skattskyldiges skattekonto, dvs. till den del det totala saldot på skattekontot, innehållande såväl SKV-delen som KFM-delen, visar överskott.

Bestämmelsen gäller alla skattskyldiga och all typ av skatt enligt SBL. Innan en återbetalning kan ske ska Skatteverket stämma av skattekontot. Om kontot visar överskott kan alltså en återbetalning ske med stöd av denna bestämmelse. Observera att i dessa situationer gäller inte bestämmelserna om hinder mot återbetalning.

Den andra situationen som inledningsvis beskrivits uppkommer i allmänhet vid tiden strax efter det att skattekontot stämts av

och verket överlämnat skattefordran till KFM för indrivning, dvs. skattebeloppet har flyttats över från SKV-delen av skattekontot till KFM-delen av kontot. Observera i dessa fall att en betalning till Skatteverket, som bokförts på verkets särskilda konto i tid men som inte hunnit registreras på den skattskyldiges skattekonto vid avstämningen, så småningom kommer att rättas till automatiskt i skattekontosystemet, varvid ett återkallande av indrivningsuppdraget sker från KFM.

Om skattskyldig i samband med avstämningen av kontot betalat in ett belopp till Skatteverket som han egentligen menat skulle ha gått till KFM för att reglera en skatteskuld som nyligen överlämnats dit för exekutiv åtgärd, uppkommer frågan hur verket ska agera. I detta läge finns det inte någon möjlighet för Skatteverket att med stöd av 55 § SBF återbetala inbetalt belopp till skattskyldig. Anledningen till detta är att skattskyldig har obetalda skatter registrerade på skattekontots KFM-del. Något utbetalningsbart överskott på skattekontot torde därmed inte finnas och någon återbetalning med stöd av 55 §§ SBF kan således inte heller komma ifråga. Om det emellertid finns ett överskott på SKV-delen av kontot vid nästa avstämning så kommer, per automatik med stöd av 16 kap. 9 § SBL, det överskottet att överlämnas till KFM-delen på kontot för täckande av redan restförda skatteskulder. Se vidare avsnitt 22 som handlar om indrivning.

Skattskyldig brukar i detta läge invända att han inte vill vänta till nästa avstämning. Någon bestämmelse som direkt reglerar uppkommen situation finns inte i SBL eller SBF. Det Skatteverket möjligen, av serviceskäl, skulle kunna hjälpa skattskyldig med, är att till KFM överföra så stor del av det inbetalda beloppet som motsvarar av verket i samband med avstämningen betalningsuppmanat belopp. En sådan överföring till KFM kommer dock inte att täcka hela den restförda posten hos KFM, eftersom aktuellt belopp inte förslår för täckande av den grundavgift om 600 kr och den kostnadsränta som uppkommit hos KFM. Om sådan överföring av inbetalning ska ske krävs det således att skattskyldig informeras om att han måste komplettera Skatteverkets överföring med en inbetalning direkt till KFM om han vill undvika att vara/bli registrerad för obetalda skatteskulder.

När det gäller den tredje inledningsvis nämnda situationen brukar begreppet felinbetalning användas. Varken i SBL eller SBF finns någon bestämmelse som reglera denna situation. När en person betalar till sitt skattekonto sker det över Skatte-

verkets plus- eller bankgiro. För att betalningen ska hamna på rätt skattekonto måste denne vid betalning över Internet ange referensnumret för det skattekonto han vill att betalningen ska hamna på. Betalar personen med ett förtryckt inbetalningskort måste denne se till att kortet avser rätt person. På de förtryckta inbetalningskorten som Skatteverket sänder ut anges referensnumret för den person kortet avser.

Om betalning inte görs med förtryckt inbetalningskort måste förutom namn och adress även person- eller organisationsnummer alternativt referensnumret anges. Om inte rätt nummer anges eller om inget nummer alls anges får Skatteverket svårt att reda ut till vilket skattekonto inbetalningen ska hänföras och beloppet kan då bli för sent bokfört eller hamna i en inbetalningsbalans.

Om inbetalaren angett en annan persons nummer (felinbetalning) än denne avsett gottskrivs inbetalningen det skattekonto som inbetalaren angett. Skatteverket kan inte kontrollera om inbetalaren angett rätt person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer.

En inbetalning gottskrivs således det skattekonto vars person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer inbetalaren angett eller som finns på inbetalningskortet. Den som betalar in ett belopp till ett skattekonto ansvarar för att han anger rätt referensnummer eller använder inbetalningskort som avser rätt mottagare av beloppet.

Om en inbetalning bokförs på ett annat skattekonto än som var avsikten på grund av att inbetalaren angett fel referensnummer eller använder fel inbetalningskort står denne risken för felinbetalningen. Skatteverket kan, om mottagaren av beloppet godkänner att pengarna återbetalas/omförs och om det finns ett överskott på dennes skattekonto som motsvarar det felinbetalda beloppet, av serviceskäl, återbetala beloppet genom att omföra det till inbetalarens skattekonto. Det är viktigt att Skatteverket informerar både inbetalaren och mottagaren om att räntekonsekvenser kan uppkomma genom omföringen. Det måste också stå helt klart för mottagaren vilket belopp han godkänner för omföring/utbetalning.

Motsätter sig mottagaren att Skatteverket för om beloppet eller finns det inget överskott att återbetala/omföra till inbetalaren har inbetalaren en civilrättslig fordran på mottagaren som han kan göra gällande genom att processa i allmän domstol. Skatteverket kan inte på eget initiativ återbetala ett felinbetalat

belopp utan bara medverka till att en överenskommelse mellan inbetalaren och mottagaren kommer till stånd.

## 18.16 Kvittning, övergångsbestämmelser m.m.

Av punkten 4, 2 st. i övergångsbestämmelserna till SBL framgår att en skattskyldig som för tidigare år eller redovisningsperioder står i skuld för skatt eller avgift som uppbärs enligt UBL, USAL eller ML, vid återbetalning enligt 18 kap. 1–4 §§ SBL, har rätt att få tillbaka bara vad som överstiger skulden samt ränta och avgift som är hänförlig till skulden.

Om det finns skulder enligt UBL, USAL eller ML som ännu inte restförts är det tillåtet för Skatteverket att kvitta ett överskott vid återbetalning som ska ske enligt bestämmelserna i SBL mot obetalda belopp enligt nämnda lagar.

Andra meningen i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SBL lyder.

> ”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 68 § 5 mom. uppbördslagen och 25 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall hänsyn tas också till skyldighet att betala skatt enligt den nya lagen.”

Här nämns inget om vad som gäller när en återbetalning ska ske enligt ML och det finns en skuld enligt SBL. Detta regleras i stället i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till de ändringar i ML som trädde i kraft den 1 november 1997 (SFS 1997:502) och som har följande lydelse.

> ”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 16 kap. 9 § skall hänsyn också tas till skyldighet att betala skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483).”

Det är alltså också tillåtet för Skatteverket att kvitta ett överskott som uppkommer vid återbetalning som ska ske enligt bestämmelse i UBL, USAL eller ML mot en obetald men ännu inte restförd skuld enligt SBL.

# 19 Ränta

19 kap. SBL

20 kap. 6 § SBL

23 kap. 1 § SBL

56 § skattebetalningsförordningen

Prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.)

Prop. 1997/98:33 (Utfärdande av F-skattsedel, m.m.)

Prop. 1997/98:134 (Kontrolluppgiftsskyldighet vid options- och terminsaffärer, m.m.)

Prop. 2004/05:149 (Straffrättsliga åtgärder mot skatteundandraganden avseende alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter m.m.)

Prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor)

## Sammanfattning

I avsnitt behandlas bestämmelserna om ränta i 19 kap. SBL.

I skattekontosystemet beräknas intäktsränta och kostnadsränta. Intäktsränta beräknas för varje dag det finns ett överskott på skattekontot och kostnadsränta beräknas för varje dag skattekontot visar på ett underskott. Intäktsräntan är inte skattepliktig. Kostnadsräntan är inte avdragsgill.

Intäktsräntan ska ge kontohavaren kompensation för tillgodohavanden på kontot. Intäktsräntan beräknas med basräntan som utgångspunkt. Kostnadsräntan, som beräknas efter tre nivåer, ska fungera dels som ett påtryckningsmedel så att skatter och avgifter betalas i rätt tid, dels täcka statens kreditkostnader.

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta. Skatteverket fastställer basräntan (se avsnitt 19.2).

Räntan beräknas dagligen på skattekontots saldo (räntesaldo). Intäktsräntan och kostnadsräntan tillgodoförs respektive påförs en gång i månaden i samband med avstämningen av skattekontot. Räntan läggs sedan till saldot vilket innebär en beräkning av ränta på ränta (kapitalisering).

En inbetalning kan inte styras till att avse en betalning av en viss skuld utan räknas av mot samtliga debiteringar på skattekontot. Underskottet eller överskottet på kontot påverkas av inbetalningen från och med dagen efter den då beloppet bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar (plus- eller bankgiro).

Skatteverket får befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. Skatteverket har meddelat rekommendationer m.m. (RSV S 2000:9) om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta.

## 19.1 Grunder för ränteberäkning m.m.,

19 kap. 1–2 och 15 §§ SBL

**Ränteberäkningen**

Den skattskyldige ska betala kostnadsränta eller tillgodoföras intäktsränta enligt bestämmelserna i 19 kap. Det är inte de enskilda beskattningsbeslutsbeloppen som utgör grunden för ränteberäkningen utan den sammanlagda skatteskulden (underskott) eller skattefordran (överskott) enligt SBL som den skattskyldige har varje dag på skattekontot.

Från denna grundläggande princip finns ett undantag. För debiterade skatter, dvs. preliminär och slutlig skatt som omfattas av bestämmelsen om fribeloppet på 20 000 kr, gäller nämligen att kostnadsränta inte beräknas för tiden från och med den 13 februari till och med den 3 maj taxeringsåret på belopp upp till och med 20 000 kr (se avsnitt 19.3.3 och 19.3.4).

Om ett beslut som legat till grund för en beräkning av ränta ändras, ska motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen.

## 19.2 Basränta

19 kap. 3 § SBL och 56 § SBF

**Basränta**

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta som fastställs av Skatteverket. Basräntan beräknas till genomsnittliga säljräntan på sexmånaders statsskuldväxlar

under tiden från och med den 16 i en månad till och med den 15 i månaden efter. Den fastställda basräntan gäller från och med närmast följande kalendermånad.

Basräntan ska avrundas till närmast hela procenttal. Om genomsnittsräntan ligger mitt emellan två hela procenttal ska den avrundas nedåt. Basräntan ändras när genomsnittsräntan – efter avrundning – ändras med minst en procentenhet.

Skatteverket har fastställt basräntan vid sex tillfällen (RSFS 1997:23, 1998:14, 1999:2, 1999:16, 2003:13 samt SKVFS 2004:10, 2006:20 och 2007:12).

| Tidsperiod | Basräntenivå |
|---|---|
| 98-01-01–98-06-30 | 5 % |
| 98-07-01–99-01-31 | 4 % |
| 99-02-01–99-11-30 | 3 % |
| 99-12-01–03-03-31 | 4 % |
| 03-04-01−04-03-31 | 3 % |
| 04-04-01−06-08-31 | 2 % |
| 06-09-01-07-06-30 | 3 % |
| 07-07-01- | 4 % |

## 19.3 Kostnadsränta

19 kap. 2, 4–11, 16 §§ SBL

**Kostnadsränta**

Kostnadsränta tas ut i tre nivåer. Utgångspunkten är basräntan. Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan, mellanräntan är 125 % av basräntan och den höga kostnadsräntan är basräntan plus 15 procentenheter.

Kostnadsräntan är inte avdragsgill.

### 19.3.1 Påförande av kostnadsränta, 10 §

**Ränta på ränta**

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot och påförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering. Kostnadsränta beräknas till och med den dag en betalning/kreditering bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetal-

ningar för de dagar den skattskyldige har en skatteskuld (underskott) på sitt skattekonto.

Ett underskott på skattekontot för skatt, som har fastställts genom grundbeslut t.ex. i enlighet med en inlämnad skattedeklaration, uppkommer först efter ordinarie förfallodag (16 kap. 4 § SBL). Före denna tidpunkt beräknas inte kostnadsränta.

Skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutet om debitering av dessa avgifter. Därefter beräknas kostnadsränta enligt bestämmelserna om sen betalning.

Skattetillägg och förseningsavgift som påförts i samband med den årliga taxeringen med stöd av TL får emellertid av praktiska skäl betalas senast samma dag som den slutliga skatten, dvs. på den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. På skattetillägg och förseningsavgift beräknas kostnadsränta först efter den dag då den slutliga skatten senast ska vara betald eftersom dessa särskilda avgifter inte ingår i den slutliga skatten. Kostnadsränta beräknas då enligt bestämmelserna om sen betalning.

I skattekontosystemet är det inte möjligt att direkt avgöra vilka skatteskulder ett underskott består av eftersom det inte finns någon avräkningsordning. För att man inte ska tvingas att fördela ett underskott på olika skatter behandlas ett underskott, som inte överstiger 10 000 kr på ett och samma sätt oberoende av hur det uppkommit. På ett sådant underskott beräknas alltid den låga kostnadsräntan, dvs. lika med basräntan. Om olika räntesatser är tillämpliga ska vid betalning av en del av skatteskulden i första hand den delen anses vara betald på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats (jfr prop. 1997/98:33 s. 46).

Detta får betydelse i de fall som räntebestämmelserna medför att ränta ska beräknas efter en räntesats som är högre än basräntan. Då ska den högsta räntesatsen ersättas med en räntesats motsvarande basräntan på ett belopp upp till och med sammanlagt 10 000 kr. Om den skattskyldige betalar en del av skatteskulden, ska den delen anses vara den på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats.

Kostnadsränta beräknas inte efter den dag statens fordran på skatten har preskriberats.

### 19.3.2 Kostnadsränta vid sen betalning och vid indrivning, 8–9 §§

**Ränta hos KFM**

Om betalning inte sker i rätt tid, ska ränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter, dvs. hög kostnadsränta. Detta gäller till dess skulden betalats eller registrerats hos KFM.

Till den del skatten inte överstiger 10 000 kr ska dock ränta alltid beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Kostnadsränta beräknas för skatt som har lämnats till KFM för indrivning eller för verkställighet enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan från och med dagen efter den då beslutet om skatten registrerades i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

KFM beräknar ränta för tiden efter det att skulden lämnats för indrivning enligt bestämmelserna i SBL.

För sådan skatt som omfattas av ett beslut om betalningssäkring ska låg kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den då beslutet om betalningssäkring registrerades i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Se Skatteverkets skrivelse den 15 mars 2005, dnr 130-109136-05/111.

Skatteverkets beslut att på grundval av sedermera ingivna SKD debitera skatt för s.k. non filers, dvs. skattskyldiga som inte varit registrerade till mervärdesskatt eller såsom arbetsgivare och som ursprungligen inte avgett SKD, är att betrakta som s.k. grundbeslut. På grund härav ska hög kostnadsränta beräknas. Se Skatteverkets skrivelse den 31 mars 2005, dnr 130 185994-05/111. Se även avsnitt 20.1.1.

### 19.3.3 Kostnadsränta på preliminär skatt, 2, 4, 10 och 16 §§

**Preliminär skatt**

Skatteverket får i vissa fall fatta beslut om höjd debiterad preliminär skatt efter inkomstårets utgång. För debiterad preliminär skatt som ska betalas in efter den 17 januari taxeringsåret beräknas kostnadsränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast ska ske. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 % av basräntan, mellanränta.

Till den del skatten inte överstiger fribeloppet 20 000 kr, ska ränta i stället beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret och efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Till den del skatten inte överstiger 10 000 kr ska dock ränta alltid beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Om ränta ska beräknas från och med den 13 februari och den 12 februari är en lördag eller en söndag ska ränta i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. Om ränta ska beräknas från den 4 maj och den 3 maj är en lördag eller söndag ska i stället ränta beräknas från och med närmast följande tisdag.

### 19.3.4 Kostnadsränta på slutlig skatt, 2, 5, 10 och 16 §§

**Slutlig skatt**

På den del av skatten som, enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt efter vissa justeringar enligt 11 kap. 14 § SBL, överstiger 20 000 kr beräknas kostnadsränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast ska ske. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 % av basräntan.

På belopp till och med 20 000 kr beräknas kostnadsränta i stället från och med 4 maj taxeringsåret efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Dessutom gäller, under förutsättning att den skattskyldige inte har något annat underskott på skattekontot under den tid ränta beräknas, att ränta beräknas enligt en räntesats som motsvarar basräntan på ett belopp som sammanlagt uppgår till högst 10 000 kr. För de flesta skattskyldiga, som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar, innebär detta att låg kostnadsränta beräknas på de första 30 000 kr av den skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt och för resterande del mellanränta.

*Exempel*

| | | |
|---|---|---|
| Slutlig skatt | 100 000 | |
| Summa KU-skatt | 65 000 | |
| Underskott | - 35 000 | |
| Ränteberäkningsdag | Specifikation | Belopp |
| 080504[19] | slutlig skatt | - 20 000 |
| 080213 | slutlig skatt | - 15 000 |

[19] För taxeringsåret 2008 har Skatteverket beslutat att ränteberäkningsdagen ska vara 2008-05-07.

Kostnadsränta beräknas enligt följande.

| Räntetid | Räntesaldo | Ränta |
|---|---|---|
| 080213−0503 | 0 | Fribelopp 20 000 |
| 080213−0503 | - 10 000 | Låg ränta (10 § 2 st.) |
| 080213−0503 | - 5 000 | Mellanränta (5 § 1 st.) |
| 080504−1112 | - 20 000 | Låg ränta (5 § 2 st.) |
| 080504−1112 | - 10 000 | Låg ränta (10 § 2 st.) |
| 080504−1112 | - 5 000 | Mellanränta (5 § 1 st.) |

Om ränta ska beräknas från och med den 13 februari och den 12 februari är en lördag eller en söndag ska ränta i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. Om ränta ska beräknas från den 4 maj och den 3 maj är en lördag eller söndag ska i stället ränta beräknas från och med närmast följande tisdag.

Beträffande ränta på slutlig skatt som fastställts genom ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, se avsnitt 19.3.6.

### 19.3.5 Kostnadsränta vid anstånd, 6 §

**Anstånd**

På skatt som omfattas av anstånd och som återstår att betala när anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast ska ske med anledning av anståndsbeslutet. Detta gäller dock inte i fråga om anstånd med betalning av avgift enligt 15 § lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift.

Vid anstånd med betalning av skatt på grund av totalförsvarstjänstgöring (17 kap. 5 §) eller synnerliga skäl (17 kap. 7 §) beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den då anståndet beviljades. Ränta beräknas efter räntesats som motsvarar basräntan.

### 19.3.6 Kostnadsränta vid omprövning/överklagande, 7–7 a §§

#### 19.3.6.1 Slutlig skatt

**Omprövning/ överklagande**

När ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol gäller slutlig skatt beräknas ränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast ska ske. Under tiden 13 februari till 3 maj beräknas dock inte kostnads-

ränta på sammanlagd slutlig skatt på ett belopp upp till och med 20 000 kr.

Om ränta ska beräknas från och med den 13 februari och den 12 februari är en lördag eller en söndag ska ränta i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. Om ränta ska beräknas från den 4 maj och den 3 maj är en lördag eller söndag ska i stället ränta beräknas från och med närmast följande tisdag.

#### 19.3.6.2 Annan skatt än slutlig skatt

När annan skatt än slutlig skatt ska betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag eller den tidigare dag som skatten enligt 16 kap. 7 § SBL anses vara betald till och med den dag betalning senast ska ske enligt beslutet om vissa debiteringsåtgärder.

Kostnadsränta beräknas efter den/de räntesatser som motsvarar basräntan under räntetiden.

Skatteverkets beslut att på grundval av sedermera ingivna SKD debitera skatt för s.k. non filers, dvs. skattskyldiga som inte varit registrerade till mervärdesskatt eller såsom arbetsgivare och som ursprungligen inte avgett SKD, är att betrakta som s.k. grundbeslut. På grund härav ska hög kostnadsränta beräknas. Se Skatteverkets skrivelse den 31 mars 2005, dnr 130 185994-05/111. Se även avsnitt 20.1.1.

Om skatten ska betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av SKD beräknas kostnadsräntan från och med den ursprungliga förfallodagen till och med den dag betalning senast ska ske efter en räntesats som motsvarar den höga kostnadsräntan.

Dock ska, under förutsättning att den skattskyldige inte har något underskott på skattekontot, kostnadsränta motsvarande basränta beräknas på ett belopp upp till och med 10 000 kr.

*Exempel*

I avsaknad av skattedeklaration skönsbeskattar Skatteverket, genom omprövningsbeslut, företaget med ett skattebelopp om 40 000 kr. Dessutom påförs skattetillägg och förseningsavgift med sammanlagt 9 000 kr. Det sammanlagda beloppet 49 000 kr ska vara betalt enligt huvudregeln, dvs. senast den förfallodag som

infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Kostnadsränta beräknas enligt följande under förutsättning att inget annat finns på skattekontot.

På de första 10 000 kronorna beräknas kostnadsränta motsvarande basränta från och med ursprunglig förfallodag (10 § 2 st.). På 30 000 kr beräknas hög kostnadsränta från och med ursprunglig förfallodag. På beloppet 9 000 kr beräknas kostnadsränta först efter det att förfallodagen för skattetillägget och förseningsavgiften passerats enligt bestämmelserna om sen betalning.

#### 19.3.6.3 Punktskatt

När det är fråga om punktskatt som ska betalas till följd av ett beslut enligt 11 kap. 5 § 2 st. LSE ska kostnadsränta tas ut från och med dagen efter den då skatten senast skulle ha betalats om avdrag inte gjorts enligt 11 kap. 9 § 6 eller 7 samma lag. Om skatten har sin grund i ett beslut om återbetalning av skatt enligt 11 kap. 13 § LSE, ska kostnadsränta i stället tas ut från och med dagen efter den då återbetalning beslutades.

Kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Ränta tas ut till och med den dag betalning senast ska göras med anledning av beskattningsbeslutet.

### 19.3.7 Befrielse från kostnadsränta, 11 §

#### ~~19.3.7.1 Allmänt~~ OBS! Ny version.

~~Skatteverket får helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl.~~

~~Skatteverket har meddelat rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt SBL (RSV S 2000:9).~~

~~Det ankommer på Skatteverket att i varje enskilt fall pröva frågan om befrielse. Det finns inte något krav på ansökan, vare sig muntlig eller skriftlig, för att befrielse ska kunna medges. Däremot behöver Skatteverket inte göra efterforskningar när kännedom om befrielsegrunder saknas.~~

~~I fråga om möjligheten till befrielse från kostnadsränta görs följande uttalanden i prop.1996/97:100 s. 346 och 347:~~

~~”Utrymme bör finnas att i vissa fall underlåta att påföra eller att medge befrielse från ränta. Dessa möjligheter bör, som utredningen framhållit, avse främst skattskyldiga som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar och bör i första hand grundas på omständigheter som rör den betalningsskyldiges person. Som exempel på en sådan omständighet nämner utredningen sjukdom och med sjukdom jämförbara förhållanden som medfört att betalningsskyldigheten inte kunnat fullgöras av den skattskyldige själv eller annan som den skattskyldige kunnat anlita. Det kan också vara fråga om något annat förhållande som den betalningsskyldige inte kunnat råda över. Det får då förutsättas att betalningsskyldigheten fullgörs så snart det förhållande som orsakat förseningen upphört. Av betydelse är även när i förhållande till en förfallodag som den omständighet som åberopas som grund för en försening inträffat. Trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten kan nämligen den skatt- eller avgiftsskyldige ha haft tid att ordna så att betalningen kommit till stånd på annat sätt. – –~~

~~Ränta bör självfallet inte tas ut om en betalning inte bokförts på skattemyndighetens konto i rätt tid på grund av något förhållande som skattemyndigheten har ansvar för.~~

~~I en befrielsesituation kan det finnas anledning att väga in hur den skatt- eller avgiftsskyldige tidigare skött sina betalningar. Det är emellertid i första hand omständigheterna i det enskilda fallet som bör avgöra om befrielse skall medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olyckshändelse.”~~

~~Möjligheten att få hel befrielse avser främst skattskyldiga som inte har löpande skattebetalningar. För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. de som har debiterad F-skatt, särskilt debiterad A-skatt och/eller som ska lämna SKD är möjligheten till befrielse begränsad.~~

### ~~19.3.7.2 Hel befrielse~~

~~**Sjukdom/ olyckshändelse**~~

~~Frågan om hel befrielse kan bli aktuell på grund av förhållanden som rör den skattskyldiges person. Detta innebär att en skattskyldig med löpande skattebetalningar normalt inte kan åberopa sjukdom eller olyckshändelse som grund för hel~~

~~befrielse av kostnadsränta, trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten, eftersom det förutsätts att denne utan större dröjsmål kan ordna så att betalning kan ske på annat sätt. Delvis befrielse kan dock komma i fråga, se avsnitt 19.3.7.3.~~

~~En förutsättning för att övriga skattskyldiga ska medges hel befrielse på grund av sjukdom eller olyckshändelse bör vara att hinder för en betalning inte uppstått alltför lång tid före betalningstillfället. Som riktlinje i Skatteverkets rekommendationer anges att orsaken till förseningen inte bör ha inträffat tidigare än 14 dagar före förfallodagen. Det är dock alltid omständigheterna i det enskilda fallet som ska vara avgörande, vilket innebär att Skatteverket i sin bedömning ska beakta t.ex. om det funnits någon annan som utan större olägenhet kunnat fullgöra betalningsskyldigheten.~~

~~Någon mera ingående prövning av sjukdomens art och omfattning m.m. behöver normalt inte göras. Läkarintyg eller annat intyg bör krävas in endast om det anses nödvändigt för bedömningen.~~

**Felaktigt jämkningsbeslut/KU**

~~Frågan om hel befrielse kan vidare bli aktuell när kostnadsränta påförts på grund av förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över. Exempel på när hel befrielse från kostnadsränta kan komma i fråga är vid ett felaktigt beslut av Skatteverket om ändrad beräkning av preliminär skatt eller när arbetsgivaren har skickat felaktig kontrolluppgift till den anställde och Skatteverket. En felaktig kontrolluppgift från en arbetsgivare kan innebära att den skattskyldige i samband med en beräkning av den förväntade slutliga skatten inte gör en extra skatteinbetalning i februari och/eller maj månad taxeringsåret för att undvika kostnadsränta. En förutsättning för befrielse i dessa fall är emellertid att den skattskyldige inte bort inse att ifrågavarande beslut eller KU varit felaktiga, dvs. att han varit i god tro.~~

**Lång handläggningstid**

~~En lång handläggningstid i ett omprövnings- eller anståndsärende kan medföra såväl kostnadsränta som andra olägenheter för den skattskyldige. Om ett ärende handlagts så att Skatteverket kan ha ådragit sig skadeståndsskyldighet bör hel befrielse övervägas. Detta innebär att Skatteverket inte behöver avvakta skadeståndsärendet utan eventuell befrielse bör medges omedelbart.~~

**Sent erhållet beskattningsbeslut**

~~Ytterligare exempel på förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över kan vara när en inbetalning inte kunnat ske i rätt tid på grund av att ett beskattningsbeslut inte kommit denne tillhanda. Som exempel nämns i Skatteverkets rekom-~~

~~mendationer att verket, trots att den skattskyldige meddelat adressändring, har felaktig adressuppgift i skatteregistret. I dessa fall bör hel befrielse avse ränta från förfallodagen till dess högst 30 dagar har förflutit från det att den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om sin betalningsskyldighet. När det är fråga om ett grundläggande beslut om slutlig skatt bör befrielsen i stället avse tiden från den ordinarie förfallodagen till och med den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den senaste beslutsdagen avseende det aktuella årets taxering, om den tiden är längre.~~

**~~För sent erhållen SKD/KD~~**

~~Om den skattskyldige gör gällande att en inbetalning inte kunnat ske i tid på grund av att skattedeklaration eller inbetalningshandlingar saknats bör denna omständighet i regel inte utgöra skäl för hel befrielse från kostnadsränta.~~

~~Hel befrielse bör dock, enligt Skatteverkets rekommendationer, medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration och inbetalningshandlingar för sent på grund av något förhållande som helt kan hänföras till Skatteverket. Detta kan förekomma t.ex. när en skatte- och avgiftsanmälan inte har behandlats i rimlig tid. Handläggningstiden för ärenden av detta slag bör normalt inte överstiga 14 dagar.~~

~~När det är fråga om löpande betalningar för en skattskyldig som redan är registrerad, bör den omständigheten att han inte fått förtryckta inbetalningskort inte föranleda befrielse, eftersom han kan använda vanliga inbetalningskort i stället.~~

~~En förutsättning för hel befrielse bör vara att en sådan anmälan som krävs har lämnats i tid, att den innehållit fullständiga och korrekta uppgifter och dessutom att inbetalning bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar inom 14 dagar från det Skatteverket sänt ut de handlingar som den skattskyldige behöver för att kunna redovisa och betala.~~

**~~Handhavandefel hos betalnings-förmedlare~~**

~~Andra omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över men som inte är hänförliga till Skatteverket kan vara när en inbetalning försenas på grund av handhavandefel hos betalningsförmedlare.~~

~~Förfallodagens nya innebörd, dvs. att ett belopp anses ha betalats den dag då betalningen bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar gör att inbetalaren står risken för att beloppet bokförs i rätt tid. Har betalnings-förmedlaren förorsakat försening av en inbetalning ska den skattskyldige alltid vända sig till betalningsförmedlaren för att~~

~~begära kompensation för påförd kostnadsränta. Undantagsvis kan det förhållandet att ett betalningsinstitut inte på normalt sätt kunna överföra betalningen till Skatteverkets konto utgöra grund för befrielse.~~

~~Följande uttalas i prop. 1996/97:100 s. 346:~~

> ~~”Som befrielsegrund bör vidare i vissa fall betraktas det förhållandet att det betalningsinstitut som anlitas, t.ex. på grund av ett datorhaveri eller andra jämförbara särskilda omständigheter, inte klarat att på normalt sätt överföra betalningen till skattemyndighetens konto. Befrielse bör också kunna medges i de fall som Postgirot Bank AB pekat på, dvs. förseningar som beror på ett tillfälligt handhavandefel hos betalningsförmedlaren eller inte fungerande datorkommunikation. Det måste dock vara fråga om sådana förhållanden som den skattskyldige inte har haft anledning att räkna med. För befrielse i sådana situationer där den försenade betalningen beror på förhållanden hos betalningsförmedlaren och som i regel rör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp bör krävas att betalningsförmedlaren kompenserar staten för dess räntekostnad. Dessa situationer bör regleras i de avtal om betalningsförmedling som Riksskatteverket träffar med betalningsförmedlarna och bör lämpligen hanteras under medverkan av Riksskatteverket.”~~

~~I Skatteverkets rekommendationer sägs att hel befrielse från kostnadsränta bör ske när förseningen beror på tillfälliga handhavandefel eller inte fungerande datorkommunikation hos betalningsförmedlare.~~

~~Om felet berör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp kan betalningsförmedlaren vända sig till Skatteverkets huvudkontor för att träffa avtal om kompensation för staten för räntekostnad. I dessa fall meddelar huvudkontoret vilka skattskyldiga som fått sina betalningar försenade på grund av felet, varefter Skatteverket på eget initiativ bör befria dem från kostnadsränta.~~

~~Om felet delvis beror på den skattskyldige bör hel befrielse inte komma i fråga, se dock 19.3.7.5.~~

**~~Betalning i rätt tid men i fel land~~**

~~Skatteverket har i en skrivelse den 15 maj 2008, dnr 131 297271-08/111, ansett att skattskyldig som betalat skatt i rätt~~

~~tid men i fel land inte ska drabbas av några ränteeffekter över huvud taget.~~

~~**19.3.7.3 Delvis befrielse**~~

~~Skatteverket får delvis befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. Delvis befrielse kan bli aktuell i de fall sådana omständigheter som kan utgöra skäl för hel befrielse föreligger men inte kan anses tillräckligt starka för att motivera detta.~~

~~Delvis befrielse bör ske på så sätt att kostnadsräntan normalt sätts ner till ett belopp som motsvarar basräntan.~~

~~**Sjukdom/ olyckshändelse**~~

~~Sjukdom eller olyckshändelse som drabbat skattskyldig med löpande skattebetalningar eller ansvarig tjänsteman i nära anslutning till betalningstillfället kan anses utgöra skäl för delvis befrielse från kostnadsränta. En förutsättning för detta är normalt att den skattskyldige kan visa att det inte funnits någon annan som kunnat fullgöra betalningsskyldigheten i tid. Skattskyldiga med löpande redovisning och betalning torde kunna ordna så att inbetalning kan ske utan större dröjsmål även i dessa situationer. Som en ytterligare förutsättning för delvis befrielse i dessa fall bör därför krävas att inbetalning skett inom 14 dagar från förfallodagen.~~

~~Någon mera ingående prövning av sjukdomens art och omfattning m.m. behöver normalt inte göras. Läkarintyg eller annat intyg bör krävas in endast om det anses nödvändigt för bedömningen.~~

~~Kostnadsränta som påförts på grund av underuttag av preliminär skatt bör normalt inte innebära att hel befrielse medges, se dock avsnitt 19.3.7.2. Däremot kan delvis befrielse komma ifråga.~~

~~**Avvikelse från deklaration**~~

~~Som exempel på när detta kan vara motiverat nämns i Skatteverkets rekommendationer att den skattskyldige har haft grundad anledning anta att taxering skulle åsättas i enlighet med självdeklarationen. Detta kan vara fallet om en skattskyldig tidigare har fått ett visst avdrag godkänt av Skatteverket och inte haft anledning anta att motsvarande yrkande skulle komma att vägras ett senare år. En förutsättning för delvis befrielse bör vara att den skattskyldige har lämnat korrekta uppgifter i självdeklarationen.~~

~~Vid bedömningen av om en skattskyldig kunnat råda över att kostnadsränta uppkommit bör hänsyn tas till att det som allmän princip gäller att preliminär skatt ska betalas under inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Under inkomståret sker detta enklast~~

~~genom att begära förhöjt skatteavdrag hos huvudarbetsgivaren eller att hos Skatteverket begära ändrad beräkning av den preliminära skatten och efter inkomståret genom en egen skatteinbetalning.~~

~~**Betalning i rätt tid men i fel land**~~

~~Skatteverket har i en skrivelse den 15 maj 2008, dnr 131 297271-08/111, ansett att skattskyldig som betalat skatt i rätt tid men i fel land inte ska drabbas av några ränteeffekter över huvud taget.~~

~~**Ambassader m.m.**~~

~~Utländska beskickningar såsom ambassader och konsulat bör befrias från kostnadsränta utan ansökan (se RSV S 2000:9 avsnitt 5.5).~~

#### ~~19.3.7.4 Övriga omständigheter~~

~~Om kostnadsräntan beror på att såväl Skatteverket som den skattskyldige har gjort fel, bör delbefrielse medges under förutsättning att den skattskyldiges åtgärd var ursäktlig. Allmänt sett kan därvid högre krav ställas på en skattskyldig med löpande skatte- och avgiftsbetalningar.~~

#### ~~19.3.7.5 Omständigheter som inte bör föranleda befrielse~~

~~Befrielse bör inte medges på grund av bristande betalningsförmåga, bristande kunskaper om gällande bestämmelser eller om inbetalningen är försenad på grund av semester eller liknande.~~

## 19.4 Intäktsränta

19 kap. 12–14, 16 § SBL

**Huvudregel**

Huvudregeln är att intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförs på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar, eller ett belopp annars tillgodoräknas, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka. När det är fråga om skatt som ska tillgodoräknas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas räntan från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag.

En inbetalning som avser att möta en debitering, men som bokförs före debiteringens förfallodag påverkar skattekontots saldo positivt och på ett eventuellt överskott beräknas intäktsränta fram till förfallodagen.

*Exempel*

| Ränteberäk-ningsdag | Specifikation | Belopp | Räntesaldo |
|---|---|---|---|
| 080401 | Ingående saldo | 0 | 0 |
| 080406 | Inbetalning | + 8 000 | + 8 000 |
| 080412 | Deb. prel.skatt | - 8 000 | 0 |
| 080430 | Utgående saldo | 0 | 0 |

Intäktsräntan beräknas enligt följande.

| Räntetid | Räntesaldo | Ränta |
|---|---|---|
| 080401–0405 | 0 | |
| 080406–0411 | + 8 000 | Intäktsränta |
| 080412–0430 | 0 | |

Intäktsräntan tillgodoförs vid det kommande avstämningstillfället och läggs till saldot på skattekontot.

**Undantag**

Det finns undantag från huvudregeln. På ett överskott som ska återbetalas efter det att den slutliga skatten har bestämts och justerats med posterna i 11 kap. 14 § SBL ska intäktsränta beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret. Detsamma gäller om en debiterad preliminär skatt ska sättas ned på grund av att den tillsammans med andra belopp som ska tillgodoräknas den skattskyldige enligt 14 § 2 st. 1 överstiger den slutliga skatten, med tillägg enligt 14 2 st. 2. Även på skatt som ska betalas tillbaka genom en s.k. förtidsåterbetalning beräknas intäktsränta från och med den 13 februari taxeringsåret.

Om den 12 februari är en lördag eller söndag ska intäktsränta i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

**Egen inbetalning**

I det fallet en skattskyldig har gjort en egen inbetalning till skattekontot i avsikt att täcka ett förväntat underskott i samband med den avstämning i vilken den slutliga skatten ingår uppkommer ett överskott på skattekontot. Detta under förutsättning att övriga skatter och avgifter betalas i rätt tid. På detta överskott beräknas intäktsränta dag för dag fram till dess att den slutliga skatten bokförs på kontot. För beslutet om slutlig skatt anges som ränteberäkningsdag den 13 februari taxeringsåret. Om underskottet av den slutliga skatten täcks av den egna inbetalningen kommer inte någon kostnadsränta att beräknas men samtidigt har den skattskyldige tillgodoförts

intäktsränta under perioden. Denna intäktsränta justeras genom att ränteberäkningen görs om med utgångspunkt från det saldo som uppkommer vid en fiktiv debitering av slutlig skatt den 13 februari taxeringsåret.

För överskjutande ingående moms som har redovisats i skattedeklaration beräknas ränta från och med dagen efter den dag som skatten enligt 16 kap. 7 § SBL anses vara betald. Anledningen till detta är att det ska vara möjligt att använda denna moms som betalning av annan, i skattedeklarationen redovisad, skatt utan att räntekonsekvenser uppkommer.

Intäktsränta bestäms med utgångspunkt i basräntan. Intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan (dvs. 1,8 % i juli år 2008).

Intäktsräntan tillgodoförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering.

Intäktsräntan är inte skattepliktig.

## 19.5 Avrundning

Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort (23 kap. 1 § SBL).

Avrundningsregeln gäller inte bara skatt utan också avgifter, ränta och särskilda avgifter. Regeln innebär att Skatteverket t.ex. på ett kontoutdrag ska redovisa belopp i hela krontal. Vid redovisningen faller öretal bort. Skattskyldiga ska också ange belopp i hela krontal exempelvis vid redovisning i skattedeklaration.

# 20 Beslutsförfarandet

11 kap. 20 § SBL

21 kap. SBL

Prop. 1996/97:100 s. 589, 630−635 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.

Prop.2002/03:99 Det nya Skatteverket

Prop. 2002/03:128 s. 58 Företrädaransvar m.m.

## Sammanfattning

**Grundbeslut och omprövningsbeslut**

Det finns två olika huvudtyper av beslut, nämligen vad som kan betecknas som grundbeslut och omprövningsbeslut. Omprövningsbesluten är i sin tur av tre olika slag, nämligen dels s.k. ordinära omprövningsbeslut, dels beslut om efterbeskattning, dels de s.k. obligatoriska omprövningsbesluten som Skatteverket ska fatta så snart en skattskyldig överklagat dess beslut, se avsnitt 21. De ordinära omprövningsbesluten indelas slutligen i två olika kategorier, nämligen omprövning på initiativ av den skattskyldige respektive omprövning på initiativ av Skatteverket.

**Beslut om vissa debiteringsåtgärder**

Om Skatteverket meddelat omprövningsbeslut eller beslut om taxeringsåtgärder enligt TL, eller om domstol meddelat beslut enligt SBL av betydelse för skattedebiteringen, ska Skatteverket, i form av beslut om vissa debiteringsåtgärder, göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet.

På grund av bestämmelserna i 1 kap. 4 § 1 st. SBL gäller allt vad som sägs i detta avsnitt om skatt och skattskyldig också avgift och avgiftsskyldig. Detsamma gäller bl.a. i fråga om skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Att begreppet arbetsgivaravgift också omfattar sådan särskild löneskatt på förvärvsinkomster och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala, framgår av 1 kap. 3 § SBL.

## 20.1 Grundbeslut

Bestämmelserna i TL om grundläggande beslut och omprövningsbeslut har i stora delar sin motsvarighet också på skattebetalningsområdet. Bortsett från stadgandet i 11 kap. 9 § 1 st. SBL, som definierar begreppet ”grundläggande beslut om slutlig skatt”, så förekommer ”grundläggande beslut” eller ”grundbeslut” i övrigt inte som begrepp i SBL. Dock sägs i 21 kap. 1 § att Skatteverket ska omprövа beslut enligt SBL i frågor som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Härav följer att för omprövning normalt fordras att det föreligger ett grundbeslut som ska bli föremål för omprövning. Att grundbeslutet i vissa situationer fattas i den ordning och inom den tid som gäller för omprövning, framgår av avsnitt 20.2.

### 20.1.1 Beslut enligt skattedeklaration

Om en SKD har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Om en SKD inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklarationen, ska varje oredovisad skatt anses genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Dessa s.k. automatiska beslut, som regleras i 11 kap. 16 och 18 §§ SBL, utgör grundbeslut. Den omständigheten att den skattskyldige, vid tiden för redovisningsskyldighetens inträde, inte var registrerad vid Skatteverket, s.k. non filer, medför ingen annan bedömning.

När deklarationer sedermera inges, oftast i samband med en av Skatteverket vidtagen utredning, anses ett beslut om skatt i stället ha fattats i enlighet med den nu föreliggande redovisningen. Detta sistnämnda beslut, som således ersätter det ursprungliga automatiska grundbeslutet, anses också vara ett grundbeslut, enligt ett svar som Finansdepartementet lämnat i anledning av ett brev från Tysk-svenska Handelskammaren. Departementets uppfattning har därefter bekräftats av Kammarrätten i Stockholm i en dom den 7 november 2003, mål nr 465-02. Se Skatteverkets skrivelse den 31 mars 2005, dnr 130 185994-05/111.

### 20.1.2 Beslut efter ansökan eller begäran

**F-skatt**

I situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande blir Skatteverkets beslut i anledning av dylik ansökan också att betrakta som ett grundbeslut. Exempel härpå är Skatteverkets beslut att, efter ansökan av den skattskyldige, utfärda en F-skattsedel (4 kap. 7 § SBL). När detta grundbeslut väl har fattats kan det naturligtvis bli föremål för omprövning, såvida den skattskyldige inte föredrar att i stället ge in en ny ansökan, varvid i sistnämnda fallet, fråga givetvis blir om ett nytt grundbeslut. Den omständigheten att ett beslut får omprövas, utesluter nämligen inte möjligheten för den skattskyldige att i stället, om han så föredrar, komma in med en ny ansökan, om ett ansökningsförfarande är föreskrivet i lagen, antingen direkt eller indirekt.

**Anstånd**

En situation där lagstiftaren får anses ha förutsatt ett ansökningsförfarande utan att direkt föreskriva detta, är då anstånd med inbetalning av skatt begärs. Här torde för övrigt Skatteverkets möjlighet att agera ex officio vara ytterligt begränsad. Också dessa anståndsbeslut är att betrakta som grundbeslut. Anledningen till att lagstiftaren här indirekt får anses ha förutsatt ett ansökningsförfarande, som resulterar i grundbeslut, är att när den skattskyldige begär anstånd så finns inget beslut att ompröva.

Som framgår ovan anses beslut som fattats på grundval av en ansökan utgöra grundbeslut. Detsamma får anses gälla beslut som grundas på en begäran från den skattskyldige. Härav följer att Skatteverkets beslut om justering av förmånsvärde på begäran av arbetsgivare med stöd av 9 kap. 2 § 2 st. och 8 kap. 16 § SBL samt beslut om kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 § samma lag, också på begäran av arbetsgivare, är att betrakta som grundbeslut.

Observera dock att vissa administrativa beslut som registrering av arbetsgivare samt överlämnande av skattefordran för indrivning inte är att betrakta som beslut i detta sammanhang.

## 20.2 Omprövningsbeslut

Skatteverket ska, om inte annat följer av 21 kap. 2 eller 3 § SBL, ompröva ett beslut enligt SBL i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. En förutsättning för att ett beslut ska kunna bli föremål för omprövning är således att det har betydelse för betalning eller

återbetalning av skatt. Det mycket vida begreppet ”betalning eller återbetalning av skatt” innebär att så gott som samtliga beslut som fattas enligt SBL kan komma att omprövas.

Som framgår av avsnitt 20.1.2 har en skattskyldig, som erhållit ett grundbeslut där ett ansökningsförfarande eller liknande direkt eller indirekt är föreskrivet, en valmöjlighet om han vill åstadkomma en ändring i beslutet. Han kan således antingen inge en ny ansökan som resulterar i ett nytt grundbeslut eller i stället inkomma med en omprövningsbegäran som givetvis medför ett omprövningsbeslut.

**Exempel på omprövningsbeslut**

Skatteverkets beslut enligt 11 kap. 19 § och 12 kap. 1 och 2 §§ SBL om ansvar för underlåtet skatteavdrag respektive innehållen, ej redovisad, preliminär skatt, utgör omprövningsbeslut och detta alldeles oavsett om SKD ingetts för den aktuella perioden eller inte, eftersom skatten i sistnämnda fall, som framgår av avsnitt 20.1.1, genom ett s.k. automatiskt beslut anses fastställd till noll kr. Detsamma gäller Skatteverkets beslut om betalningsansvar för arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

För omprövning fordras normalt att det föreligger ett beslut som ska bli föremål för omprövning. Ett omprövningsbeslut behöver emellertid inte alltid direkt föregås av ett grundbeslut. Detta gäller framför allt när det beslut som ska omprövas självt är ett omprövningsbeslut. Härtill kommer att vissa ”grundbeslut” meddelas i den ordning och inom den tid som gäller för omprövning. I 21 kap. 1 § 2 st. SBL stadgas sålunda: ”Om något beslut i en fråga enligt denna lag inte har fattats, får Skatteverket besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.”

Skatteverkets resurser ska inriktas på det väsentliga skatteundandragandet och inte på petitessartade felaktigheter. Lagstiftaren har därför, precis som på taxeringsområdet, föreskrivit att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Detta innebär naturligtvis inte att Skatteverket kan underlåta att, oavsett beloppets storlek, fatta sådant beslut på yrkande av skattskyldig.

För ordinär omprövning av Skatteverkets beslut fordras normalt inte att några beloppsrekvisit är uppfyllda. Ett undantag från den fria omprövningsrätten finns emellertid i 21 kap. 2 § SBL, som stadgar att ett beslut om preliminär skatt får ändras på grund av en ändring i den skattskyldiges

inkomstförhållanden endast om ändringen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det annars finns särskilda skäl. Om den skattskyldige inte är nöjd med ett dylikt omprövningsbeslut, som avser ändrat uttag av preliminär A-skatt eller ändrad debitering av preliminär skatt, kan han emellertid begära omprövning av sistnämnda beslut enligt vanliga regler, dvs. utan hinder av beloppskravet ovan.

Bestämmelserna om omprövning gäller också i det fall ett beslut behöver ändras på grund av en felräkning eller något annat misstag.

Att Skatteverket ska ompröva överklagade beslut framgår av avsnitt 21.

### 20.2.1 Omprövning på initiativ av den skattskyldige

21 kap. 4–7 a §§ SBL

**Begäran om omprövning ska vara skriftlig och göras inom sex år**

En begäran om omprövning ska göras skriftligt och ska enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Tidsfristen har anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 9 § 1 st. en omprövningsbegäran från den skattskyldige ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Med beskattningsår förstås det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret. Detta innebär att om Skatteverket exempelvis under år 2004 gjort en arbetsgivare ansvarig för under år 2003 underlåtna skatteavdrag, så kan denne begära omprövning intill utgången av år 2009.

Ytterligare ett exempel: En skattskyldig begär omprövning av slutlig skatt enligt 2004 års taxering. Denna slutliga skatt har debiterats under december 2004 och avser det beskattningsår som avslutas den siste december 2003. Även i denna situation går alltså tiden för omprövning ut vid utgången av år 2009.

Dock har en skattskyldig eller arbetsgivare, som gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av tidsfristen ovan, fått kännedom om ett beslut som är till hans nackdel eller ett skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som ska betalas, alltid rätt att komma in med en omprövningsbegäran inom två månader från den dag han fick

sådan kännedom. I exemplen ovan innebär detta att om arbetsgivaren respektive den skattskyldige kan göra sannolikt att de inte fått kännedom om besluten förrän den 20 december 2009, så går tiden för omprövningsbegäran ut först den 20 februari 2010, dvs. efter sexårsfristen.

**Delgivnings-skyldighet**

Motivet för denna bestämmelse är att lagstiftaren velat säkerställa en minimitid för att begära omprövning i fall då Skatteverkets beslut fattas sent under sexårsfristen. För att förvissa sig om att skattskyldig verkligen tillställs sent under omprövningsperioden fattade beslut, har lagstiftaren vidare föreskrivit en delgivningsskyldighet vad avser dessa beslut. Denna skyldighet regleras i 63 § 3 st. SBF. Enligt denna bestämmelse ska beslut enligt SBL, som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär antingen att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att Skatteverket på eget initiativ omprövat beslut till den skattskyldiges nackdel, delges denne.

**Kortare frist för omprövnings-begäran**

När det gäller vissa beslut som huvudsakligen avser preliminär skatt har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av omprövningsbegäran. Sålunda framgår av 21 kap. 5 § SBL att en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering, dvs. sådan taxering som sker med ledning av en preliminär självdeklaration lämnad i syfte att korrekt beräkna debiterad preliminär skatt, dvs. F- eller SA-skatt, exempelvis i fall då näringsverksamhet påbörjas eller verkställd schablondebitering inte korrekt avspeglar den förväntade nettointäkten för inkomståret ifråga,
2. sättet att ta ut preliminär skatt, dvs. frågan huruvida skattskyldig ska vidkännas avdrag för preliminär skatt eller själv betala en honom debiterad sådan skatt eller, med andra ord, frågan om vilken skatteform, A- eller F-skatt, som ska gälla för den skattskyldige,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, eller
8. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

Ovannämnda beslut gäller huvudsakligen preliminär skatt. Att tidsfristen i dessa fall bara är två månader, beror på att en sexårig omprövningstid av praktiska skäl inte kan tillämpas i dessa situationer. Om preliminär skatt tas ut med för lågt eller för högt belopp sker nämligen reglering redan i samband med avstämningen av den slutliga skatten under taxeringsåret.

En omprövningsbegäran ska ges in till Skatteverket. Om så ej skett får omprövningsbegäran ändå prövas, nämligen om den getts in till en allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, KR eller RR. Begäran ska då omedelbart översändas till Skatteverket med uppgift om den dag då begäran kom in till domstolen.

**Undertecknande eller ej**

En begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes ombud. Är den inte det, får Skatteverket utfärda ett föreläggande om att den ska undertecknas. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas (21 kap. 6 § SBL). En ej undertecknad omprövningsbegäran utgör således i normalfallet ett direkt prövningshinder för Skatteverket. Skrivningen ”får Skatteverket utfärda” indikerar emellertid en möjlighet för verket att i vissa situationer underlåta föreläggande. En sådan situation kan vara då annat prövningshinder föreligger. Är omprövningsbegäran exempelvis för sent ingiven (desert) eller föreligger res judicata, skulle det vara tämligen poänglöst för Skatteverket att vid äventyr av avvisning förelägga skattskyldig att underteckna en omprövningsbegäran. Det skulle nämligen medföra att verket, om den skattskyldige läkte skadan genom ett undertecknande, likväl skulle avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder, dvs. såsom för sent ingiven respektive såsom varande res judicata. Sistnämnda begrepp förklaras närmare under avsnitt 20.2.3.1. I nämnda fall bör Skatteverket följaktligen underlåta föreläggande om undertecknande och i stället direkt avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder.

En annan situation då Skatteverket kan underlåta att förelägga den skattskyldige att underteckna sin omprövningsbegäran, är då verket lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis bör bifallas. Vid sådant förhållande skulle ju Skatteverket ändå vara skyldigt att på eget initiativ fatta ett beslut som är till

fördel för den skattskyldige. Beslutet kan då lika gärna fattas med utgångspunkt i en inte undertecknad omprövningsbegäran. Samma princip bör tillämpas i situationer då Skatteverket lätt kan konstatera att yrkandet i en inte undertecknad begäran om omprövning inte till någon del kan bifallas, eftersom det ju knappast kan vara meningsfullt att pressa fram en underskrift från den skattskyldige för att därefter omedelbart avslå yrkandet.

**Avvisning om ej undertecknad**

Som framgår av lagrummet ovan så måste Skatteverket, för det fall verket väljer att förelägga om undertecknande, i föreläggandet ange påföljden för underlåtelsen att efterkomma detsamma, dvs. avvisning. För avvisning i denna situation krävs således ett formligt föreläggande om undertecknande vid äventyr av avvisning och att föreläggandet inte följts inom föreskriven tid. Har Skatteverket t.ex. bara anmodat den skattskyldige att underteckna sin begäran eller har man förelagt honom därtill, utan att samtidigt ange att påföljden vid bristande hörsamhet utgör avvisning, föreligger inte grund för avvisning. Något krav på att ett föreläggande enligt 21 kap. 6 § SBL ska delges den skattskyldige respektive ombudet uppställs dock inte.

Som framgår ovan kan Skatteverket underlåta att förelägga om undertecknande

- i fall då andra prövningshinder redan föreligger
- i fall då Skatteverket lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis kan bifallas, dvs. fall där verket på eget initiativ hade kunnat pröva ärendet samt
- i fall då Skatteverket lätt kan konstatera att yrkandet inte till någon del kan bifallas.

I övriga situationer bör Skatteverket utfärda ett föreläggande med stöd av 21 kap. 6 §, såvida det inte är ställt utom varje rimligt tvivel att den inte undertecknade inlagan med begäran om omprövning kommer från behörig person (jfr NJA 1991 s. 595). I det rättsfallet konstaterade nämligen HD att en inte undertecknad överklagandeinlaga, som enligt i det målet gällande rätt skulle vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans ombud, likväl skulle godtas eftersom det inte rådde något tvivel om att den kom från behörig person. Överklagandeinlagan bestod av en fotokopia av en handskriven, undertecknad överklagandeskrift vartill hade fogats åtskilliga handlingar som var relevanta för prövningen av det

överklagade beslutet. Därjämte förelåg vissa andra omständigheter som klart pekade på att överklagandeinlagan härrörde från klaganden.

**Telefax**

I detta sammanhang bör också noteras att en undertecknad begäran om omprövning, som inkommer i form av ett telefax, inte kan anses egenhändigt undertecknad (jfr RÅ 1992 not. 571). Bristen kan dock avhjälpas genom att den skattskyldige i efterhand bereds tillfälle att inkomma med en vederbörligen undertecknad omprövningsbegäran.

**Fullmakt saknas**

En person som uppger sig vara ombud för en annan person ska styrka sin behörighet med en fullmakt. Fullmakten kan avkrävas antingen den som uppges vara ombud eller den skattskyldige, huvudmannen. Härvidlag bör Skatteverket kunna anlägga samma principiella synsätt som kommit till uttryck ovan vad avser undertecknande av omprövningsbegäran. I korthet innebär det att fullmakt bör inkrävas, såvida det inte på annat sätt klart framgår att det uppgivna ombudet har i uppdrag att föra den skattskyldiges talan dels i sådana fall då det inte föreligger andra prövningshinder, dels i sådana fall då det krävs utredning för att avgöra beskattningsfrågan. Infordras fullmakt ska det göras i ett formligt föreläggande varav det ska framgå att Skatteverket inte vidtar någon omprövning om föreläggandet inte iakttas. Om så inte skett kan avvisning i avsaknad av fullmakt inte komma i fråga.

Föreläggande om att inkomma med fullmakt bör i första hand riktas mot det uppgivna ombudet. Följs inte ett sådant föreläggande kan normalt ett avvisningsbeslut, med hänsyn till att omprövningsfristen uppgår till hela sex år efter inkomståret, fattas utan någon föregående kommunikation med den skattskyldige. Denne bör dock i sådana fall tillställas en kopia av avvisningsbeslutet för kännedom. Om avvisning på grund av bristande fullmakt aktualiseras mycket sent under omprövningsperioden eller efter densamma, bör dock Skatteverket bereda den skattskyldige tillfälle att läka bristen genom att t.ex. själv ge in den efterfrågade fullmakten.

**Omprövning av skattetillägg efter sexårsfristen**

Om en skattskyldig har överklagat Skatteverkets beslut att göra honom betalningsansvarig för ytterligare preliminär skatt, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom så har han, så länge beslutet i huvudfrågan ännu inte fått laga kraft, möjlighet att begära omprövning av Skatteverkets beslut i vad

det avser skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för omprövning har löpt ut. Detta framgår av 21 kap. 7 § SBL.

I den ovan beskrivna situationen, nämligen då skattskyldig missat att överklaga ett skattetillägg och omprövningsfristen redan löpt ut, står emellertid, vid sidan av möjligheten till omprövning av skattetillägget så länge ”huvudfrågan” inte fått laga kraft, ytterligare två rättsmedel till den skattskyldiges förfogande. Han kan nämligen välja att i stället, antingen med stöd av 22 kap. 5 § SBL överklaga beslutet om skattetillägg eller, med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket lagrum 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, i ”huvudmålet” föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i denna situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Inget hindrar följaktligen en skattskyldig från att exempelvis under åttonde året efter beskattningsåret i RR föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort huvudmålet som ju, eftersom RR är högsta instans, får laga kraft redan samma dag som dom faller eller beslut tas. Oavsett vilken av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – omprövning, överklagande eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – så gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har föranletts av den skattefråga som är föremål för domstolsprövning.

Av avsnitt 20.2.2 framgår att skattskyldig som missat sexårsfristen för omprövning respektive överklagande av skattetillägg faktiskt har ytterligare en möjlighet att få detsamma undanröjt, nämligen genom bestämmelsen i 21 kap. 8 § 2 st. SBL som stadgar att Skatteverket efter sexårsfristen till skattskyldigs fördel får ompröva ett beskattningsbeslut som av tillgängligt material framstår som felaktigt. Av förarbetena framgår klart att denna paragraf ska kunna tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt.

Enligt 4 § SINK har en person som är skattskyldig enligt SINK möjlighet att begära att tjänsteinkomsterna beskattas enligt IL i stället för enligt SINK. Av 21 kap. 7 a § SBL framgår att en sådan omprövningsbegäran får göras även efter ordinarie omprövningstid, om den föranleds av Skatteverkets eller allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida IL eller SINK är tillämplig på den aktuella inkomsten. En sådan begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom ett år från det att beslutet meddelades.

### 20.2.2 Omprövning på initiativ av Skatteverket

21 kap. 8–9 §§ SBL

**Fördelsbeslut (8 §) Meddelande av beslut**

Enligt huvudregeln i 21 kap. 8 § 1 st. SBL måste Skatteverket, om verket självmant överväger att till den skattskyldiges fördel ompröva ett beslut, meddela sitt beslut senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Den tid som Skatteverket har på sig för att på eget initiativ meddela ett beslut till den skattskyldiges fördel är således identisk med den tid som den skattskyldige enligt 21 kap. 4 § 1 st. SBL har på sig för att begära omprövning. Tidsfristen har också här anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju Skatteverket enligt 4 kap. 13 § 1 st. på eget initiativ får meddela ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

För att ett beslut ska anses meddelat räcker det inte att beslutet fått sin slutliga avfattning, undertecknats av behörig tjänsteman och av denne överlämnats för expediering, utan det måste dessutom ha gjorts tillgängligt för den skattskyldige på sådant sätt att beslutet därigenom ska anses ha meddelats (RÅ 2004 ref. 105). Härav följer att för att ett beslut ska anses meddelat, så måste det också de facto ha expedierats. Anledningen till att ett beslut inte anses meddelat förrän det är expedierat är, enligt prop. 1985/86:80 s. 35 vilken citeras i ovannämnda rättsfall, att ”de statliga myndigheterna normalt anses ha möjlighet att ändra sina beslut innan dessa har expedierats eller på annat sätt getts tillkänna för adressaterna”. I nämnda proposition anförde departementschefen vidare att ”enligt gällande rätt torde normalt varje ledamot, oberoende av de övriga, fram till expedieringen eller motsvarande tidpunkt ha möjlighet att ändra sin röst med den verkan detta kan få för myndighetens beslut.”

**”Söndagsregeln” vid fördelsbeslut**

Infaller den tid, då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får, enligt 2 § 1 st. lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, torde avses bl.a. meddelande av beslut. Detta innebär, eftersom sexårsfristen i 21 kap. 8 § 1 st. SBL alltid löper ut på nyårsafton, att ett av Skatteverket den första vardagen sjunde året efter beskattningsåret till den skattskyldiges fördel meddelat, och därmed expedierat, omprövningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat.

**Omprövning efter sexårsfristen**

Även efter sexårsfristen får Skatteverket meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel, nämligen om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt (21 kap. 8 § 2 st. SBL). Enligt prop. 1996/97:100 s. 632 blir bestämmelsen tillämplig bl.a. när

- slutlig skatt har fastställts till ett för högt belopp,
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § SBL (ej 16 § som felaktigt anges i prop.) skett med ett för lågt belopp
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked,
- det finns en felaktighet i beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt,
- belopp som har räknats in i den skattskyldiges underlag för egenavgifter har ansetts inte utgöra inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst,
- det föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig,
- ett belopp som har räknats in i underlaget för arbetsgivaravgifter har ansetts inte utgöra inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst,

Den förlängda tidsfristen enligt ovan tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt.

Någon tidsfrist inom vilken omprövning ska ha skett i ovanstående fall finns inte. I prop. 1996/97:100 s. 632 sägs också att omprövning till skattskyldigs fördel i dessa situationer får ske utan tidsbegränsning. Detta uttalande bör dock inte tolkas som att Skatteverket på eget initiativ kan ompröva under hur många år som helst. Omprövning torde således inte ens i dessa fall kunna ske sedan den skattskyldiges skattefordran preskriberats. Enligt 3 § lagen om preskription av skattefordringar m.m. (1982:188) preskriberas det allmännas skattefordran enligt SBL fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. En motsvarande bestämmelse saknas i fråga om preskription av skattskyldigs fordran på för mycket erlagd skatt. För dessa fordringar gentemot statsverket torde få anses gälla den allmänna preskriptionstid om tio år,

varom bestämmelser finns i 2 § preskriptionslagen (1981:130). Se prop. 1953:100 s. 322.

**Nackdelsbeslut (9 §)**

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, utom i fall då fråga är om efterbeskattning, normalt inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Notera härvid att beskattningsåret, vad avser arbetsgivaravgifter och avdragen skatt, utgörs av det kalenderår för vilket skatten ska betalas (1 kap. 6 § d SBL) och detta alldeles oavsett om den skattskyldige har brutet räkenskapsår.

Vad avser mervärdesskatt är beskattningsåret för fysiska personer, som har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret, och för juridiska personer, det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret (1 kap. 6 § b SBL).

Härav följer att om Skatteverket i maj 2007 finner att skattskyldig, vars räkenskapsår avslutas i april 2005, underlåtit att redovisa arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt avseende redovisningsperioden december 2004, så ska, om oriktig uppgift föreligger, beslut tas i form av efterbeskattning vad gäller arbetsgivaravgifterna, eftersom aktuellt beskattningsår är 2004, dvs. det kalenderår för vilket skatten ska betalas samtidigt som mervärdesskattebeslutet tas i form av en ordinär omprövning, eftersom detta beskattningsår slutar 2005. Arbetsgivaravgifterna påförs således genom efterbeskattning eftersom de ska betalas för kalenderåret 2004. Den omständigheten att de förfaller till betalning först under 2005 saknar härvid betydelse.

Enligt gällande praxis vad gäller inkomsttaxeringen, vilken praxis analogt torde vara tillämplig jämväl på uppbörds-, avgifts- och mervärdesskatteområdet, är Skatteverket oförhindrat att under omprövningsperioden på oförändrat material fatta omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel. Se RÅ 1996 ref. 102, den s.k. Triljonendomen.

**”Söndagsregeln” vid nackdelsbeslut**

Under rubriken fördelsbeslut ovan har konstaterats att ett på Skatteverkets eget initiativ den första vardagen sjunde året efter inkomståret till den skattskyldiges fördel meddelat omprövningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat. Detta ställningstagande grundar sig på det faktum att det i 2 § 1 st. lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid sägs att infaller den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas på bl.a. nyårsafton, får åtgärden vidtas nästa vardag. Att den s.k. söndagsregeln i ovannämnda lag däremot inte är tillämplig på Skatteverkets nackdelsbeslut framgår av

RÅ 2004 ref. 105, där ett den 2 januari 1996, dvs. första vardagen efter den i taxeringssammanhang gällande ettårsfristen, meddelat nackdelsbeslut avseende 1994 års taxering inte ansågs i rätt tid meddelat. RR:s ställningstagande motiverades inte och detta trots att domstolen i RÅ 1997 ref. 57 slagit fast att söndagsregeln är tillämplig på Skatteverkets överklagande av ett grundläggande beslut om årlig taxering som avsåg ändring till den skattskyldiges nackdel. Det först den 4 januari 1993 inkomna överklagandet avseende grundbeslut gällande 1991 års taxering ansågs följaktligen rättidigt ingett. Dock överensstämmer utgången i RÅ 2004 ref. 105 med utgången i NJA 1948 s. 550, i vilket rättsfall HD fann att söndagsregeln inte var tillämplig avseende viss bestämmelse i rättegångsbalken om åtalspreskription. Rättsläget är sammanfattningsvis sådant att söndagsregeln är tillämplig vid allmänna ombudets överklagande till nackdel, medan den inte är tillämplig på Skatteverkets omprövningsbeslut till nackdel.

**Undantag från tvåårsfristen**

Det finns ett undantag från bestämmelsen om att omprövning till skattskyldigs nackdel, bortsett från efterbeskattningsfallen, måste ske senast inom två år efter utgången av beskattningsåret. Detta undantag avser fall då den skattskyldige inte gett in SKD i rätt tid. I en sådan situation får således, enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL ett omprövningsbeslut till nackdel meddelas efter utgången av den tvåårigа ”huvudfristen”, nämligen inom ett år från den dag SKD inkom till Skatteverket, dock senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Bestämmelsen har sin motsvarighet i 4 kap. 14 § 2 st. TL, där ju stadgas att om skattskyldig inte gett in självdeklaration i rätt tid, så får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas inom ett år från den dag självdeklarationen kom in till Skatteverket, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Eftersom omprövning i situationen ovan inte får ske senare än ett år efter den dag SKD getts in, så blir bestämmelsen i lagrummet ovan i praktiken inte tillämplig så snart en SKD kommer in för sent, dvs. normalt efter den 12 respektive den 26 i redovisningsperioden, utan först då en SKD ges in efter första året efter beskattningsåret. Beträffande SKD som ges in dessförinnan gäller således huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. SBL dvs. omprövning senast två år efter beskattningsåret, vilket framgår av följande exempel. Antag att en skattskyldig först den 15 mars 2008 ger in en SKD avseende redovisningsperioden april 2007. Enligt 21 kap. 9 § 2 st. får Skatteverket i

denna situation meddela ett omprövningsbeslut till nackdel senast inom ett år från dagen för SKD:s ingivande, dvs. i detta fall senast den 15 mars 2009. Enligt huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. får Skatteverket emellertid göra en sådan omprövning senast vid utgången av andra året efter beskattningsåret, dvs. i detta fall senast vid utgången av 2009. Bestämmelsen i andra stycket tillämpas således bara i fall då huvudfristen om två år i första stycket är försutten.

Bestämmelsen i 21 kap. 9 § 2 st. SBL innebär alltså att Skatteverket, inom tid som normalt gäller bara för efterbeskattning, har precis samma möjligheter att meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel som verket har enligt 21 kap. 9 § 1 st. Fråga är här således om en direkt förlängning av den ordinarie omprövningsfristen. Skulle den skattskyldige överhuvudtaget inte ge in någon SKD gäller således de ordinära omprövningsreglerna till dess att sjätte året efter beskattningsåret löpt ut. I lagtexten anges visserligen att Skatteverket i nu berörda situationer får meddela ”ett” omprövningsbeslut. Med ”ett” avses emellertid inte räkneordet ”ett” utan Skatteverket kan inom ett år från det SKD kom in, dock alltid inom sexårsfristen, meddela hur många omprövningsbeslut som helst till den skattskyldiges nackdel.

Så länge en SKD inte getts in till Skatteverket finns ytterligare en möjlighet att åstadkomma ett korrekt beslut, nämligen i 21 kap. 11 § 3 SBL vari stadgas att efterbeskattning får ske om den skattskyldige inte lämnat en SKD eller begärd uppgift och underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats. Med hänsyn till det i 21 kap. 13 § 1 st. SBL reglerade beloppskriteriet för efterbeskattning, har Skatteverket emellertid inte alltid en valmöjlighet mellan de ovannämnda lagrummen. Är skillnaden liten mellan beslutad och tilltänkt skatt, föreligger det således inte formella förutsättningar för efterbeskattning, men väl för ”ordinarie” omprövning enligt 21 kap. 9 § 2 st.

Föreligger förutsättningar för tillämpning av såväl 21 kap. 9 § 2 st. som 21 kap. 11 § 3 SBL kan det förefalla likgiltigt vilket lagrum Skatteverket tillämpar. Skatteverket bör dock i sådana situationer tillämpa 21 kap. 9 § 2 st., inte minst av det skälet att verket då, som framgår ovan, inom ettårsfristen formellt är oförhindrat att ompröva sitt beslut utan att några nya omständigheter tillkommit. Väljer Skatteverket att i stället efterbeskatta får verket däremot, med hänsyn till res judicata-

bestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st., inte ånyo fatta beslut om efterbeskattning i samma fråga.

Möjligheten till efterbeskattning med stöd av 21 kap. 11 § 3 upphör emellertid så snart en SKD ges in (RÅ 2005 ref. 58). När en SKD väl getts in är Skatteverket således hänvisat till omprövning enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL.

Det är tveksamt om Skatteverkets beslut enligt 12 kap. 3 § SBL, dvs. ansvar då utbetalare underlåtit att göra anmälan enligt 5 kap. 7 § samma lag är att betrakta som omprövningsbeslut. Oavsett hur det förhåller sig härmed får tidsfristen i detta speciella fall anses uttömmande reglerad i 12 kap. 4 § SBL. Av detta lagrum framgår att nu aktuella beslut inte får fattas om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid, eller statens fordran mot betalningsmottagaren har preskriberats. Härav följer att dylika beslut får fattas, inte bara efter den ordinarie tvåårsfrist som gäller för omprövningsbeslut till nackdel utan också, i förekommande fall, efter den sexårsfrist som gäller för beslut om efterbeskattning, nämligen när betalningsmottagarens skatteskulder preskriberas efter sexårsfristen, vilket är det normala när betalningsanstånd medgetts för skatteskulderna.

**Beslut efter övervägande**

I fall då Skatteverket i ett formligt övervägande meddelat skattskyldig att verket har för avsikt att fatta någon form av nackdelsbeslut gentemot honom, exempelvis återkallelse av F-skattsedel, men sedermera ändrar sig, så måste verket skilja sig från ärendet genom ett skriftligt beslut/meddelande av innebörd att den tilltänkta åtgärden, återkallelsen, inte kommer att vidtas.

**Beslut utan tekniskt stöd**

Det förekommer att det tekniska systemet under viss tid, exempelvis vid årsskiften, inte är användbart. Under sådan tid kan Skatteverket naturligtvis inte underlåta att meddela brådskande beslut, vilka då får handläggas manuellt. De åtgärder som Skatteverket i ett senare skede måste vidta för att registrera beslutet i det tekniska systemet, är endast en registreringsåtgärd. Beslutet anses således ha meddelats redan i samband med det manuella beslutet.

### 20.2.3 Hinder mot omprövning

#### 20.2.3.1 Res judicata

Skatteverket har enligt SBL:s regler såväl befogenhet som skyldighet att ompröva sina egna beslut. Reglerna härom innebär bl.a. att Skatteverket är oförhindrat att ompröva en viss

fråga även om samma fråga tidigare varit föremål för prövning eller omprövning av verket. En och samma fråga kan med andra ord omprövas hur många gånger som helst. Skatteverkets rättigheter och skyldigheter härvidlag begränsas dock bl. a. av den s.k. res judicataregeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL. Den regeln innebär att en fråga, som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol (LR, KR respektive RR), inte därefter kan bli föremål för omprövning av Skatteverket. En sådan fråga kan för övrigt inte heller bli föremål för förnyad domstolsprövning, såvida inte domstolens avgörande överklagas i rätt tid.

Skatteprocessen är en s.k. sakprocess. Detta innebär att en fråga som avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet avgörande inte kan prövas igen. Frågan är följaktligen rättskraftigt avgjord eller, med andra ord, res judicata. Sakproblematiken behandlas i Skatteverkets, ”Handledning för taxeringsförfarandet” RSV 615 utgåva 1 s. 216 f. och kommenteras därför inte närmare i detta sammanhang. En grundläggande princip är emellertid så viktig att den förtjänar att nämnas också här, nämligen följande: Den omständigheten att en skattskyldig till stöd för sitt yrkande anför andra omständigheter i sakfrågan än de som ursprungligen angavs, innebär inte att saken därigenom förändras. En annan viktig princip i sammanhanget är den om ”taxeringsårets slutenhet”, som i uppbörds-, avgifts- och mervärdesskattehänseende har sin motsvarighet i ”redovisningsperiodens slutenhet”. Principen innebär kortfattat att saken individualiseras bl.a. av den redovisningsperiod till vilken den är hänförlig, medförande att skattskyldig, utan hinder av att en viss fråga avseende exempelvis redovisningsperioden maj 2006 blivit rättskraftigt avgjord i LR, kan begära omprövning av ”samma” fråga rörande annan redovisningsperiod.

Har en fråga avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet avgörande mister alla omständigheter, som hade kunnat åberopas i domstolen, sin rättsliga betydelse genom domen, dvs. sådana omständigheter prekluderas genom domen. En begäran om omprövning av en fråga, som domstol tidigare prövat, ska således avvisas på grund av res judicata, även om den skattskyldige anför andra omständigheter eller annan bevisning för sitt yrkande än vad han gjort i domstolsprocessen. Om en skattskyldig, sedan LR avgjort en viss fråga enligt SBL där ansökningsförfarande inte föreligger, ger in en omprövningsbegäran i samma fråga till Skatteverket, så ska yrkandet följaktligen avvisas på grund av res judicata. Skulle omprövningsbegäran komma in till Skatteverket sedan LR

meddelat dom i målet men innan den har fått laga kraft, bör verket emellertid inte fatta ett avvisningsbeslut. Visserligen föreligger även i en sådan situation ett prövningshinder visavi Skatteverket men så är inte fallet gentemot KR. I ett sådant läge bör därför Skatteverket betrakta den ingivna omprövningsbegäran som ett överklagande av LR:s dom, varför verket, innan den skattskyldiges överklagandetid löper ut, bör överlämna handlingen till LR.

**Ej omprövning av överenskommelse**

I 21 kap. 3 § 2 st. SBL beskrivs ytterligare en situation då omprövning inte får ske, nämligen när fråga är om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, dvs. sådan betalningsskyldighet som grundas på en överenskommelse mellan Skatteverket och företrädare för juridisk person och detta trots att överenskommelsen, om den fullföljts, är att betrakta som ett omprövningsbeslut. Om överenskommelsen inte fullföljs, dvs. om aktuell betalning inte sker inom föreskriven tid, så förfaller den. Om företrädaren inte är nöjd med överenskommelsen kan han alltså låta den förfalla och tvinga fram en domstolsprocess på så sätt.

#### 20.2.3.2 Undantag från res judicata

Det sagda innebär att Skatteverket, så snart en omprövningsbegäran inkommer, via diarium måste förvissa sig om att aktuell fråga inte har varit föremål för prövning i skattedomstol, eftersom det ju då föreligger ett direkt prövningshinder för verket.

Av framställningen ovan kan man få den uppfattningen att regeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL utgör ett absolut omprövningshinder för Skatteverket. Så är emellertid inte fallet. En fråga, som har avgjorts av domstol, kan nämligen under vissa specifika förhållanden omprövas av Skatteverket, nämligen:

1. då KR eller RR meddelat resning i ett mål och därefter överlämnat handlingarna i målet till Skatteverket för vidare handläggning,
2. då nya relevanta omständigheter inträffat efter domstolens dom, s.k. facta superveniens samt
3. då 21 kap. 3 § 3 st. SBL är tillämpligt, dvs. vid ändrad RR-praxis. Se nedan under kantrubriken ”Att bryta dom”.

**Nya omständigheter (facta superveniens)**

För att facta superveniens ska föreligga är det inte tillräckligt att den nya omständigheten blivit känd för parterna först efter domen. Hittar den skattskyldige en tidigare bortglömd faktura

eller företer han ett efter domen upprättat intyg som styrker att han är berättigad till ett av domstol vägrat avdrag, föreligger således inte facta superveniens. Sådana omständigheter omfattas alltså av den lagakraftvunna domens rättskraft.

**Att bryta dom**

Nya omständigheter som faktiskt inträffat efter en dom (facta superveniens) omfattas aldrig av domens rättskraft. Ny rättspraxis anses inte utgöra facta superveniens. För alla typer av sakprocesser gäller således generellt att en fråga som avgjorts genom en lagakraftvunnen dom inte, om vi bortser från ansökningsförfaranden, kan bli föremål för förnyad prövning även om avgörandet strider mot ett senare tillkommet prejudikat. Frågan är och förblir res judicata. Ett så strikt synsätt skulle emellertid, vad gäller bl.a. skattebetalningsprocessen, kunna leda till stötande resultat. Antag t.ex. att Skatteverket gjort två olika arbetsgivare, under identiskt lika premisser, betalningsansvariga för underlåtna preliminärskatteavdrag. Den ene nöjer sig med detta medan den andre för frågan vidare. Den sistnämnde blir emellertid genom LR:s dom övertygad om att hans yrkande om att undgå arbetsgivaransvar inte är förenligt med dittillsvarande praxis, varför han underlåter att överklaga domen som följaktligen får laga kraft. Om RR något eller några år därefter ändrar sin dittillsvarande praxis och fastslår att arbetsgivaransvar inte föreligger i den aktuella situationen, skulle den av arbetsgivarna, som tidigare varit passiv i ansvarsfrågan, ha möjlighet att genom omprövning få RR:s nya avgörande beaktat medan den andre, på grund av den tidigare processen i LR, inte skulle ha motsvarande möjlighet. Den omprövningsmöjlighet som föreskrivs i 21 kap. 3 § 3 st. SBL ska ses mot denna bakgrund. Utan hinder av att res judicata föreligger får således Skatteverket ompröva en fråga som avgjorts av LR eller KR genom beslut som fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare meddelat avgörande från RR.

Bestämmelsen i 21 kap. 3 § 3 st. är tillämplig inte bara då RR ändrar tidigare praxis utan också då RR för första gången tar ställning till hur en viss fråga ska bedömas.

Med hänsyn till hur lagrummet har utformats ligger det nära till hands att tro att Skatteverket på eget initiativ kan tillämpa den paragrafen också till den skattskyldiges nackdel. Så är emellertid inte fallet, vilket framgår av förarbetena till motsvarande bestämmelse i TL som torde kunna ge ledning även vid tillämpning av SBL.

Den omständigheten att skattskyldig är berättigad till omprövning utan hinder av res judicata vid ny rättspraxis, innebär inte att Skatteverket har någon skyldighet att vid sådan ny praxis gå igenom gamla ärenden för att se om det finns avgöranden som strider mot det nya prejudikatet. Det ankommer i stället i dessa fall på de skattskyldiga att inom sexårsfristen begära omprövning.

#### 20.2.3.3 Litis pendens

Att en fråga, som avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet beslut, inte ånyo kan prövas av domstol eller myndighet är en grundläggande rättsprincip. En annan sådan grundläggande rättsprincip är att en fråga som är föremål för domstolsprövning inte kan prövas av annan domstol eller av myndighet. Sistnämnda prövningshinder brukar betecknas litis pendens. I 21 kap. 3 § 1 st. SBL anges endast att en fråga som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte får omprövas av Skatteverket. Trots detta utgör även den omständigheten att en fråga är under prövning i domstol ett omprövningshinder för Skatteverket (jfr prop. 1989/90:74 s. 403).

#### 20.2.3.4 Begäran om omprövning eller ansökan

Observera att prövningshindret i 21 kap. 3 § 1 st. SBL endast avser omprövning. Detta innebär att i fall där lagstiftaren direkt eller indirekt föreskrivit ett ansökningsförfarande så kan den skattskyldige, utan hinder av res judicata, ånyo få en fråga som redan avgjorts av skattedomstol, prövad av Skatteverket, nämligen genom att ge in en ny ansökan eller, vad gäller justering av förmånsvärde samt kostnadsavdrag, en ny begäran.

I fall där lagstiftaren varken direkt eller indirekt har föreskrivit ett ansökningsförfarande eller liknande i stället för omprövning för att få till stånd en prövning av en viss fråga, så torde motsatsvis res judicataregeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL få full effekt. Om en skattskyldig således av LR fått avslag på sitt överklagande av Skatteverkets beslut att antingen vägra honom befrielse från kostnadsränta eller vägra honom ändrad beräkning av preliminär skatt, så torde han, eftersom något ansökningsförfarande inte är föreskrivet i dessa situationer, inte kunna åstadkomma ändring i respektive beslut med mindre han överklagar LR:s dom i KR. Då ansökningsmöjlighet inte finns är ju nämligen en omprövningsbegäran det enda rättsmedel som i princip står till buds för honom i dessa fall, men eftersom frågan, på grund av LR:s dom ju är res judicata, är han förhindrad också att begära omprövning.

Av det ovan sagda följer att om en skattskyldig, efter en ansökan av något slag, får ett avslagsbeslut från Skatteverket, så har han, så länge beslutet inte överklagats, inte mindre än tre olika möjligheter att söka åstadkomma ändring i detsamma, nämligen genom att ge in antingen

- en ny ansökan till Skatteverket (gällande exempelvis tilldelning av F-skatt),
- en omprövningsbegäran till Skatteverket eller
- ett överklagande till LR.

Väljer han det sista alternativet och alltså överklagar beslutet till LR, så har han därefter ingen valmöjlighet hos Skatteverket, utan hans möjlighet att få en ny prövning till stånd är begränsad till alternativ 1, dvs. en ny ansökan. En omprövningsbegäran i detta fall ska nämligen rätteligen avvisas, antingen såsom res judicata eller, så länge frågan inte har avgjorts av LR, såsom litis pendens. Sedan är det en annan sak att Skatteverket kanske av praktiska skäl väljer att betrakta ingiven omprövningsbegäran såsom en ansökan, för att den skattskyldige ska erhålla den prövning han ju faktiskt varit berättigad till om han bara omrubricerat sin skrivelse till ”ansökan”. Om Skatteverket agerar sålunda är det viktigt att verket inledningsvis anger att det uppfattat den skattskyldiges skrivelse, inte som en omprövningsbegäran enligt den faktiska rubriceringen, utan såsom en ansökan.

Som exempel på situationer där lagstiftaren direkt eller indirekt får anses ha föreskrivit ett ansökningsförfarande eller motsvarande som innebär att skattskyldig, utan hinder av res judicata, kan få till stånd en förnyad prövning av viss fråga enligt SBL kan nämnas

- utfärdande av F-skattsedel enligt 4 kap. 7 §
- anstånd med inbetalning av skatt enligt 17 kap.
- justering av förmånsvärde enligt 9 kap. 2 § 2 st. och 8 kap. 16 §
- kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 §.

Rätten att få en ny ansökan prövad sedan den aktuella frågan redan blivit anhängiggjord eller avgjord i förvaltningsdomstol är inte helt självklar eller oomstridd. I artikeln ”Om litispendens i förvaltningsrätten” i Förvaltningsrättslig tidskrift 1974 s. 80 ff. sammanfattar Hans Ragnemalm saken sålunda:

”--- problemet om beslutsmyndighetens möjlighet att ändra eller återkalla ett fattat beslut, sedan besvär däröver anförts, i mångt och mycket blir ”en lämplighets-, skälighets- eller värderingsfråga och inte en fråga om processuella principer.” Frågan huruvida förvaltningsmyndighet får eller bör ändra eller återkalla beslut i litis pendenssituationer har behandlats, förutom i Ragnemalms artikel ovan, i prop. 1985/86:80, s. 76–80; H Ragnemalm, Förvaltningsprocessrättens grunder, s. 84–91; H. Strömberg, Allmän förvaltningsrätt 18:e uppl., s. 75–76; JO 1972, s. 293–294; JO 1975, s. 305–307, 351–353; JO 1975/76, s. 291–294.

Av doktrinen ovan följer att det i en litis pendenssituation inte föreligger något hinder för förvaltningsmyndighet att pröva en förnyad ansökan. Prövningen bör emellertid begränsas till fall då det ursprungliga beslutet helt eller delvis ska undanröjas, dvs. då den nya ansökningen bifalls helt eller delvis. Dessa beslut ska tillställas LR för beaktande. Vid helt bifall avskriver domstolen således målet på grund av att klagandens yrkande ju blivit i sin helhet tillgodosett genom Skatteverkets beslut. Vid endast delvis bifall kommer LR:s prövning av överklagandet avseende det första beslutet att begränsas till belopp varmed klaganden inte blivit tillgodosedd genom verkets nya beslut. Det föreligger väl i och för sig inget hinder för myndighet att i ett nytt beslut upprepa sitt i det överklagade beslutet dokumenterade ställningstagande och alltså avslå också ansökan nummer två. En sådan prövning där myndighet endast vidhåller sitt ursprungliga beslut blir emellertid tämligen poänglös, eftersom en samtidig prövning av två överklagandemål rörande samma fråga inte kan ifrågakomma. I en sådan situation ska nämligen enligt praxis det senast anhängiggjorda överklagandet avvisas såsom obehörigt. Om en fråga redan avgjorts av domstol och fått laga kraft vid tiden för ingivandet av en förnyad ansökan, dvs. i en res judicatasituation, torde en prövning kunna ske oavsett om denna mynnar ut i ett bifalls- eller avslagsbeslut, eftersom den nya ansökningen i sig torde generera ett nytt processföremål trots att saken ju till synes är densamma.

Sammanfattningsvis torde man alltså, för Skatteverkets vidkommande, kunna säga att en förnyad ansökan, utan hinder av litis pendens, dvs. medan målet ligger för avgörande i domstol, kan prövas i fall då verket avser att helt eller delvis bifalla densamma. Om så ej är fallet bör Skatteverket avvisa ansökningen under åberopande av sistnämnda prövningshinder. I en

res judicatasituation ska förnyad prövning ske oavsett om verket avser att bifalla eller avslå ansökningen.

### 20.2.4 Efterbeskattning

21 kap. 10–13 §§ SBL

Den tidsfrist om två år efter beskattningsåret inom vilken Skatteverket normalt får fatta omprövningsbeslut till nackdel för skattskyldig kan, under förutsättningar och på sätt anges i 21 kap. 10−13 §§ SBL, utsträckas i enlighet med vad som sägs i detta avsnitt. Omprövning, som i enlighet härmed sker efter ordinarie tvåårsfrist, benämns efterbeskattning och har sin motsvarighet i eftertaxeringsinstitutet på inkomstskatteområdet. En efterbeskattning innebär, eftersom det är en form av omprövning, en ändring av ett tidigare beslut och alltså inte ett tillägg till ett sådant.

**Oriktig uppgift**

Efterbeskattning utgör ett extraordinärt rättsmedel och för dess tillämpning fordras därför att vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda. Således får, enligt 21 kap. 11 § SBL, efterbeskattning på grund av oriktig uppgift ske i följande fyra situationer, nämligen om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige

1. i en SKD eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet,
2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL,
3. inte lämnat en SKD eller begärd uppgift, eller
4. inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § 3 st.

Rekvisitet ”oriktig uppgift” i 15 kap. 1 § SBL som avser skattetillägg är identiskt med motsvarande rekvisit i 21 kap. 11 § 1 SBL som gäller efterbeskattning. Med hänsyn härtill görs i detta avsnitt inte någon särskild redovisning av detta rekvisit, utan vad som i Skatteverkets Handledning ”Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen” sägs om oriktig uppgift, bör kunna äga tillämplighet även vid bedömning av huruvida förutsättningar för efterbeskattning enligt SBL föreligger. Som framgår av nämnda Handledning föreligger emellertid den väsentliga skillnaden att medan det för påförande av skattetillägg fordras att den oriktiga uppgiften lämnats skriftligt eller elektroniskt så räcker det för efterbeskattning, som ju inte är en

sanktion, utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma ett korrekt beskattningsbeslut, att den skattskyldige lämnat uppgiften muntligen.

En annan skillnad är att orsakssambanden är olika. Sålunda fordras för skattetillägg i normalfallet att den oriktiga uppgiften föranlett för låg skatt, medan för efterbeskattning fordras att den oriktiga uppgiften medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Brister i redovisningen av skatteavdrag faller inom tillämpningsområdet för punkten 1 ovan. Detta innebär i sin tur att efterbeskattning får ske om den skattskyldige inte i SKD har redovisat den ersättning, ränta eller utdelning från vilken han är skyldig att göra skatteavdrag (10 kap. 17 § 1 st. 3 SBL) under förutsättning att han inte heller har gjort det skatteavdrag han varit skyldig att göra. Om korrekt skatteavdrag gjorts kan efterbeskattning dock aldrig ifrågakomma och detta alldeles oavsett om arbetsgivaren i SKD skulle ha underlåtit att redovisa korrekt underlag för skatteavdrag.

**Efterbeskattning i andra fall**

Efterbeskattning får också ske enligt 21 kap. 12 § SBL, nämligen

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
2. när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig,
3. när en ändring föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag, eller
4. när en ändring föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida IL eller SINK är tillämplig för den aktuella inkomsten.

**Felräkning**

Med felräkning i ovannämnda lagrum avses räknefel som Skatteverket gjort beträffande belopp som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Även räknefel som Skatteverket gjort vid beräkning av skattetillägg och förseningsavgift omfattas av bestämmelsen (jfr 21 kap. 13 § 3 st.). Förhåller det sig så att Skatteverket avvikit från en SKD i

höjande riktning och därvid påfört skattetillägg på ett underlag motsvarande höjningsbeloppet torde, om det sedermera visar sig att höjningsbeloppet på grund av felräkning blivit för lågt, inte bara det felaktiga beskattningsbeslutet utan även beslutet om skattetillägg kunna rättas med stöd av 21 kap. 12 § 1. Med andra ord får det i en sådan situation anses föreligga orsakssamband mellan räknefelet avseende beskattningsbeslutet och det för lågt påförda skattetillägget. Att efterbeskattningen i det aktuella fallet inte får avse enbart skattetillägg utan måste avse också annan skatt framgår av 21 kap. 13 § 3 st.

Ett beloppsmässigt för lågt beskattningsbeslut kan även ha sitt ursprung i en felräkning som den skattskyldige gjort. Även ett sådant felaktigt beslut kan, under förutsättning att räknefelet framgått av ingett deklarationsmaterial, rättas i efterhand med stöd av 21 kap. 12 § 1 SBL. Att felräkningen i ett sådant fall inte rättats i ordinär väg får nämligen anses ha sin grund i ett uppenbart förbiseende från Skatteverkets sida (jfr RÅ 1965 Fi 169). Har den skattskyldiges felräkning däremot gjorts i hans underlag till deklarationen har den inte kunnat upptäckas av Skatteverket vid deklarationsgranskningen. I ett sådant fall kan det beloppsmässigt för låga beskattningsbeslutet således inte anses föranlett av något förbiseendefel från Skatteverkets sida. Ett beskattningsbeslut som blivit för lågt på grund av en sådan, i den skattskyldiges underlag dold, felräkning kan emellertid rättas med stöd av efterbeskattningsbestämmelsen i 21 kap. 11 § 1. En sådan felräkning är nämligen att anse som en oriktig uppgift.

**Felskrivning**

Till felskrivning räknas bl.a. fall då Skatteverket räknat rätt men skrivit fel. Som exempel kan nämnas att siffror kastats om eller fallit bort.

**Uppenbart förbiseende**

Utrymmet för att efterbeskattningsvis rätta ett beskattningsbeslut som blivit beloppsmässigt för lågt bestämt på grund av uppenbart förbiseende från Skatteverkets sida torde, med hänsyn till SKD:s mycket formaliserade utformning, vara ytterst begränsat. I normalfallet aktualiseras denna efterbeskattningsmöjlighet inte med mindre den skattskyldige till sin SKD fogar någon form av missivskrivelse. Härvid är att märka att om det av anteckning på missivet eller på annat sätt framgår att Skatteverket vid granskningen gjort någon form av bedömning så kan i normalfallet ett förbiseende inte anses föreligga, i vart fall inte ett uppenbart sådant.

**Följdändringsfall**

I 21 kap. 12 § 2 SBL regleras bestämmelserna om efterbeskattning i de s.k. följdändringsfallen. Lagrummet fordrar för sin

tillämpning att Skatteverket, som en direkt mekanisk följd av att ett s.k. huvudbeslut ändras, vidtar en s.k. följdändring avseende annan redovisningsperiod eller annan person. Att följdändringen ska vara en direkt konsekvens av det ändrade huvudbeslutet innebär att det i princip inte finns utrymme för några bedömningar i ett följdändringsärende. Härav följer att för tillämpning av följdändringsinstitutet, Skatteverkets respektive förvaltningsdomstols beslut måste vara så utformat, att därav klart framgår att betalningsskyldigheten vad gäller skatt avseende en viss redovisningsperiod undanröjs, därför att denna skyldighet i stället rätteligen avser en annan redovisningsperiod (års/periodfall) eller att betalningsskyldigheten avseende en viss skattskyldig undanröjs, därför att denna skyldighet i stället avser en annan skattskyldig (personfall).

Ett exempel på personfall är då Skatteverket, sedan verket med stöd av 13 kap. 1 § SBL befriat utbetalare från betalningsskyldighet för arbetsgivaravgifter, med stöd av 12 kap. 5 § samma lag gör betalningsmottagaren, A-skattsedelsinnehavaren, ansvarig för arbetsgivaravgifterna ifråga.

Observera emellertid att följdändringsreglerna inte omfattar skattetillägg. Detta innebär att om Skatteverket exempelvis undanröjt betalningsskyldigheten för arbetsgivaravgifter varvid påfört skattetillägg automatiskt bortfallit för en skattskyldig avseende redovisningsperioden januari 2006 därför att ifrågavarande skyldighet i stället rätteligen avser perioden maj 2003, så kan verket efterbeskattningsvis med stöd av 21 kap. 12 § 2 SBL till sistnämnda period överföra betalningsskyldigheten för skatten men inte för skattetillägget. Om den skattskyldige genom att inte redovisa aktuell skatt i SKD för maj 2003 har lämnat en oriktig uppgift i den deklarationen, så kan Skatteverket emellertid likväl påföra skattetillägg, nämligen om verket till stöd för efterbeskattningen åberopar, inte sistnämnda lagrum utan 21 kap. 11 § 1, vilket ju är fullt möjligt eftersom oriktig uppgift lämnats. Detta tillvägagångssätt förutsätter emellertid att den ordinarie efterbeskattningsfristen om sex år inte är försutten vid tiden för Skatteverkets beslut. Om så skulle vara fallet är Skatteverket i stället hänvisat till efterbeskattning i form av följdändring som ju enligt 21 kap. 15 §, utan hinder av sexårsfristen, kan ske senast sex månader efter huvudbeslutet, varvid skattetillägg dock inte kan påföras.

Kommuner, landsting och kommunalförbund har rätt till ersättning för sådan ingående mervärdesskatt som inte får dras

av enligt ML, eller för vilken de inte har rätt till återbetalning enligt den lagen. Om Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol fattat ersättningsbeslut som innebär att exempelvis en kommun fått ersättning enligt lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting för sådan mervärdesskatt som kommunen redan dragit av eller fått återbetalning för enligt ML, får det felaktiga beskattningsbeslutet ändras till kommunens nackdel genom efterbeskattning.

Efterbeskattning får även ske när Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol har beslutat i en fråga om huruvida beskattning av en viss inkomst ska ske enligt IL eller SINK. En situation kan vara att Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol beslutar att en person som taxerats som obegränsat skattskyldig i stället ska vara begränsat skattskyldig. Den åsatta taxeringen ska då undanröjas och genom denna bestämmelse ges möjlighet till efterbeskattning för inkomster enligt SINK även om ordinarie omprövningstid har löpt ut.

**Belopp av någon betydelse**

Efterbeskattning enligt 21 kap. 12 § 2–4 SBL ovan, dvs. i följdändringsfallen, får ske oavsett beloppets storlek. Efterbeskattning i övriga fall, dvs. enligt 21 kap. 11 § samt 12 § 1, får emellertid ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Begreppet ”belopp av någon betydelse” är oklart. I prop. 1990/91:46 s. 64 sägs beträffande efterprövning, numera efterbeskattning, att vad som ska anses som belopp av någon betydelse bör avgöras med ledning av vad som gäller vid eftertaxering. I prop. 1989/90:74 uttalar föredragande statsråd att som riktmärke vid eftertaxering för inkomst ett belopp om ca 5 000 kr taxerad inkomst normalt torde kunna anses vara av någon betydelse. Skatten på en höjning av taxeringen med 5 000 kr för en arbetstagare med normal lön i 1989 års penningvärde motsvarar ca tio procent av då gällande basbelopp. Med hänsyn härtill anser Skatteverket i skrivelse 2005-06-21 dnr 130 358414-05/111, att beloppsgränsen för efterbeskattning enligt SBL bör motsvara tio procent av prisbasbeloppet. Efterbeskattning ska således inte ske om den skatt som den tilltänkta efterbeskattningen skulle medföra, uppgår till högst tio procent av det prisbasbelopp som gäller för det år under vilket SKD rätteligen har eller skulle ha lämnats.

Förekommer flera olika oriktiga uppgifter avseende en och samma redovisningsperiod, ska dessa läggas samman när det gäller att avgöra huruvida beloppskriteriet är uppfyllt, dock att sammanläggning inte ska ske mellan de tre olika skatteslagen i SKD. Detta innebär att en arbetsgivare som i en SKD lämnat

tre olika oriktiga uppgifter på vardera exempelvis 3 000 kr beträffande exempelvis mervärdesskatt, kan efterbeskattas för 9 000 kr, medan arbetsgivare som lämnat tre olika oriktiga uppgifter om vardera 3 000 kr beträffande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter respektive mervärdesskatt, enligt skrivelsen ovan, inte kan efterbeskattas, eftersom beloppet inom varje skatteslag här inte utgör belopp av någon betydelse, dvs. mer än ca 4 000 kr.

Det är Skatteverkets uppfattning att, när det föreligger två eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag, beloppsgränsen bör förskjutas uppåt, i analogi med vad som gäller på skattetilläggsområdet i motsvarande situation. Skatteverket anser således enligt ovannämnda skrivelse att:

1. Om två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och det sammanlagda undandragna skattebeloppet inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp ska efterbeskattning inte ske.
2. Om två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och respektive undandraget skattebelopp inte överstiger tio procent av aktuellt prisbasbelopp och det sammanlagda skattebeloppet inte överstiger 15 % av prisbasbeloppet ska efterbeskattning inte ske.
3. Har två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och respektive undandraget skattebelopp inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp men det sammanlagda undandragna skattebeloppet överstiger 15 % av prisbasbeloppet kan efterbeskattning ske beträffande samtliga oriktiga uppgifter.
4. Har två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag är det tillräckligt att ett av de undandragna skattebeloppen överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp för att efterbeskattning ska kunna ske beträffande samtliga oriktiga uppgifter.

Av prop. 1989/90:74 s. 407 framgår att när oriktig uppgift lämnats under fler än ett taxeringsår beträffande samma slags fråga krävs det för eftertaxering inte att det undandragna skattebeloppet för något av åren uppgår till gällande beloppsgräns. Enligt Skatteverkets uppfattning måste uttalandet tolkas på det sättet att en förutsättning för eftertaxering i sådana fall är att det sammanlagda undandragna beloppet överstiger den

beloppsgräns som gäller för ett enstaka år. Enligt Skatteverkets skrivelse ovan innebär detta följande:

1. Har samma slags oriktiga uppgift lämnats för två eller flera, dock högst sex, redovisningsperioder och överstiger respektive undandraget skattebelopp för envar av perioderna 5 % av det prisbasbelopp som ska tillämpas för perioden och det totala undanhållna skattebeloppet 15 % av det prisbasbelopp som ska tillämpas för den senast berörda perioden, kan efterbeskattning ske för samtliga redovisningsperioder.
2. Har samma slags oriktiga uppgift lämnats för fler än sex redovisningsperioder kan efterbeskattning ske dels för sådana perioder för vilka de undandragna skattebeloppen överstiger 5 % av för respektive period tillämpligt prisbasbelopp, dels för sådana perioder för vilka de undandragna skattebeloppen något understiger 5 % av för respektive period tillämpligt prisbasbelopp. Berörs fler än 12 redovisningsperioder kan gränsen för efterbeskattning sättas ytterligare något lägre.

**Uppenbart oskäligt**

Efterbeskattning får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. Efterbeskattningsinstitutet såvitt avser 21 kap. 12 § 1 SBL ovan torde kunna definieras som en möjlighet för det allmänna att i efterhand få till stånd en rättelse av en felräkning, felskrivning eller ett annat uppenbart förbiseende. Det ligger i sakens natur att det ska mycket till innan man kan påstå att ett vidtagande av dessa åtgärder ska anses vara oskäligt. Än svårare är det naturligtvis att tänka sig att det kan framstå som uppenbart oskäligt att vidta dem.

När det gäller tillämpningen av oskälighetsrekvisitet i de s.k. följdändringsfallen i 21 kap. 12 § 2–4 SBL ovan, så torde några särskilda begränsningar vad gäller följdändringar i de s.k. årsfallen, dvs. beslut avseende samma skattskyldig, inte vara motiverade, eftersom det i sådana fall endast är fråga om en omdisponering av den skattskyldiges totala beskattning över tiden.

Vad däremot gäller följdändringar i beskattningsbeslut avseende annan skattskyldig, de s.k. personfallen, bör det emellertid enligt prop. 1989/90:74 s. 314 vara möjligt att i vissa undantagsfall underlåta att följdändra. Förarbetsuttalandet avser eftertaxeringsområdet, men torde analogivis kunna tillämpas också vid efterbeskattning enligt SBL. Som förutsättning för dylik underlåtenhet bör dock gälla dels att det

inte föreligger intressegemenskap mellan de skattskyldiga, dels att det tilltänkta följdändringsbeslutet tidsmässigt ligger långt efter tvåårsperiodens utgång. Överfört på SBL:s regler torde nämnda uttalande innebära att följdändringsefterbeskattning kan underlåtas under förutsättning

- att efterbeskattningen aktualiseras efter utgången av den i 21 kap. 14 § SBL angivna sexårsfristen, dvs. när efterbeskattningen ska ske med stöd av den tidsmässigt utvidgande undantagsregeln i 21 kap. 15 §,
- att följdändringsbeslutet avser en annan skattskyldig än den som huvudbeslutet avser samt
- att någon intressegemenskap inte föreligger mellan de skattskyldiga.

Observera att samtliga tre rekvisit ovan måste vara uppfyllda för att följdändringsefterbeskattning ska kunna underlåtas.

Det ovan sagda innebär att utrymmet för tillämpning av oskälighetsrekvisitet, med några få undantag, är begränsat till efterbeskattningsbeslut på grund av oriktig uppgift enligt 21 kap. 11 §.

Som framhållits ovan finns på eftertaxeringsområdet samma uppenbara oskälighetsrekvisit som på efterbeskattningsområdet. Som en vägledning till hur detta rekvisit ska tillämpas i fall där oriktig uppgift föreligger, hänvisas till följande uttalande av föredragande statsråd i prop. 1991/92:43 s. 91 och 92 avseende eftertaxeringsområdet:

> ”Det är en självklarhet att det för att det i ett enskilt fall skall kunna anses vara uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut måste föreligga exceptionella omständigheter. Regeln bör förstås som en ”ventil” för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten skall bli så likformiga och riktiga som möjligt. Den restriktiva tillämpning som är avsedd kommer till uttryck genom att oskäligheten skall vara ”uppenbar” för att eftertaxering skall kunna underlåtas.
>
> Det är inte möjligt att entydigt bestämma de omständigheter som kan medföra att ett eftertaxeringsbeslut skulle te sig uppenbart oskäligt. Till ledning för bedömningen vill jag emellertid anföra följande.

> Vid bedömandet av om ett eftertaxeringsbeslut skulle framstå som oskäligt spelar tidsaspekten en väsentlig roll. En eftertaxering är naturligtvis inte oskälig enbart därför att beslut meddelas sent under det femte året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige på goda grunder trott sig ha lämnat tillräckliga uppgifter, haft anledning att tro att skattemyndighetens beslut varit riktigt och kanske vidtagit andra dispositioner i anledning av beslutet kan ett eftertaxeringsbeslut sent under eftertaxeringsperioden emellertid te sig oskäligt i vissa situationer. I de fall den skattskyldige lämnat direkt osanna uppgifter får en tillämpning av bestämmelsen dock anses vara utesluten".

Som exempel på när bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig kan nämnas det fallet att Skatteverket en viss redovisningsperiod aktivt, dvs. utan yrkande från arbetsgivaren, sänkt det av honom i SKD redovisade underlaget för arbetsgivaravgifter med hänvisning till att ersättningen ifråga inte är avgiftsgrundande. Om nu arbetsgivaren utbetalt motsvarande ersättning också följande period men, i enlighet med beskedet från Skatteverket, underlåtit att redovisa densamma som avgiftsunderlag och det sedermera, efter tvåårsfristen, genom exempelvis avgörande i RR rörande annan arbetsgivare klargörs att den aktuella ersättningen i själva verket ska ingå i avgiftsunderlaget, så kan det vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta arbetsgivaren för den oriktiga uppgiften som ju grundats helt och hållet på det besked som erhållits från Skatteverket.

En ytterligare förutsättning för att underlåta efterbeskattning i denna situation är emellertid att efterbeskattningen aktualiseras sent under sexårsperioden, dvs. knappast tidigare än under år fem eller sex efter beskattningsåret. För att Skatteverket ex officio ska kunna reducera ett av den skattskyldige redovisat avgiftsunderlag på ovan angett sätt fordras emellertid att verket får något incitament härför, dvs. i praktiken torde detta inte bli aktuellt med mindre den skattskyldige till sin SKD fogat någon form av missivskrivelse. Eftersom detta är mycket ovanligt förekommande torde utrymmet för tillämpning av oskälighetsbestämmelsen i realiteten vara synnerligen begränsat också i de fall efterbeskattningen avser oriktig uppgift enligt 21 kap. 11 § SBL.

**Ej efterbeskattning två gånger avseende samma fråga**

Skatteverket är normalt oförhindrat att fatta flera omprövningsbeslut i samma fråga. Se ovan under avsnitt 20.2.3 ”Hinder mot omprövning”. Beträffande beslut om efterbeskattning gäller dock ett undantag. Enligt 21 kap. 13 § 2 st. SBL får nämligen efterbeskattning inte ske om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning avseende samma fråga. Bestämmelsen, som är helt följdriktig i ett sakförfarande, har sin motsvarighet i TL, nämligen i dess 4 kap. 18 §, vari stadgas att eftertaxering inte får ske om Skatteverket tidigare fattat beslut om eftertaxering avseende samma fråga.

Av 21 kap. 10 § SBL framgår att ett omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel, som meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, definitionsmässigt är ett efterbeskattningsbeslut. Som nyss nämnts gäller enligt 21 kap. 13 § 2 st. som förutsättning för att res judicata ska utgöra hinder för efterbeskattning av en viss fråga att Skatteverket ”tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga”. Av 21 kap. 10 § jämförd med 21 kap. 13 § 2 st. följer således att hinder för efterbeskattning avseende en viss fråga föreligger när Skatteverket i ett tidigare efterbeskattningsärende meddelat ett beslut till den skattskyldiges nackdel avseende den frågan, dvs. på eget initiativ efterbeskattningsvis beslutat om betalningsskyldighet för ytterligare skatt. Fråga är emellertid om det med beslut om efterbeskattning i 21 kap. 13 § 2 st. endast avses beslut som är till nackdel för den skattskyldige eller om därmed även avses beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts.

Viss ledning för svaret på frågan kan hämtas i specialmotiveringen till 6 kap. 8 § TL (prop. 1989/90:74 s. 415). Föredragande statsrådet anför nämligen där att det bör noteras att, om revision eller annan undersökning företagits som skulle kunna leda till ett beslut om eftertaxering och Skatteverket därefter beslutar att inte eftertaxera, en skyldighet föreligger enligt 21 § FL att underrätta den skattskyldige om detta beslut. Grunden för underrättelseskyldigheten är att ett sådant beslut innefattar myndighetsutövning mot den enskilde. Dessutom är ett beslut att inte eftertaxera den skattskyldige överklagbart i samma utsträckning som ett beslut att åsätta en skattskyldig eftertaxering. Samma förhållande gäller givetvis beträffande efterbeskattning enligt SBL. Således kan det allmänna ombudet hos Skatteverket överklaga ett beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts den skattskyldige. Tiden för överklagande löper därvid från dagen för beslutets meddelande.

Mot bakgrund härav måste det rimligtvis ha varit lagstiftarens avsikt att ett beslut av Skatteverket att inte vidta efterbeskattning av en skattskyldig tar åt sig rättskraft i samma utsträckning som ett beslut att åsätta efterbeskattning. Lagstiftaren får därför med beslut om efterbeskattning i 21 kap. 10 § SBL antas ha avsett inte bara beslut som är till nackdel för den skattskyldige utan även beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts denne. I konsekvens härmed kan vad som sägs i sistnämnda lagrum inte anses utgöra en uttömmande beskrivning av begreppet efterbeskattningsbeslut.

**Skyldighet att fatta ”nollbeslut”**

Det ovan gjorda ställningstagandet ger upphov till frågan om i vilken utsträckning det föreligger en skyldighet för Skatteverket att fatta formliga beslut av innebörd att verket inte vidtar någon efterbeskattning. Så mycket torde vara klart som att en första förutsättning för att en beslutsskyldighet ska uppkomma för Skatteverket är att den skattskyldige har kännedom om att en utredning beträffande hans eventuella betalningsansvar har företagits, dvs. att han har anledning att förvänta sig ett besked av Skatteverket. Den omständigheten att den skattskyldige har sådan kännedom torde emellertid inte automatiskt utlösa en beslutsskyldighet för Skatteverket. Man får rimligtvis skilja mellan det fallet att utredningen leder fram till att den skattskyldige tillställs ett övervägande om efterbeskattning, i form av en revisionspromemoria eller på annat sätt, och det fallet att utredningen läggs ned på ett tidigare stadium.

I det förstnämnda fallet torde Skatteverket, om verket t.ex. på grund av den skattskyldiges yttrande över övervägandet om efterbeskattning kommer fram till att någon sådan inte ska ske, vara skyldigt att fatta ett formligt beslut om att efterbeskattning inte vidtas vad avser den skattskyldige. Om Skatteverket i revisionspromemoria övervägt att vidta efterbeskattning beträffande tre olika frågor men, efter invändningar från den skattskyldige, finner grund för efterbeskattning föreligga bara beträffande två av dessa, så är verket följaktligen skyldigt att likväl besluta i alla tre frågorna, som samtliga därefter är res judicata i den bemärkelsen att verket inte senare kan fatta beslut om efterbeskattning beträffande någon av dem.

I det fallet att en utredning läggs ned innan något övervägande om efterbeskattning sänts ut till den skattskyldige, torde det däremot inte föreligga någon skyldighet för Skatteverket att fatta ett formligt beslut av innebörd att efterbeskattning inte vidtas beträffande honom. Det bör i ett sådant fall vara

tillräckligt att Skatteverket upplyser den skattskyldige om att utredningen lagts ned. Eftersom en sådan upplysning inte kan anses utgöra ett beslut om efterbeskattning i den mening som avses i 21 kap. 13 § 2 st. SBL, kan en tillämpning av res judicatabestämmelsen i detta lagrum inte aktualiseras om Skatteverket i ett senare skede kommer fram till att man vill vidta efterbeskattning beträffande den skattskyldige avseende de frågor som utredningen omfattade.

Bestämmelsen om res judicata i 21 kap. 13 § 2 st. innebär naturligtvis inte något hinder för Skatteverket att till den skattskyldiges fördel ompröva ett efterbeskattningsbeslut. Ett sådant omprövningsbeslut är nämligen inte något beslut om efterbeskattning. Skatteverket kan följaktligen inom gällande tidsfrister meddela ett omprövningsbeslut som innebär att en av verket vidtagen efterbeskattning sätts ned eller undanröjs. Så kan däremot inte ske om efterbeskattningsfrågan prövats av domstol. Efterbeskattningsfrågan är nämligen då i sin helhet res judicata (21 kap. 3 § 1 st.).

Enligt Skatteverkets uppfattning, dokumenterad i skrivelse 2006-02-07, dnr 131 62016-06/111, är ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel som meddelas efter ordinarie omprövningsfrist i 21 kap. 9 § SBL, alltid att anse som ett efterbeskattningsbeslut och detta alldeles oavsett om rekvisiten för efterbeskattning berörts i beslutet och oavsett om skattetillägg tagits ut genom beslutet.

Den omständigheten att Skatteverket i ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel efter ordinarie omprövningsfrist inte uttryckligen definierat den oriktiga uppgiften och tagit ställning till om skäl för efterbeskattning föreligger, kan inte anses innebära att beslutet saknar laga verkan. Uppmärksammar Skatteverket sådana brister i ett beslut bör dessa åtgärdas. Eftersom ett sådant beslut således får anses ha laga verkan ska det inte undanröjas och ersättas med ett nytt bättre motiverat beslut. En sådan åtgärd skulle nämligen innebära att två efterbeskattningsbeslut fattats avseende samma fråga, dels det undanröjda beslutet, dels det nya beslutet. Detta skulle strida mot förbudet att efterbeskatta samma fråga två gånger. Lagstiftningen hindrar emellertid inte Skatteverket från att ändra ett bristfälligt motiverat beslut om efterbeskattning såvida ändringen inte är till den skattskyldiges nackdel.

Normalt uppmärksammar Skatteverket nu berörda brister i ett beslut i anslutning till att den skattskyldige begärt omprövning

av eller överklagat det beslutet. I sådana fall bör således Skatteverket i omprövningsbeslutet, oavsett om den skattskyldiges yrkande inte bifalls eller bifalls bara till viss del, ändra det beslut som omprövas så att kraven på motivering uppfylls.

**Ny efterbeskattning efter återförvisning**

Bestämmelsen om res judicata innebär inte något absolut hinder för Skatteverket att meddela ett nytt beslut om efterbeskattning avseende en fråga beträffande vilken verket redan meddelat ett efterbeskattningsbeslut. Bestämmelsen sätts nämligen ur spel om t.ex. LR undanröjer ett beslut om efterbeskattning avseende viss fråga och återförvisar ärendet till Skatteverket för ny handläggning. Ett efterbeskattningsbeslut kan även undanröjas genom att KR eller RR beviljar resning beträffande beslutet. Om KR eller RR i samband med undanröjandet överlämnar ärendet till Skatteverket för vidare handläggning kan verket givetvis, utan hinder av res judicata och inom de ramar som ges i resningsbeslutet, meddela ett nytt efterbeskattningsbeslut i den aktuella frågan. En dylik efterbeskattning torde enligt gällande praxis (RÅ 1999 ref. 52) dock inte kunna åstadkommas med mindre återförvisningen sker och beslut fattas inom sexårsfristen.

Om en arbetsgivare genom efterbeskattning gjorts ansvarig för i mars 2000 underlåtet skatteavdrag avseende en viss arbetstagare, så kan Skatteverket, utan hinder av res judicata-bestämmelsen, därefter besluta om ny efterbeskattning beträffande underlåtet skatteavdrag avseende samma arbetstagare och samma beskattningsår, bara månaden är en annan. Härigenom kommer nämligen efterbeskattning nummer två att avse en annan fråga än den som var föremål för prövning första gången. Man kan här således med fog tala om att begreppet ”taxeringsårets slutenhet” har sin uppbörds-, avgifts- och mervärdesskatträttsliga motsvarighet i ”redovisningsperiodens slutenhet”.

Faktum är att Skatteverket i exemplet ovan är oförhindrat att fatta nytt efterbeskattningsbeslut även om fråga skulle vara inte bara om samma arbetstagare och samma beskattningsår utan också om samma redovisningsperiod, nämligen om grunden för det nya arbetsgivaransvaret var en annan faktura utan F-skatt än den som låg till grund för det första efterbeskattningsbeslutet. De båda fakturorna torde här nämligen utgöra två olika saker.

**Ej efterbeskattning av enbart skattetillägg och förseningsavgift**

Av 21 kap. 13 § 3 st. SBL framgår att efterbeskattning inte får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Detta innebär att den möjlighet som tidigare fanns att i en viss situation besluta om efterbeskattning avseende enbart skattetillägg och förseningsavgift, nämligen när sådana avgifter blivit oriktiga på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, numera har slopats. Anledningen härtill är att en sådan åtgärd till den skattskyldiges nackdel som efterbeskattning innebär, framstår som betänklig med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som en straffliknande påföljd.

#### 20.2.4.1 Tidsfrist för efterbeskattning

21 kap. 14–20 §§ SBL

**Normal tidsfrist**

Skatteverkets beslut om efterbeskattning ska i normalfallet meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 14 §). Tidsfristen har anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 19 § Skatteverkets beslut om eftertaxering i normalfallet ska meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret.

**Förlängd tidsfrist vid följdändring**

Beslut om efterbeskattning i form av följdändring enligt 21 kap. 12 § 2, 3 eller 4 SBL får meddelas även efter ovannämnda sexårsfrist men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. Har t.ex. ett huvudbeslut, som ska föranleda en följdändring efterbeskattningsvis av arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2002, meddelats den 25 september 2008 har Skatteverket således tid på sig till och med den 25 mars 2009 att meddela följdändringsbeslutet. Om exemplet ändras på så sätt att huvudbeslutet i stället meddelats den 30 januari 2008 leder sexmånadersregeln i 21 kap. 15 § 1 st. däremot inte till någon utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln, varför Skatteverket enligt 21 kap. 14 § har att meddela följdändringsbeslutet före utgången av 2008.

Enligt 21 kap. 13 § 2 st. får efterbeskattning inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. I avsnitt 20.2.4 har konstaterats att en tillämpning av denna bestämmelse kan aktualiseras när beslut om efterbeskattning enligt 21 kap. 12 § 2 ska meddelas först efter sexårsfristens utgång. Som där angetts torde emellertid en tillämpning av oskälighetsbestämmelsen i princip endast bli

aktuell när följdändringsbeslutet avser en annan skattskyldig än den som huvudbeslutet avser och någon intressegemenskap inte föreligger dem emellan.

I sammanhanget bör noteras att den tidsmässigt inskränkande dödsfallsregeln i 21 kap. 17 § SBL är tillämplig på följdändringsbeslut enligt 21 kap. 12 § 2–4. Mer om denna regel nedan.

Ett annat undantag från bestämmelsen att efterbeskattning måste ske senast inom sex år efter beskattningsåret, avser det fallet att någon beviljats anstånd med betalning av skatt i avvaktan på kammarrättens eller Regeringsrättens beslut med anledning av överklagande. Efterbeskattning i fråga om skatteavdrag får nämligen i denna situation, utan hinder av sexårsfristen ovan, alltid ske inom en tid av två år, räknat från utgången av det kalenderår, då domstolens beslut meddelades (21 kap. 15 § 2 st.).

**Förlängd tidsfrist vid oriktig uppgift i omprövningsärende etc.**

I 21 kap. 16 § SBL finns ytterligare en tidsmässigt utvidgande undantagsregel. Enligt denna regel får nämligen beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL meddelas efter sexårsfristens utgång, dock inte senare än ett år från utgången av den månad då Skatteverkets eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft. Med laga kraft förstås att ett beslut inte längre är angripbart för part, dvs. att tiden för dess överklagande löpt ut eller att målet avgjorts i högsta instans varvid laga kraft erhålls omedelbart. Reglerna om överklagande behandlas längre fram, i avsnitt 21, men redan här kan nämnas att Skatteverkets beslut gentemot den skattskyldige normalt får laga kraft vid utgången av sjätte året efter beskattningsåret. Genom att ettårsfristen i 21 kap. 16 § börjar löpa först sedan beslutet i det omprövningsärende där den oriktiga uppgiften lämnats har fått laga kraft, har Skatteverket normalt tid på sig till utgången av sjunde året efter beskattningsåret för att meddela beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende. Vad gäller beslut av LR eller KR så får dessa laga kraft gentemot den skattskyldige två månader efter delgivning av beslutet samt gentemot det allmänna två månader efter beslutets meddelande.

Antag att en skattskyldig i överklagande till LR yrkar avdrag för ytterligare ingående mervärdesskatt avseende redovisningsperioder hänförliga till beskattningsåret 2002. Skatteverket vidhåller sin uppfattning i det obligatoriska omprövningsbeslutet medan LR, sedan den skattskyldige gett in ytterligare

bevismaterial till styrkande av sin talan, delvis bifaller överklagandet i dom 2005-03-14 som delges den skattskyldige 2005-03-20. Varken den skattskyldige eller Skatteverket överklagar domen varför den får laga kraft gentemot den skattskyldige 2005-05-20, dvs. två månader från den dag då denne fick del av domen.

Sedan domen fått laga kraft framkommer det att åtskilliga av de fakturor som den skattskyldige åberopat i processen saknat verklighetsunderlag. Då Skatteverket vid sin omprövning inte till någon del bifallit den skattskyldiges yrkande och därför överlämnat överklagandet till LR för prövning, anses de oriktiga uppgifterna beträffande den ingående mervärdesskatten i sin helhet lämnade i mål om beskattning. Vid tillämpning av undantagsregeln i 21 kap. 16 § ska således ettårsregeln räknas från utgången av den månad då LR:s beslut fick laga kraft, dvs. från utgången av maj 2005. I förevarande fall aktualiseras emellertid inte någon tillämpning av nämnda undantagsregel, eftersom ettårsfristen löper ut redan 2006-05-31 medan Skatteverket, enligt huvudregeln i 21 kap. 14 §, har tid på sig till utgången av 2008 (2002+6) att meddela beslut om efterbeskattning på grund av den skattskyldiges oriktiga uppgifter i mål om mervärdesskatt, dvs. i mål om beskattning.

Om förutsättningarna i exemplet ändras på så sätt att LR:s dom i stället meddelas 2008-05-11, delges den skattskyldige 2008-05-18 och därvid får laga kraft 2008-07-18, leder en tillämpning av ettårsregeln däremot till en utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln. Ettårsregeln medför nämligen i detta fall att Skatteverket har tid på sig till och med 2009-07-31 att besluta om efterbeskattning.

Att den s.k. söndagsregeln i lagen om beräkning av lagstadgad tid inte är tillämplig på Skatteverkets beslut om efterbeskattning framgår av RÅ 2004 ref. 105. Se avsnitt 20.2.2.

**Förkortad tidsfrist vid dödsfall**

Om den skattskyldige har avlidit får beslut om efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter honom gavs in för registrering. Skulle en tilläggsbouppteckning komma att upprättas torde tidsfristen få räknas från det år då denna gavs in för registrering. Var den avlidne vid tiden för dödsfallet medellös, behöver bouppteckning inte förrättas, om dödsboanmälan görs till tingsrätten av socialnämnden (20 kap. 8 a § ärvdabalken). I denna situation torde den tvåårig fatalietiden i stället få räknas från utgången av det kalenderår under vilket dylik

anmälan gavs in till rätten. En efterbeskattning som sker efter det att en skattskyldig avlidit ska avse den avlidne och inte dödsboet. Detta beror på att en efterbeskattning endast innebär en ändring av ett tidigare beslut och inte ett tillägg till detsamma. Även om det således är den avlidne som ska bli föremål för efterbeskattning så ska beslutet naturligtvis adresseras till hans dödsbo.

Antag att en arbetsgivare, som underlåtit att verkställa skatteavdrag under 2002, dör 2007 samt att bouppteckning ges in för registrering samma år. En tillämpning av dödsfallsregeln skulle i detta fall innebära att efterbeskattning fick beslutas senast vid utgången av år 2009. Dödsfallsregeln i 21 kap. 17 § SBL är emellertid uteslutande av inskränkande natur, dvs. den ordinarie efterbeskattningsfristen vid dödsfall kan förkortas men aldrig förlängas. I exemplet ovan kan efterbeskattning därför inte beslutas efter huvudfristens utgång år 2008 (2002+6). Dödsfallsregeln får således ingen effekt i denna situation. Om vi ändrar exemplet såtillvida att dödsfallet i stället inträffar redan 2004 då bouppteckning också inges, så kan efterbeskattning inte ske efter utgången av år 2006. Här har dödsfallsregeln alltså förkortat huvudfristen med två år.

**Förlängd tidsfrist vid skattebrott**

I 21 kap. 18 § 1 st. SBL sägs att om den skattskyldige delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt SBL eller har åtal väckts mot honom för sådant brott, får beslut om efterbeskattning för den redovisningsperiod som brottet avser meddelas av Skatteverket även efter utgången av sexårsfristen. Enligt nämnda lagrum kan Skatteverkets efterbeskattningsfrist utsträckas också i sådana fall då allmän domstol förlängt preskriptionstiden för brottet. Efterbeskattningsfristen utsträcks i dessa situationer till utgången av kalenderåret efter det år då någon av de ovan angivna åtgärderna först vidtogs. Delges t.ex. en arbetsgivare den 19 mars 2008 misstanke om brott som avser arbetsgivaravgifter, som har sin grund i att han lämnat en oriktig uppgift i en SKD hänförlig till redovisningsperioden augusti beskattningsåret 2002, innebär dessa regler att Skatteverket har tid på sig till utgången av 2009 att meddela beslut om efterbeskattning avseende oriktigheten i SKD från 2002. Efterbeskattningsfristen förlängs således i exemplet med ett år i förhållande till den sexåriga normalfristen. Om exemplet ändras på så sätt att arbetsgivaren i stället delgetts misstanke om brottet den 19 mars 2007, så leder bestämmelserna i 21 kap. 18 § däremot inte till någon utvidgning i förhållande till normalfristen, varför Skatteverket

i detta fall har att meddela efterbeskattningsbeslutet före utgången av 2008, dvs. inom sexårsfristen.

**Frivilligt tillbakaträdande från skattebrott**

En speciell situation uppkommer när arbetsgivaren frivilligt tillbakaträder från brottet. I 12 § skattebrottslagen sägs nämligen att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte ska dömas till ansvar för skattebrott. För att denna paragraf ska vara tillämplig krävs att det verkligen varit fråga om en helt frivillig rättelse. Sådana rättelser som exempelvis skett efter det att arbetsgivaren fått kännedom om att Skatteverket avser att göra en avgiftsrevision hos honom kan således inte anses ha gjorts frivilligt. En frivillig rättelse påverkar naturligtvis inte möjligheterna till efterbeskattning under den normala efterbeskattningsfristen. Enligt 21 kap. 18 § 2 st. SBL får emellertid vid frivillig rättelse beslut om efterbeskattning meddelas även efter sexårsfristens utgång. Enligt 21 kap. 19 § 1 st. ska beslutet meddelas före utgången av kalenderåret efter det år under vilket den frivilliga rättelsen gjorts. Det ligger i sakens natur att det, för att sexårsfristen ska kunna utsträckas i fall av frivillig rättelse, måste ha förelegat förutsättningar för att döma arbetsgivaren för skattebrott, om frivillig rättelse inte hade skett. Notera att Skatteverket i dessa situationer får göra bedömningar som normalt åvilar åklagare respektive allmän domstol.

De angivna utsträckta efterbeskattningsfristerna vid skattebrott respektive frivilligt tillbakaträdande från sådant brott kan begränsas om arbetsgivaren avlider. I sådant fall måste nämligen enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL beslut om efterbeskattning meddelas inom sex månader från dödsfallet. Nämnda begränsning synes i den förstnämnda situationen få betydelse endast i de fall då arbetsgivaren fällts till ansvar i brottmålet och därefter avlidit. Avlider arbetsgivaren innan dom fallit i brottmålet läggs åtalet nämligen ned.

Om Skatteverket har beslutat om efterbeskattning med stöd av 21 kap. 18 § 1 st. SBL och åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om förlängning av preskriptionstiden eller, om åtal väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del, ska Skatteverket enligt 21 kap. 19 § 2 st. undanröja efterbeskattningsbeslutet. Detta gäller dock inte om arbetsgivaren enligt 12 § skattebrottslagen är fri från ansvar på grund av frivillig rättelse. Det bör observeras att det är Skatteverket som ska undanröja beslutad efterbeskattning även om denna är

eller har varit föremål för domstolsprövning. Det ankommer därvid på Skatteverket att, så snart verket blivit underrättat om att förutsättningar för undanröjande föreligger, på eget initiativ undanröja efterbeskattningen.

I 21 kap. 20 § regleras efterbeskattningsfristen i fråga om juridisk person vars ställföreträdare, i denna sin egenskap, gjort sig skyldig till skattebrott. Bestämmelsen innebär att de tidsfrister som enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL gäller för efterbeskattning av fysiska personer vid skattebrott och frivilligt tillbakaträdande från sådant brott också gäller för juridiska personer. Med uttrycket ”företrätt juridisk person” avses faktiskt ställföreträdarskap oberoende av formell behörighet.

**Beslut utan tekniskt stöd**

Som tidigare nämnts (se avsnitt 20.2.2) förekommer det att det tekniska systemet under viss tid, exempelvis vid årsskiften, inte är användbart. Under sådan tid kan Skatteverket naturligtvis inte underlåta att meddela brådskande beslut, vilka då får handläggas manuellt. De åtgärder som verket i ett senare skede måste vidta för att registrera beslutet i det tekniska systemet, är endast en registreringsåtgärd. Beslutet anses således ha meddelats redan i samband med det manuella beslutet.

## 20.3 Beslut om vissa debiteringsåtgärder

11 kap. 20 § SBL

Taxeringsprocessen är en sakprocess, innebärande att skattedomstol vid överklagande ska uttala sig endast i den fråga som är föremål för domstolens prövning, processföremålet. Skattedomstolen befattar sig följaktligen inte med sådana justeringar i form av exempelvis ändrade schablonavdrag som är en direkt konsekvens av dess ställningstagande i sak. Inte heller ankommer det på domstolen att räkna fram beskattningsbar förvärvsinkomst och inkomst av kapital. Dessa mer eller mindre mekaniska följdändringar ska i stället fullgöras av Skatteverket i form av beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut enligt 4 kap. 23 § TL. Härefter ankommer det på verket att, i form av beslut om vissa debiteringsåtgärder jämlikt 11 kap. 20 § SBL, dessutom göra den debitering eller ändring i debiteringen av skatt, avgift eller ränta som regelmässigt föranleds av beslutet om taxeringsåtgärder.

Sådan debitering eller debiteringsändring ska Skatteverket också göra som en konsekvens av allmän förvaltningsdomstols (läs skattedomstols) beslut enligt SBL. Detta medför exempel-

vis att om LR, efter överklagande av en arbetsgivare, finner att vissa ersättningar såsom inte avgiftsgrundande inte ska ingå i avgiftsunderlaget, så ska domslutet verbalt begränsas bara till detta konstaterande, dvs. att viss angiven ersättning inte är avgiftsgrundande. Den reducering av avgiftsunderlaget och den omdebitering av arbetsgivaravgifterna som är en direkt följd av domstolens beslut, ankommer det på Skatteverket att vidta i form av just beslut om vissa debiteringsåtgärder.

Slutligen ska Skatteverket givetvis göra den debitering eller ändring i debiteringen som föranleds av dess egna omprövningsbeslut.

När det gäller såväl beslut om taxeringsåtgärder enligt TL som beslut om vissa debiteringsåtgärder enligt SBL finns inga lagstadgade tidsgränser. Detta hindrar emellertid inte att Skatteverket naturligtvis ska besluta om dessa åtgärder snarast efter det att en ändringsdom från LR, KR eller RR mottagits. Vad gäller omprövning av Skatteverket bör debiteringen eller debiteringsändringen göras i samband med själva omprövningsbeslutet.

## 20.4 Expediering av beslut

Med beslutsfattande förstås ett ställningstagande i sakfrågan. Att ett beslut de facto måsta ha expedierats för att det ska anses ha meddelats framgår av avsnitt 20.2.2. Expeditionsmomentet omfattar normalt kuvertering och postbefordran.

En underrättelse till den skattskyldige ska sändas i vanligt brev. Om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda ska dock delgivning ske (63 § 1 st. SBF). Sistnämnda stadgande aktualiseras i fall då lagstiftaren har knutit ”startpunkten” för omprövnings- respektive överklagningsfristerna till dag då sökanden respektive klaganden fick del av beslutet ifråga. Som exempel härpå kan nämnas 21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL som stadgar att omprövningsbegäran respektive överklagande avseende preliminär taxering, sättet att ta ut preliminär skatt etc. ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden respektive klaganden fick del av beslutet. För att omprövnings- respektive överklagandefristerna ska börja löpa i dessa fall och inte bli eviga, fordras att verket ombesörjer att skattskyldig verkligen får del av besluten ifråga, dvs. genom delgivningserkännande i lösbrev eller, om detta inte fungerar, rekommenderat brev med mottagningsbevis.

I en speciell situation har lagstiftaren föreskrivit en direkt skyldighet för Skatteverket att delge beslut, nämligen i 63 § 3 st. SBF vari stadgas: ”Beslut enligt skattebetalningslagen (1997:483) som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär antingen att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att Skatteverket på eget initiativ omprövat beslut till den skattskyldiges nackdel skall delges denne.”

# 21 Överklagande

22 kap. och 23 kap. 7 och 8 §§ SBL

6 kap. 3, 5–7 samt 10–24 §§ TL,

Prop. 1996/97:100 s.635–638, 640 Ett nytt system för skattebetalningar m.m.

Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.

Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket

Prop.2002/03:128 Företrädaransvar m.m.

## Sammanfattning

Skatteverkets beslut får, med vissa undantag, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, av skattskyldig, varmed i SBL avses också avgiftsskyldig. Skatteverkets beslut får, med visst undantag, överklagas också av det allmänna ombudet hos Skatteverket. LR:s beslut överklagas hos KR, vars beslut i sin tur överklagas hos RR. I RR och i vissa fall i KR fordras prövningstillstånd. Skatteverkets beslut får överklagas även om de inte är till nackdel för den skattskyldige. Vid överklagande av LR:s och KR:s beslut gäller emellertid såvitt avser skattskyldig bestämmelsen om att beslutet ska ha gått honom emot.

## 21.1 Överklagande av Skatteverkets beslut

22 kap. 1 §, 1 a–1 d §§ SBL

**Lex specialisregeln**

I förvaltningslagen (FL) finns regler som rör överklagande av förvaltningsmyndighets beslut. Genom den s.k. lex specialisregeln i 3 § FL, ska den lagen emellertid inte tillämpas om en fråga som har reglerats i denna lag också har reglerats i en specialförfattning. SBL är en specialförfattning i förhållande till FL. SBL:s regler gäller således framför bestämmelser i FL som reglerar samma fråga.

Beslut av Skatteverket får, med några få undantag, överklagas av den skattskyldige hos LR. Av 22 kap. 15 § SBL framgår att om talan om betalningsskyldighet har väckts mot en företrädare för en juridisk person, ska vad som sägs om skattskyldig och klagande i 22 kap. även gälla företrädaren. Denne får således föra talan beträffande den grundläggande skattefordran när frågan om företrädaransvar väckts beträffande preliminär skatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och punktskatt. Att denna talerätt gäller även när den grundläggande skattefordran i företrädarärendet avser inkomstskatt, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader, kommunal fastighetsavgift och allmän pensionsavgift framgår av 6 kap. 1 § TL. Skatteverkets beslut i fråga om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § SBL får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Skatteverkets beslut enligt 13 kap. 1 § SBL, avseende befrielse helt eller delvis för en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt om det finns synnerliga skäl, överklagas dock hos regeringen. Det allmänna ombudet hos Skatteverket får också överklaga Skatteverkets beslut.

Om det är den skattskyldige som överklagar, ska Skatteverket vara den skattskyldiges motpart sedan handlingarna i målet överlämnats till LR. Om även det allmänna ombudet överklagar, är dock detta den skattskyldiges motpart.

**Egenavgifter**

Bestämmelsen ovan om att Skatteverkets beslut får överklagas av allmänna ombudet, gäller inte verkets beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter, vilka beslut i stället får överklagas av Försäkringskassan (FK).

I fråga om överklagande av beslut som meddelats före 2008 gäller inte de allmänna reglerna om partsställning i 7 a § FPL. Om en enskild överklagar ett sådant beslut hos allmän förvaltningsdomstol (LR, KR eller RR), bestämmer FK nämligen själv om den ska vara part i målet. Om en enskild klagar till KR och kassan har varit part i LR, är kassan dock alltid part i KR. Även om FK har beslutat att inte vara part, får domstolen förelägga kassan att svara i målet. FK får överklaga ett avgörande av en allmän förvaltningsdomstol även om kassan inte har varit part där. I dylika egenavgiftsmål för FK det allmännas talan i RR.

**Rätt LR för fysiska personer**

Beslut som rör en fysisk person överklagas hos den LR inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då

beslutet fattades. Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet fattades. För den som var bosatt eller stadigvarande vistades här i landet under någon del av det år då beslut fattades, men som inte var folkbokförd här den 1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3 IL, avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet fattades.

**Rätt LR för juridiska personer**

Beslut som rör ett handelsbolag överklagas hos den LR inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en europeisk ekonomisk intressegruppering överklagas hos den LR inom vars domkrets intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör ett dödsbo överklagas hos den LR som senast var behörig att pröva ett överklagande som rörde den avlidne.

Beslut som rör annan juridisk person än ovan nämnda överklagas hos den LR inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades, överklagas hos den LR inom vars domkrets huvudkontoret eller sätet var beläget eller, om huvudkontor och säte saknas, förvaltningen utövades då den juridiska personen bildades.

Beslut som rör en juridisk person som har upplösts överklagas hos den LR som senast var behörig.

**Rätt LR för personer i intressegemenskap**

Beslut som rör

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,

3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
4. två eller flera delägare i en juridisk person

får överklagas hos den LR som ska pröva moderföretagets respektive den juridiska personens överklagande, om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.

**LR i Dalarnas län**

Forumbestämmelserna ovan gäller inte, om regeringen för vissa ärenden föreskrivit att överklaganden ska tas upp av annan LR. Sålunda har regeringen i 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. föreskrivit att beslut av Skatteverket som överklagas till LR ska tas upp av LR i Dalarnas län om beslutet avser ärenden enligt

1. SBL i fråga om punktskatt och om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § samma lag,
2. författning som anges i 1 kap. 1 § 2 st. SBL (punktskatter),
3. kupongskattelagen (1970:624),
4. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
5. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
6. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, eller
7. mervärdesskattelagen (1994:200) som rör den som är mervärdesskatteskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 samma lag.

### 21.1.1 Beslut som inte får överklagas

22 kap. 2 § SBL

Följande beslut enligt SBL får inte överklagas, nämligen beslut i fråga om

1. befrielse enligt 5 kap. 11 § från skyldigheten att göra skatteavdrag, dvs. i fall då arbetstagare är bosatt i en stat men utför arbete i annan stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse för undvikande av att preliminär skatt tas ut i mer än en av staterna,
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,

3. anstånd enligt 17 kap. 6 § med inbetalning av skatt, dvs. i avvaktan på ärendehandläggning angående tillämpning av dubbelbeskattningsavtal,
4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §.

Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § 2 st. 8 SBL får inte överklagas. Detta lagrum behandlar frågan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, dvs. sådan betalningsskyldighet som grundas på en överenskommelse mellan Skatteverket och företrädare för juridisk person. En sådan överenskommelse om betalningsskyldighet blir att anse som ett beskattningsbeslut först när den fullföljts i alla delar. Förbudet att överklaga sådana beslut medför att de kan angripas endast genom resning som andra lagakraftvunna beslut. Om överenskommelsen inte fullföljs förfaller den. Om företrädaren inte är nöjd med överenskommelsen kan han alltså låta den förfalla och tvinga fram en domstolsprocess på så sätt.

### 21.1.2 Den skattskyldiges överklagande

22 kap. 3–5 §§ SBL

**Skriftligt överklagande inom sex år**

Ett överklagande ska vara skriftligt och ska enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Tidsfristen överensstämmer med den som gäller för omprövning på initiativ av den skattskyldige, vilken frist i sin tur anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 9 § 1 st. en omprövningsbegäran från den skattskyldige ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

**I vissa fall längre överklagandetid**

I en speciell situation får överklagande ske även efter sexårsfristen ovan, nämligen om det överklagade beslutet har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter beskattningsåret och klaganden har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år. I denna situation får överklagandet komma in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Detta innebär att om en arbetsgivare exempelvis får kännedom om ett beslut om ansvar för skatt avseende beskattningsåret 2001 först den 20 december 2007, så går tiden för överklagande ut först den 20 februari 2008, dvs. efter sexårsfristen.

**”Söndagsregeln”**

Infaller den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får, enligt 2 § 1 st.

lagen (1930:1973) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, avses bl.a. överklagande.

**Talerätt**

För talerätt över Skatteverkets beslut fordras att beslutet angår vederbörande person (saklegitimation) men det behöver inte ha gått honom emot, dvs. det fordras ingen kontraritet. Av 22 kap. 3 § 2 st. SBL följer nämligen att den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne.

När det gäller beslut om ansvar för skatt så anses beslutet angå arbetstagaren bara om Skatteverket gjort såväl arbetsgivaren som arbetstagaren ansvariga för de underlåtna skatteavdragen, s.k. solidariskt ansvar. Detta innebär att arbetstagaren normalt är betagen rätten att överklaga beslut som fattats efter det att slutlig respektive ytterligare slutlig skatt debiterats, eftersom i dessa situationer ansvaret rätteligen ska riktas endast mot arbetsgivaren. Beslutet angår då inte arbetstagaren. Om Skatteverket av misstag skulle ha riktat ett beslut om betalningsansvar även mot arbetstagaren trots att aktuell slutlig eller ytterligare slutlig skatt redan debiterats vid beslutstillfället, så anses beslutet emellertid, på grund av dess utformning (”arbetsgivaren jämte arbetstagaren”) angå också honom, innebärande att han har rätt att överklaga detsamma (RÅ 1984 Ba 57).

**Kortare frist för vissa ärenden**

När det gäller vissa beslut som huvudsakligen avser preliminär skatt har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av överklagande. Sålunda framgår av 22 kap. 4 § SBL att överklagande i följande situationer ska ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, nämligen om det gäller

1. preliminär taxering, dvs. sådan taxering som sker med ledning av en preliminär självdeklaration lämnad i syfte att korrekt beräkna debiterad preliminär skatt, dvs. F- eller SA-skatt, exempelvis i fall då näringsverksamhet påbörjas eller verkställd schablondebitering inte korrekt avspeglar den förväntade nettointäkten för inkomståret ifråga,
2. sättet att ta ut preliminär skatt, dvs. frågan huruvida skattskyldig ska vidkännas avdrag för preliminär skatt eller själv betala en honom debiterad sådan skatt eller, med andra ord, frågan om vilken skatteform, A- eller F-skatt, som ska gälla för den skattskyldige,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,

4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §,
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, eller
9. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

Överklagandefristen är också här identisk med den omprövningsfrist som enligt 21 kap. 5 § SBL gäller i motsvarande fall.

Ovannämnda beslut gäller i huvudsak preliminär skatt. Att tidsfristen i dessa fall bara är två månader, beror på att en sexårig överklagandetid av praktiska skäl inte kan tillämpas i dessa situationer. Om preliminär skatt tas ut med för lågt eller för högt belopp sker nämligen reglering senast i samband med avstämningen av den slutliga skatten.

**Överklagande av skattetillägg**

Om en skattskyldig överklagat ett beslut i sak, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom så har han, så länge beslutet i huvudfrågan (sakfrågan) ännu inte fått laga kraft, möjlighet att överklaga Skatteverkets beslut också i vad det avser skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för överklagande har löpt ut. Detta framgår av 22 kap. 5 § som stadgar att: ”Även om tiden för överklagande har gått ut, får ett beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.”

I den ovan nämnda situationen, nämligen då den skattskyldige missat att överklaga ett skattetillägg och överklagandefristen redan löpt ut, står emellertid, vid sidan av möjligheten till överklagande av skattetillägget så länge ”huvudfrågan” inte fått laga kraft, ytterligare två medel till den skattskyldiges förfogande. Han kan nämligen välja att i stället, antingen med stöd av 21 kap. 7 § SBL begära omprövning av beslutet om skattetillägg eller, med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket lagrum 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, i huvudmålet föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan om skattetillägg utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i sistnämnda situation föras in i målet oavsett i

vilken instans detta är föremål för prövning. Inget hindrar följaktligen en arbetsgivare från att exempelvis under åttonde året efter beskattningsåret i RR föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort målet om arbetsgivaravgifter som ju, eftersom RR är högsta instans, får laga kraft redan samma dag som dom faller eller beslut tas. Oavsett vilken av de tre möjligheterna arbetsgivaren väljer – överklagande, omprövning eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – så gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har föranletts av den skattefråga som är föremål för domstolsprövning.

De nio inledande paragraferna i 22 kap. SBL handlar bara om överklagande av Skatteverkets beslut och inte om överklagande av LR:s och KR:s beslut. Härav följer att bestämmelsen om rätten i 22 kap. 5 § SBL att överklaga en skattetilläggsfråga, så länge taxeringen inte fått laga kraft, bara gäller skattetilläggsbeslut som fattats av Skatteverket. Detta innebär att en arbetsgivare som, efter överklagande av det allmänna ombudet, påförts såväl arbetsgivaravgifter som skattetillägg av LR, hos KR bör överklaga både avgifterna och skattetillägget. Om han nämligen inom överklagandetiden bara överklagar avgiftsfrågan, så kan han därefter inte med stöd av 22 kap. 5 § få skattetilläggsfrågan prövad genom ett överklagande, eftersom skattetillägget inte påförts av Skatteverket utan av LR. Någon omprövning av skattetilläggsbeslutet enligt 21 kap. 7 § SBL kan naturligtvis inte heller ifrågakomma, eftersom Skatteverket ju aldrig kan ompröva skattedomstols beslut.

### 21.1.3 Förfarandet vid överklagande

22 kap. 6 och 13 §§ SBL

23 kap. 7–8 §§ SBL

**Överklagandet ges in till Skatteverket**

Överklagandet ska ges in till Skatteverket, varvid verket ska pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid, s.k. rättidsprövning. Finner Skatteverket att överklagandet kommit in i rätt tid behöver verket inte sätta upp ett särskilt beslut därom. Däremot ska Skatteverket i en sådan situation ankomststämpla överklagandet och i anslutning därtill anteckna att överklagandet kommit in i rätt tid. Anteckningen ska skrivas under eller signeras av handläggande tjänsteman. Ett sådant beslut torde inte kunna överprövas av domstol även om beslutet skulle vara felaktigt. En sådan ordning gäller nämligen enligt

49 kap. 10 § rättegångsbalken, vilket lagrum tillämpas analogt av de allmänna förvaltningsdomstolarna.

**Avvisas om det kommit in för sent**

Har överklagandet kommit in för sent ska verket avvisa det, såvida inte förseningen beror på att Skatteverket har lämnat den skattskyldige en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Överklagandet ska inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till en allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, KR eller RR. Överklagandet ska då omedelbart översändas till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen.

**Skriftligt och egenhändigt undertecknat**

Överklagandet ska vara skriftligt och egenhändigt undertecknat av den skattskyldige eller dennes ombud. I fall då Skatteverket avser att helt bifalla ett yrkande behöver kravet på undertecknande dock inte upprätthållas utan verket kan i sådant fall pröva och bifalla yrkandet utan hinder av att undertecknande saknas. Anledningen härtill är att Skatteverket i denna situation inom ramen för sin möjlighet att ompröva till skattskyldigs fördel, lika gärna på eget initiativ skulle ha kunnat bifalla yrkandet i fråga.

**Undantag från omprövning**

Skatteverket ska snarast ompröva det överklagade beslutet utom i följande fall, nämligen

1. om överklagandet ska avvisas av Skatteverket såsom för sent inkommet (desert),
2. om överklagandet ska avvisas av LR på grund av litis pendens, varmed förstås att den fråga som överklagandet gäller redan är föremål för domstolsprövning – se vidare avsnitt 20.2.3.3
3. om överklagandet ska avvisas av LR på grund av res judicata, varmed förstås att den fråga som överklagandet gäller redan avgjorts av domstol – se vidare avsnitt 20.2.3.1
4. om överklagandet är så ofullständigt att det inte kan bli föremål för prövning i sak, dvs. yrkandet är så bristfälligt att det inte går att med någorlunda säkerhet sluta sig till vad den skattskyldige vill uppnå,
5. om överklagandet inte undertecknats,
6. om fullmakt saknas för ombud eller
7. om LR av annan anledning inte ska pröva överklagandet.

I samtliga fall ovan utom det första ska frågan om avvisning av överklagandet prövas av LR. Det är följaktligen bara i fall då

överklagandet är för sent ingett som det ankommer på Skatteverket självt att avvisa detsamma. I fall 4–6 ovan bör Skatteverket, innan handlingarna översänds till domstolen, försöka läka skadan genom att bereda klaganden tillfälle att precisera sitt yrkande samt ange grunderna för detta, underteckna överklagandet respektive inkomma med fullmakt, varvid bör påpekas att om så ej sker, Skatteverket inte kommer att fatta något omprövningsbeslut i anledning av överklagandet. Dock är Skatteverket förhindrat att förelägga ”vid äventyr av avvisning”, eftersom det ju inte ankommer på verket att avvisa överklagandet utan på LR.

Om Skatteverket inte ska ompröva det överklagade beslutet på grund av litis pendens eller res judicata eller på grund av att klaganden inte efterkommit verkets föreläggande att avhjälpa prövningshindren enligt 4–6 ovan eller om LR av annan anledning inte ska pröva överklagandet, så bör Skatteverket i samband med att överklagandet och övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR, i ett formligt beslut, förklara varför omprövning inte har vidtagits. I annat fall kommer såväl den skattskyldige som LR att sväva i tvivelsmål om anledningen härtill. Detta beslut, som således ska tillställas såväl klaganden som LR, torde inte vara överklagbart, eftersom det saknar rättsverkningar. Av det sagda följer att det endast är under förutsättning att LR enligt reglerna i FPL inte ska sakpröva ett överklagande som Skatteverket kan underlåta omprövning.

**Obligatorisk omprövning**

Sådan omprövning som nämns ovan, dvs. som sker efter överklagande, benämns i förarbetena till TL ”obligatorisk omprövning”. Syftet med den benämningen torde vara att man språkligt ska kunna skilja omprövningar efter överklagande från andra omprövningar. Är det oklart om den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar ett beslut bör Skatteverket enligt förarbetena vara försiktig med att tolka den ingivna skriften som ett överklagande. Den obligatoriska omprövningsskyldigheten torde, med hänsyn till utformningen av 22 kap. 1 och 6 §§ SBL, omfatta alla beslutstyper, således även överklagade avskrivnings- och avvisningsbeslut.

**Obligatorisk omprövning bör normalt ske inom en månad**

I 6 kap. 6 § 1 st. TL dit 22 kap. 6 § SBL bl.a. hänvisar, föreskrivs att Skatteverket snarast ska ompröva ett av den skattskyldige överklagat beslut. Vad lagstiftaren konkret avsett med ordet ”snarast” kan varken utläsas av TL eller av förarbetena till den lagen. Eftersom något motsvarande krav på skyndsamhet inte uppställs i SBL i övrigt kan dock 6 kap. 6 § 1 st. TL inte ges annan tolkning än att Skatteverket ska

prioritera obligatoriska omprövningar. En sådan ordning torde dessutom följa av allmänna rättsprinciper. Den skattskyldige vill ju ha sin sak prövad av LR och Skatteverkets hantering dessförinnan är närmast att jämställa med beredande åtgärder inför den kommande processen. Skatteverkets ambition bör mot bakgrund härav vara den att, i fall då yrkandet inte föranleder ytterligare utredning, det obligatoriska omprövningsbeslutet ska fattas senast en månad från det att överklagandet kom in. Beträffande vissa ärendegrupper, t.ex. anstånd och utfärdande av F-skattsedel, bör ännu kortare tid gälla. Blir å andra sidan ytterligare utredning nödvändig får naturligtvis kravet på skyndsamhet i viss mån vika. Beslut om obligatorisk omprövning bör i sådana utredningssituationer i normalfallet inte fattas senare än tre månader efter det att överklagandet kom in. Se Skatteverkets skrivelse 2003-02-03, dnr 10310-02/100, ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut”.

**Överklagandet förfaller vid helt bifall**

Ändrar Skatteverket vid den obligatoriska omprövningen sitt tidigare beslut helt i enlighet med den skattskyldiges yrkande förfaller överklagandet. I ett sådant fall ska Skatteverket naturligtvis fatta ett formligt beslut i sakfrågan, som ska tillställas klaganden. LR ska emellertid inte på något sätt underrättas om överklagandet eller Skatteverkets beslut. Något särskilt avskrivningsbeslut behöver inte fattas. Skatteverket bör dock i det obligatoriska omprövningsbeslutet upplysa om att överklagandet förfallit.

Ett obligatoriskt omprövningsbeslut, som innebär att den skattskyldige får fullt bifall till sitt yrkande, behöver inte förses med någon överklagandehänvisning, eftersom beslutet inte är till nackdel för honom. Han kan emellertid överklaga eller begära omprövning av ett sådant beslut. Skälet härtill är att det i ett dylikt fall varken föreligger en litis pendens- eller en res judicatasituation och att det är det obligatoriska omprövningsbeslutet som bär rättsverkningar i aktuell sakfråga.

**Delvis bifall**

Mynnar Skatteverkets beslut ut i en mindre ändring än vad den skattskyldige yrkat eller att Skatteverket inte alls ändrar sitt tidigare beslut ska också ett formligt beslut fattas. Det beslutet ska tillställas den skattskyldige och det ska också tillställas LR tillsammans med övriga relevanta handlingar i ärendet. Klaganden bör i samband härmed upplysas att den fortsatta handläggningen av överklagandet kommer att ske i LR.

Inte heller nu berörda beslut ska förses med någon överklagandehänvisning. Skälet härtill är att återstående tvistiga frågor automatiskt kommer under LR:s prövning genom att Skatteverket i en sådan situation ska överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till LR. Skulle den skattskyldige i ett sådant fall också överklaga Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut skulle ju en litis pendenssituation uppkomma. Det nu sagda innebär emellertid inte med nödvändighet, att ett obligatoriskt omprövningsbeslut, som innebär helt eller delvis avslag på den skattskyldiges yrkande, aldrig kan överklagas eller omprövas. Det torde nämligen vara möjligt i sådana situationer då rättskraften av en domstols dom kan brytas, dvs. bl.a. vid nytillkommande omständigheter, s.k. facta superveniens, och i sådana situationer då LR inte prövat sakfrågan.

Om t.ex. den skattskyldige återkallar sin talan under processen i LR eller om LR av något skäl avvisar dennes talan uppkommer ingen res judicatasituation. Det obligatoriska omprövningsbeslutet blir i sådana fall att jämställa med ett ”vanligt” omprövningsbeslut som kan överklagas respektive omprövas. Till saken hör nämligen att ett senare beslut i en viss sakfråga torde ersätta ett tidigare beslut i samma sakfråga oavsett om det nya beslutet innebär en ändring av det tidigare beslutet eller ej. Rättsverkningarna torde med andra ord knyta an till det senaste beslutet i en sakfråga. Om ett obligatoriskt omprövningsbeslut är det senaste beslut som SKM fattat rörande en viss sakfråga och det inte föreligger res judicata eller litis pendens bör med andra ord den skattskyldige rikta ett nytt överklagande rörande den sakfrågan mot det obligatoriska omprövningsbeslutet och inte mot Skatteverkets tidigare beslut i frågan.

**Ej alternativa grunder**

Ett obligatoriskt omprövningsbeslut kan, lika lite som övriga beslut, baseras på alternativa grunder. Skulle Skatteverket likväl ha behov av att beröra en alternativ grund är det inget som hindrar att verket, till sitt obligatoriska omprövningsbeslut, fogar ett särskilt yttrande. Detta yttrande får ju då relevans bara i den situationen att LR finner överklagade beslutet inte vara hållbart på den av Skatteverket i det obligatoriska omprövningsbeslutet angivna grunden. Det är således först när domstolen har en från Skatteverket avvikande uppfattning om hållbarheten i ”förstahandsgrunden” som domstolen har anledning att överhuvudtaget befatta sig med innehållet i yttrandet.

Ofta torde ett obligatoriskt omprövningsbeslut mynna ut i att den skattskyldige inte får eller endast delvis får bifall till sina yrkanden. Motiveringen i omprövningsbeslutet till varför det inte kunde bli fullt bifall till ändringsyrkandet är kanske så klargörande att den skattskyldige övertygas om att beslutet är riktigt eller så är restposten så liten att han tappar intresset för att driva sin sak i domstol. Även sådana överklaganden ska tillsammans med övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR. I sista stycket i 6 kap. 6 § TL ges emellertid Skatteverket, om man har grundad anledning tro att den skattskyldige inte längre är intresserad av att föra sin sak vidare, trots att ändring inte vidtagits i enlighet med hans yrkanden, möjlighet att bereda honom tillfälle att återkalla överklagandet. Om den skattskyldige gör det, ska Skatteverket avskriva ärendet och följaktligen inte vidarebefordra några handlingar till LR.

Av det sagda framgår att Skatteverket inte generellt ska bereda den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan. Några fasta regler för när så ska ske kan dock inte ställas upp utan det får avgöras från fall till fall. Återkallar den skattskyldige sin talan torde det normalt ske efter Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut men före det att Skatteverket överlämnat några handlingar till LR. Den skattskyldige kan naturligtvis också komma att återkalla sin talan innan Skatteverket hunnit fatta sitt obligatoriska omprövningsbeslut. I båda dessa fall ska Skatteverket fatta ett avskrivningsbeslut som, genom att verket slutligen skiljer sig från ärendet eller del av ärendet, bör sättas upp särskilt. Återkallar den skattskyldige sin talan först efter det att Skatteverket överlämnat handlingarna i ärendet till LR, är endast LR behörig att fatta avskrivningsbeslutet.

Får den skattskyldige inte fullt bifall till sitt yrkande och bereder Skatteverket honom inte tillfälle att återkalla sin talan ska verket överlämna handlingarna i ärendet till LR. Detta bör ske skyndsamt. Ges den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan ska han ges en viss tidsfrist därför. Lämpligen anges normalt ett datum cirka två veckor framåt i tiden räknat från dagen för utsändandet av beslutet. Om den skattskyldige inte återkallar sin talan eller hörs av senast den angivna dagen översänds Skatteverkets akt skyndsamt till LR.

Vid överklagande av beslut om debitering till följd av taxeringsbeslut gäller samma fatalietid som gäller för själva taxeringsbeslutet, dvs. före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

**Verkställighet**

Om någon begärt omprövning av eller överklagat ett beslut enligt SBL eller TL, så inverkar inte detta på skyldigheten att betala den skatt, som omprövningen eller överklagandet rör (23 kap. 7 § SBL). Undantag från denna regel gäller bara om anstånd beviljats. Skattelagarna skiljer sig här från annan lagstiftning, där som allmän princip gäller att ett beslut inte kan verkställas förrän det fått laga kraft. Föredragande statsråd motiverar sin ståndpunkt i prop. 1953:100 s. 288 på följande sätt.

> ”Jag vill dock understryka, att det måste anses uteslutet med en regel av innebörd, att anstånd med skattens erläggande alltid skulle gälla till dess ett lagakraftvunnet utslag föreligger. En sådan regel skulle medföra, att de skattskyldiga genom taxeringsbesvär kunde – hur ogrundade besvären än vore – erhålla mycket lång tids uppskov med skattens erläggande för att vid något framtida tillfälle ställas inför skattekrav, hänförliga till sedan länge uppburna och måhända redan förbrukade inkomster. Detta vore icke blott oförenligt med tanken bakom källskattesystemet; det skulle även lända det allmänna och ytterst även de skattskyldiga till starkt förfång.”

Statsrådet fortsätter:

> ”Som allmän regel bör även fortsättningsvis gälla att påförda skatter skall betalas även om beslutet om skatten inte har fått laga kraft. Betalningen skall normalt inte kunna skjutas upp bara genom att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar.”

I konsekvens med det ovan sagda gäller att åtgärd enligt SBL ska verkställas oavsett att det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft. Motsvarande gäller vid verkställighet enligt utsökningsbalken (23 kap. 8 § SBL). Skatteverket ska följaktligen, snarast efter det att beslut om taxeringsåtgärder meddelats eller en allmän förvaltningsdomstol meddelat uppbörds-, avgifts- eller mervärdesskattebeslut, utan hinder av att besluten må ha överklagats, fatta beslut om vissa debiteringsåtgärder. Det sagda innebär att pengar kan komma att vandra mellan den skattskyldige och Skatteverket. Om t.ex. en skattskyldig blir berättigad återfå skatt sedan LR nedsatt hans taxering i visst hänseende, så återbetalar Skatteverket den för mycket erlagda skatten jämte intäktsränta. Överklagas LR:s

beslut därefter av Skatteverket och den skattskyldige tappar, så får han betala tillbaka beloppet jämte kostnadsränta.

### 21.1.4 Det allmänna ombudets överklagande

22 kap. 7–9 §§ SBL

**Tidsfrister**

Det allmänna ombudets överklagande ska enligt huvudregeln ha kommit in inom tidsfrist som gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket, innebärande att allmänna ombudet i normalfallet kan överklaga till skattskyldigs fördel senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Allmänna ombudet kan enligt 22 kap. 7 § SBL jämförd med 21 kap. 8 § SBL till skattskyldigs fördel överklaga även efter utgången av ovannämnda tidsfrist, nämligen om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. Enligt prop. 1996/97:100 s. 632 blir bestämmelsen tillämplig bl.a. när

- slutlig skatt har fastställts till ett för högt belopp,
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § (ej 16 § som felaktigt anges i prop.) skett med ett för lågt belopp,
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked,
- det finns en felaktighet i beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt,
- belopp som har räknats in i den skattskyldiges underlag för egenavgifter har ansetts inte utgöra inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkning av pensionsgrundande inkomst,
- det föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig,
- ett belopp som har räknats in i underlaget för arbetsgivaravgifter har ansetts inte utgöra inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Den förlängda tidsfristen enligt ovan tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt.

Någon tidsfrist inom vilken överklagande ska ha skett i ovanstående fall finns inte. Dock torde överklagande inte ens i

dessa fall kunna ske sedan den skattskyldiges skattefordran preskriberats, dvs. efter den allmänna preskriptionstiden om tio år. Se vidare under avsnitt 20.2.2 vid kantrubriken ”Omprövning efter sexårsfristen”.

Allmänna ombudet får överklaga till skattskyldigs nackdel senast andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Föreligger förutsättningar för efterbeskattning, dvs. är fråga om rättelse av oriktig uppgift, felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende eller om s.k. följdändring, så förlängs allmänna ombudets överklagandefrist till sex år efter utgången av aktuellt beskattningsår. I följdändringsfallen får allmänna ombudet i förekommande fall överklaga även efter sexårsfristen, dock senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

För den händelse Skatteverkets beslut fattas sent under ovanstående tidsfrister eller efter desamma, finns en bestämmelse som säger att allmänna ombudet alltid har två månader på sig från den dag då beslutet meddelades att komma in med överklagande.

Överklagar allmänna ombudet ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning och yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel, ska överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Härvid noteras att om revision eller annan undersökning företagits som skulle kunna leda till ett beslut om efterbeskattning och Skatteverket därefter beslutar att inte efterbeskatta, en skyldighet föreligger enligt 21 § FL att underrätta den skattskyldige om detta beslut. Grunden för underrättelseskyldigheten är att ett sådant beslut innefattar myndighetsutövning mot den enskilde. Ett dylikt beslut att inte vidta efterbeskattning är överklagbart i samma utsträckning som ett beslut att efterbeskatta, varvid allmänna ombudets tidsfrist är densamma som ovan angetts, dvs. två månader från beslutets meddelande. Se vidare under avsnitt 20.2.4 vid kantrubriken ”Ej efterbeskattning två gånger avseende samma fråga”!

Om allmänna ombudet har överklagat ett beskattningsbeslut, ska talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. Det framstår som rimligt att ge bestämmelsen den tolkningen att ett yrkande om skattetillägg, som är hänförligt till ett yrkande om exempelvis ytterligare arbetsgivaravgifter, inte behöver framställas vid exakt samma tidpunkt som avgiftsyrkandet, men väl i samma process. Det torde dessutom

krävas att yrkandet görs inom allmänna ombudets ordinarie överklagandetid.

Det sagda innebär att om allmänna ombudet till LR överklagat Skatteverkets beslut den 4 juli 2005 om efterbeskattning avseende arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2002 utan att samtidigt yrka skattetillägg, så kan ombudet läka skadan genom att senast inom tvåmånadersfristen ovan, dvs. senast den 4 september 2005 hos LR komplettera sitt ursprungliga överklagande med ett yrkande om skattetillägg. Skulle allmänna ombudet framställa sitt yrkande om skattetillägg först därefter torde det inte kunna prövas även om avgiftsmålet ännu inte avgjorts. Motsatsvis gäller att ett yrkande om skattetillägg i en viss situation inte kan prövas trots att yrkandet getts in inom den för allmänna ombudet gällande överklagandetiden, nämligen om LR vid tiden för yrkandet redan hunnit avgöra avgiftsmålet. För att undvika sistnämnda risk är rekommendationen den att yrkandena avseende såväl arbetsgivaravgifter och, i förekommande fall, skatteavdrag och mervärdesskatt, som skattetillägg regelmässigt framställs vid exakt samma tidpunkt.

**Allmänna ombudets överklagande inges till Skatteverket**

Allmänna ombudets överklagande ska ges in till Skatteverket som ska pröva om det kommit in i rätt tid. Om så inte är fallet ska Skatteverket avvisa det. Mot ett sådant avvisningsbeslut får allmänna ombudet föra talan inom tid som normalt gäller för ombudets överklagande.

I likhet med vad som gäller för skattskyldiga är lagen om beräkning av lagstadgad tid tillämplig på överklagande av allmänna ombudet. Det är dock inte helt uteslutet att RR skulle anse den lagen inte vara tillämplig vad gäller yrkanden om skattetillägg, med hänsyn till hur praxis utvecklat sig i allmän domstol rörande preskriptionstider för brott.

Någon omprövningsskyldighet motsvarande den som gäller vid skattskyldigs överklagande föreskrivs inte. Skatteverket ska följaktligen inte vidta någon obligatorisk omprövning vid överklagande av allmänna ombudet. Däremot kan uppenbara felaktigheter rättas med stöd av 27 § FL. Att allmänna ombudet skulle anföra ett formligt överklagande om ombudet uppmärksammade uppenbara felaktigheter i ett beslut av Skatteverket förefaller dock vara en onödig omgång. En smidigare ordning uppnås naturligtvis om allmänna ombudet i stället tar en informell kontakt med Skatteverket.

**Skatteverket bör ej ompröva när allmänna ombudet överklagar**

Utöver den möjlighet till rättelse som 27 § FL ger har Skatteverket naturligtvis, efter överklagande av allmänna ombudet, möjlighet att på eget initiativ ompröva sitt beslut. Det kan emellertid ifrågasättas om Skatteverket bör utnyttja denna sin möjlighet. Av förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 362) vilka torde vara analogt tillämpbara på SBL-processen, framgår nämligen att överklagande av det allmänna endast bör aktualiseras i prejudikatsfrågor och där oenighet förelegat vid beslutsfattandet. Syftet med allmänna ombudets talan skulle ju, särskilt om det är fråga om att få fram ett prejudikat, kunna förfelas om Skatteverket ändrade sitt beslut i enlighet med ombudets yrkande.

Om Skatteverket underlåter att göra en arbetsgivare betalningsansvarig för arbetsgivaravgifter eller underlåtet skatteavdrag eller underlåter att göra en skattskyldig betalningsansvarig för mervärdesskatt eller punktskatt på sätt allmänna ombudet anser böra ske, så får ombudet hos LR begära att sådan ansvarighet åläggs. Ett sådant yrkande ska ske inom tid som gäller för allmänna ombudets överklagande.

På motsvarande sätt får allmänna ombudet, om Skatteverket underlåtit att påföra skattetillägg trots att så bort ske, inom ramen för överklagandereglerna, hos LR begära att också dylikt tas ut.

## 21.2 Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut

22 kap. 10–15 §§ SBL

**Vissa beslut får inte överklagas**

Beslut av LR i fråga om

1. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, och
2. beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 § SBL får inte överklagas.

Enligt sistnämnda lagrum får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, gå med på att en arbetsgivare, som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här i landet, redovisar arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i 10 kap. Således kan en utländsk arbetsgivare, om en månatlig redovisning skulle vålla honom betydande praktiska problem,

få tillåtelse att lämna SKD bara vid ett enda tillfälle under beskattningsåret, exempelvis vid den sista redovisningsperioden.

Att några motsvarande bestämmelser inte ges beträffande skatteavdrag beror på att här aktuella arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådant avdrag.

**LR:s beslut överklagas hos KR**

LR:s beslut överklagas hos KR. Följande beslut av LR får efter överklagande prövas av KR endast om den har meddelat prövningstillstånd, nämligen beslut i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 § SBL,
7. överföring av skatt till en annan stat,
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., samt
9. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

**Skäl för prövningstillstånd**

KR:s avgörande, inklusive dess beslut att vägra prövningstillstånd, får i sin tur överklagas till RR, varvid de vanliga reglerna om prövningstillstånd i 36 § FPL gäller. Dessa regler innebär att RR meddelar prövningstillstånd bara

1. om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av RR (prejudikatsdispens) eller
2. om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i KR uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag (domvilla).

Prövningstillstånd i KR kan emellertid meddelas, inte bara då det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av högre rätt eller då det annars finns synnerliga skäl (extraordinär dispens) att pröva överklagandet, utan också då anledning förekommer till ändring i det slut vartill LR kommit (ändringsdispens). KR kan följaktligen, till skillnad från RR, meddela prövningstillstånd bara av det skälet

att den anser att underinstansen dömt fel (34 a § FPL). Notera härvid att ett beslut av KR att vägra prövningstillstånd är överklagbart, men att det även i dessa fall fordras prövningstillstånd i RR.

Bestämmelser om vad som gäller vid överklagande av LR:s och KR:s beslut förekommer endast sparsamt i SBL. I stället görs där i 22 kap. 13 § en hänvisning till 6 kap. 10–24 §§ TL, vars bestämmelser också gäller för mål enligt SBL.

**Ytterligare beslut som inte kan överklagas till KR**

Utöver de två inledningsvis nämnda beslutstyperna av LR avseende kostnadsavdrag och särskild redovisning av arbetsgivaravgifter som inte får överklagas, finns ytterligare en beslutstyp som inte får föras vidare till KR, nämligen LR:s beslut avseende Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen. Observera att överklagandeförbudet bara gäller avvisningsbeslut på grund av att en omprövningsbegäran har kommit in för sent. Om Skatteverket däremot avvisar ett överklagande såsom för sent ingett finns inte någon begränsning i talerätten, utan den skattskyldige kan fullfölja sin talan i såväl KR som, efter prövningstillstånd, RR.

**Skattskyldig får bara överklaga beslut som gått honom emot**

Den specialregel i 22 kap. 3 § 2 st. SBL som säger att skattskyldig får överklaga Skatteverkets beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne, saknar sin motsvarighet vad avser skattskyldigs talan mot LR:s och KR:s beslut. Vid överklagande av skattedomstols beslut gäller följaktligen basregeln om kontraritet i 33 § FPL, innebärande att LR:s eller KR:s beslut måste ha gått den skattskyldige emot för att han ska få överklaga.

**Det allmänna får alltid överklaga**

För Skatteverkets vidkommande gäller dock att kontraritet inte fordras. Således stadgas i 6 kap.17 § TL, dit 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, att Skatteverket inom den för verket gällande tiden för överklagande får föra talan till den skattskyldiges förmån, varvid verket har samma behörighet som den skattskyldige. Motsvarande gäller för det allmänna ombudet om ombudet fört det allmännas talan. Man kan här tala om en rätt för det allmänna att ta över den talerätt som den skattskyldige har men kanske inte alltid utnyttjar. Att det allmänna har samma behörighet som den skattskyldige betyder bl.a. att talan inte får ändras men att det allmänna får ändra yrkandet om inte sakens identitet därigenom ändras eller t.ex. yrka befrielse från det skattetillägg, som har föranletts av ställningstagandet i den skattefråga som är under prövning.

En konsekvens av det allmännas rätt att alltid överklaga till skattskyldigs fördel blir, att om allmänna ombudet till nackdel för en skattskyldig överklagar Skatteverkets beslut i LR och vinner målet fullt ut, ombudet har rätt att ångra sig och i KR yrka ändring till skattskyldigs fördel.

**Företrädare för det allmänna**

Som framgår ovan får Skatteverket överklaga LR:s och KR:s beslut oavsett om de är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. Denna möjlighet för Skatteverket att överklaga en skattedomstols beslut föreligger dock inte om det allmänna ombudet har överklagat verkets beslut i en fråga. Om så är fallet är det allmännas talerätt i KR och RR nämligen exklusivt förbehållen allmänna ombudet.

**Överklagande inom två månader**

För överklagande av LR:s och KR:s beslut i mål gällande uppbörd, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och företrädaransvar, liksom för övrigt också i taxeringsmål, gäller en tvåmånadersfrist. Härvid ska skattskyldigs överklagande ha kommit in inom två månader från den dag vederbörande fick del av beslutet medan det allmänna, dvs. Skatteverket och, i förekommande fall, allmänna ombudet, har att inge överklagandet inom två månader från den dag beslutet meddelades. Varken Skatteverket eller allmänna ombudet behöver således delges LR:s och KR:s domar.

**Anslutningsöverklagande**

Om en part har överklagat ett beslut av LR eller KR, får även motparten som har haft rätt att överklaga beslutet ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för överklagande gått ut, s.k. anslutningsöverklagande. Ett sådant överklagande ska ges in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Bestämmelsen, som finns i 6 kap. 14 § TL, reglerar en rätt för part, dvs. skattskyldig eller Skatteverket/allmänna ombudet, som inte själv fört talan inom sin överklagandefrist, att inom en månad från utgången av motpartens överklagandetid yrka ändring i LR:s eller KR:s beslut. Av lagförarbetena framgår att reglerna om anslutningsöverklagande har till syfte att förebygga att överklagande inges enbart därför att en part befarar att motparten ska överklaga.

Reglerna om anslutningsöverklagande innebär att om en skattskyldig fått del av LR:s dom t.ex. den 19 augusti 2007, Skatteverket eller, i förekommande fall, allmänna ombudet, oavsett när den skattskyldige under sin fatalietid gett in sitt överklagande, har tid på sig att inge anslutningsöverklagande t.o.m. den 19 november 2007. Anslutningsöverklagandetiden

för en skattskyldig – i fall då Skatteverket eller allmänna ombudet överklagat LR:s dom – löper alltid ut tre månader från dagen för LR:s dom. En förutsättning för att ett anslutningsöverklagande ska kunna prövas, är att den som ger in det är taleberättigad, dvs. att talan i föregående instans till någon del gått honom emot.

Om det första överklagandet återkallas eller eljest förfaller, så förfaller också anslutningsöverklagandet. Detta innebär att om exempelvis en skattskyldigs överklagande avvisas såsom för sent inkommet, så ska även Skatteverkets eller allmänna ombudets eventuella anslutningsöverklagande avvisas (jfr RÅ 1962 Fi 1407). Anslutningsöverklagande som ingetts till RR har ansetts förfallet då prövningstillstånd inte meddelats den part som först överklagat (RÅ 1972 ref. 64). Den generella skrivningen i lagtexten torde innebära att anslutningsöverklagandet inte behöver röra samma sak som den först anhängiggjorda talan avser. Inget torde således hindra part från att ge in ett anslutningsöverklagande avseende exempelvis fastställt underlag för arbetsgivaravgifter, trots att motpartens överklagande avser en helt annan sak, exempelvis skattetillägg.

Det händer inte sällan att parterna, och kanske framför allt då Skatteverket och allmänna ombudet, får del av motpartens överklagande först efter det att tiden för anslutningsöverklagande löpt ut. I de fall då part inte ämnar att själv överklaga, men däremot kan tänka sig att inge anslutningsöverklagande, bör han därför hos överklagande- och beslutsinstansen bevaka om överklagande kommit in och, om det behövs, när tiden för anslutningsöverklagande går ut.

Det är inte nödvändigt eller ens praktiskt möjligt för allmänna ombudet självt att föra pennan i alla mål där ombudet är part utan ombudet kan uppdra åt en tjänsteman vid Skatteverket att föra ombudets talan i domstol.

**Sakprocess**

Skattebetalningsprocessen är, liksom numera också taxeringsprocessen, en sakprocess. Utmärkande för en sådan är att väckt talan inte får ändras, dvs. saken, processföremålet, måste förbli intakt under processens hela förlopp. Någon legal definition av sakbegreppet finns inte. Detta innebär att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet, klagandens yrkande samt de omständigheter han åberopar till stöd för detta. Klaganden får således inte ändra sin talan och motparten får inte framställa äkta kvittningsinvändningar. Däremot får motparten framställa s.k. oäkta kvittningsinvänd-

ningar. Den oäkta kvittningen är emellertid inte någon kvittning i egentlig mening, utan endast ett åberopande av motfakta som hänför sig till just det yrkande som klaganden framställt. Vad som i processen ska anses utgöra en oäkta kvittning styrs således helt av hur väl saken har individualiserats.

Som ändring av talan anses inte det fallet att den skattskyldige begränsar sin talan. Inte heller en utvidgning av talan anses innebära en ändring av densamma, nämligen om fråga bara är om en beloppsmässig utvidgning. Det ligger vidare i sakens natur att åberopande av nya fakta till stöd för ett och samma yrkande, oavsett om dessa nya fakta är hänförliga till bevisningen eller till den rättsliga argumentationen, inte innebär att talan ändras. En närmare genomgång av sakproblematiken i taxeringsprocessen finns i Skatteverkets ”Handledning för taxeringsförfarandet” s. 217 f. som analogivis äger sin tillämpning också på skattebetalningsprocessen. Vad gäller sakfrågan i ärenden och mål om skattetillägg finns en närmare genomgång i Skatteverkets "Handledning Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen" s. 144 f.

Utan hinder av förbudet mot taleändring i 6 kap. 18 § TL, ges i samma kapitels 19 § utrymme för LR, men inte KR eller RR, att tillåta ändring av talan i visst fall och följaktligen pröva en ny fråga utan föregående omprövning. En första förutsättning härför är dock att det nya yrkandet kommit in inom överklagandetiden. Därtill kommer att den nya frågan måste ha ett samband med den fråga som överklagats och att några särskilda olägenheter inte uppkommer för LR genom att en ny fråga förs dit (jfr RÅ 2000 ref. 50). Bestämmelsen strider egentligen mot grundprinciperna för TL, men den har ansetts befogad främst av processekonomiska skäl, eftersom bestämmelsen möjliggör kumulation (sammanslagning) av två mål som har samband med varandra utan att ett nytt överklagande måste ges in och processmaterialet dubbleras.

Som framgår ovan kan LR underlåta att ta upp en ny fråga till prövning. I sådana fall ska domstolen fatta ett formligt avvisningsbeslut. Vad gäller agerandet i övrigt i en sådan situation har domstolen fria händer. Man får således överlämna den nya frågan till Skatteverket för omprövning men man behöver inte göra det.

Frågan om när domstolen ska överlämna en avvisad talan till Skatteverket för omprövning är mycket sparsamt berörd i förarbetena till TL. I propositionens specialmotivering sägs

således bara att rätten från fall till fall får bedöma om det med hänsyn till yrkandets beskaffenhet framstår som lämpligt att göra så. Grundar sig avvisningsbeslutet på det faktum att den nya frågan väckts för sent ska frågan naturligtvis inte överlämnas till Skatteverket. Om i stället avvisningsbeslutet grundar sig på det faktum att den nya frågan inte har tillräckligt nära samband med den fråga som är föremål för domstolens prövning kan det förefalla lämpligt att domstolen, i vart fall som en huvudregel, överlämnar den nya frågan för omprövning. Detta gäller inte minst i de fall då talan utvidgats i rätt tid men domstolens avvisningsbeslut fattas efter det att överklagandetiden gått ut. I sådana fall kan ju den skattskyldige inte på annat sätt få en omprövning till stånd. Ett undantag från denna huvudregel skulle kunna vara att talan rörande den nya frågan närmast är att karaktärisera som en misstagstalan. Grundar sig avvisningsbeslutet på att det skulle vara en olägenhet för domstolen att pröva den nya frågan, ligger det i sakens natur att frågan bör överlämnas till Skatteverket.

Väljer domstolen att överlämna frågan till Skatteverket ska omprövning, märkligt nog, ske enligt 21 kap. 4 § SBL och inte enligt 22 kap. 6 § SBL. Fråga blir då alltså om en ordinarie omprövning och inte om en s.k. obligatorisk sådan. Klaganden måste således ge in ett nytt överklagande om han inte är nöjd med det följande omprövningsbeslutet.

**Deldom**

I 6 kap. 22 § TL finns en bestämmelse som säger att om det finns fler frågor i samma mål, särskilt beslut får meddelas i någon av dem trots att handläggningen i övrigt inte har avslutats, s.k. deldom. Deldomen skiljer sig härvidlag från mellandomen nedan, såtillvida som att domstolen i deldom slutgiltigt avgör en av flera frågor i avvaktan på prövning av övriga anhängiggjorda frågor, medan mellandom avser fall då domstolen inte slutgiltigt avgör en viss självständig fråga utan i stället fattar särskilt beslut beträffande en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet. I och för sig skulle det kunna ifrågasättas om man i skattebetalningsprocessen har behov av deldomsinstitutet, eftersom varje fråga som väcks skulle kunna utgöra ett mål. Praktiska skäl talar dock för att olika skattebetalningsfrågor rörande en och samma skattskyldig och ett och samma beskattningsår (redovisningsperiod) i en och samma instans, oavsett om frågorna väckts vid ett eller flera tillfällen, kumuleras och att, om det blir aktuellt att döma i en eller flera

frågor, avgörandet får formen av en deldom i stället för att frågan bryts ut till ett särskilt mål.

Som exempel på när det är motiverat att meddela deldom nämns i betänkandet (SOU 1998:21 s. 170) det fallet att en av flera frågor är otvistig. I propositionen 1989/90:74 s. 378 nämns det exemplet att en delfråga rör ett stort belopp. Är den frågan okomplicerad kan den lämpligen avgöras utan att man avvaktar den komplicerade utredning som krävs i övriga frågor.

För att deldom ska kunna meddelas krävs inte något yrkande från parterna utan domstolen kan besluta härom på eget initiativ om man finner en sådan ordning lämplig. En deldom kan överklagas på samma sätt som övriga domar. Beslutar rätten att avslå en begäran om deldom, är det emellertid fråga om ett sådant beslut under handläggningen som enligt 34 § FPL inte får överklagas särskilt utan endast i samband med överklagande av huvudbeslutet.

**Mellandom**

Av 6 kap. 23 § TL framgår att ”om det är lämpligt med hänsyn till utredningen, får särskilt beslut ges över en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet eller över hur en viss uppkommen fråga, som främst angår rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av saken”, s.k. mellandom. I ovannämnda proposition (s. 378) exemplifierar föredragande statsråd tillämpningsområdet för mellandomsinstitutet vad avser inkomsttaxeringen på följande sätt:

> ”Ett exempel då det kan vara lämpligt att meddela mellandom är då fråga är om någon är att anse som bosatt här i landet eller inte samtidigt som det råder tvist om de eventuella skattepliktiga inkomsternas storlek. Om den skattskyldige över huvudtaget inte ska beskattas här i landet kan utredningen om intäkternas storlek avvaras. Om bosättningsfrågan avgörs genom mellandom kan processen därefter koncentreras till just de frågor som därigenom blir aktuella i målet. Det innebär givetvis stora processekonomiska fördelar om parterna genom mellandomen inte behöver utreda eller argumentera beträffande sådana omständigheter som sedan visar sig sakna betydelse i målet.”

När mellandom meddelas bestämmer rätten med hänsyn till omständigheterna om talan mot domen ska föras särskilt eller endast i samband med talan mot rättens slutgiltiga avgörande i målet. I propositionen 1989/90:71 s. 48 sägs i detta avseende såvitt gäller civilmål i allmän domstol att avgörandet om

mellandom som sådan ska vara överklagbar eller ej bör ske med utgångspunkt i hur säker domstolen är på att mellandomen är riktig. Har syftet med att meddela mellandom t.ex. varit att parterna inte vidare ska utreda eller argumentera i den delen av målet och tror rätten att domen kommer att stå sig i överrätt i denna del finns det ingen anledning att tillåta att mellandomen överklagas särskilt. Är emellertid utgången i mellandomsfrågan mer tveksam kan det vara av värde att få frågan lagakraftvunnet avgjord.

Om rätten beslutar att domen ska vara särskilt överklagbar gäller den i 6 kap. 13 § TL föreskrivna tvåmånadersfristen för överklagande. I sådana fall är det naturligt att rätten låter målet i övrigt vila till dess mellandomsfrågan är lagakraftvunnet avgjord. Det ligger också i sakens natur att en överklagad mellandom ska avgöras skyndsamt av överinstansen.

Mellandom kan beslutas på yrkande av part eller ex officio. Om rätten, efter att part yrkat mellandom, beslutar att inte meddela sådan, får detta beslut inte överklagas särskilt.

**Muntlig förhandling**

Vid handläggningen av mål om skattetillägg och förseningsavgift i LR och KR ska muntlig förhandling hållas, om den skattskyldige begär det. Av naturliga skäl behövs dock ingen muntlig förhandling om domstolen har för avsikt att ändå bifalla yrkandet och undanröja skattetillägget (6 kap. 24 § TL).

**Överklagande av företrädare för juridisk person**

Liksom vid överklagande av domstols dom beträffande det grundläggande skatte- eller avgiftsbeslutet ska överklagande av företrädare i mål om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § eller 6 a § ske inom två månader från delgivningen av beslutet. För det allmänna gäller samma tid räknat från dagen för beslutet.

# 22 Indrivning

---

20 kap. SBL

23 kap. 7 och 8 §§ SBL

57–60 §§ SBF

Bestämmelser om indrivning i UBL, UBF, USAL, ML och MF avseende skulder före SBL

Utsökningsbalken (SFS 1981:774), UB

Lag om preskription av skattefordringar m.m. (SFS 1982:188), SPL

Lag om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (SFS 1985:146), AvräknL

Lag om indrivning av statliga fordringar m.m. (SFS 1993:891), IndrL

Indrivningsförordningen (SFS 1993:1229), IndrF

Personuppgiftslagen (1998:204), PuL

Lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet, databaslagen

Lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsarbetsuppgifter, BorgL

Förordningen (2007:789) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsarbetsuppgifter, BorgF

Prop. 1992/93:198, Indrivning av statliga fordringar m.m.

Prop. 1996/97:100, Skattebetalningslagen

Prop. 2002/03:49, Nya förmånsrättsregler

Prop. 2006/07:99, En fristående kronofogdemyndighet m.m.

Prop. 2007/08:116, Rättelse av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet m.m.

---

Skatteverkets handledning Borgenär, SKV 237, utgåva 1. Handledningen är under produktion med beräknad publicering under hösten 2008.

Riktlinjer för Skatteverket som borgenär, dnr 131 191555-08/111.

Kronofogdemyndighetens handbok Utmätning, KFM 901, utgåva 5.

Kronofogdemyndighetens föreskrifter om hanteringen av vissa borgenärsarbetsuppgifter, KFMFS 2008:1.

## Sammanfattning

Den 1 januari 2008 trädde BorgL i kraft med tillhörande förordning, BorgF. Denna förändring har gett upphov till följdändringar i bl.a. SBL och IndrL. Förändringarna i SBL rör 20 kap, dvs. bestämmelserna om indrivning.

Alltjämt gäller som huvudregel att Skatteverket fortlöpande ska, när vissa beloppsgränser är uppnådda, lämna över underskott på skattekontot till KFM för indrivning (restföring). Överlämnade belopp registreras i KFM:s utsöknings- och indrivningsdatabas, databasen. Innan indrivning begärs ska den skattskyldige normalt uppmanas att betala skatteskulden, dvs. få en betalningsuppmaning (20 kap. 3 § SBL).

Om inte särskilda skäl talar emot det kan Skatteverket frångå huvudregeln om att lämna skattefordran för indrivning. Verket kan således, om vissa förutsättningar är uppfyllda, avvakta med att restföra (20 kap. 1 § SBL). Verket kan också i vissa fall besluta att restföring av fordran ska ske tidigare än vad som normalt gäller, s.k. snabbrestföring (20 kap. 2 och 3 §§ SBL). I 20 kap. SBL, 57–60 §§ SBF och 3–9 §§ IndrF finns bestämmelser om vad som åligger Skatteverket i samband med att fordringar överlämnas till KFM för indrivning.

KFM:s indrivningsarbete regleras i UB, IndrL, IndrF och KFM:s borgenärsföreskrifter (KFMFS 2008:1). Om en uppgift i KFM:s databas är oriktig eller missvisande ska rättelse ske. Det är KFM, Visbykontoret, som beslutar om sådan rättelse.

Fordran på skatt enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Preskriptionstiden kan i vissa fall förlängas genom beslut av allmän förvaltningsdomstol. Det är sedan den 1 januari 2008 Skatteverket som ansöker om och för det allmännas talan om preskriptionsförlängning i domstol.

# 22.1 Allmänt

## 22.1.1 Inledning

Avsnittet handlar i huvudsak om när och hur Skatteverket ska lämna obetalda skatteskulder till KFM för indrivning. Sist i avsnittet kommenteras kortfattat vissa frågor med nära anknytning till indrivning, t.ex. avräkning enligt AvräknL, rättelse av oriktiga och missvisande uppgifter i KFM:s databas och preskription av skattefordringar.

Såväl Skatteverkets som KFM:s arbete med att få in betalning för fastställda men obetalda skatter har de senaste åren genomgått större rättsliga förändringar. Dessa förändringar har även inneburit följdändringar vad avser Skatteverkets skyldighet att enligt 20 kap. SBL överlämna obetalda skatter och avgifter till KFM för indrivning. Innehållet i detta avsnitt har i och med denna upplaga av handledningen till stora delar omarbetats. För att öka förståelsen för de uppdateringar som gjorts lämnas nedan en översiktlig redovisning av de senaste årens förändringsarbete på borgenärsområdet. Nedan lämnad redovisning av förändringsarbetet är inte fullständig. Skatteverket håller för närvarande på att ta fram en handledning ”Borgenär” som ska innehålla en mer komplett beskrivning av de senaste årens förändringar på borgenärsområdet och lämna rättsliga kommentarer till gällande lagstiftning. Handledningen är tänkt att publiceras under hösten 2008. KFM har under år 2008 omarbetat sin handledning ”Utsökning & Indrivning”. En ny handbok ”Utmätning”, KFM 901, utgåva 5 har publicerats hösten 2008. För en mer fullständig redovisning av förändringarna och rättsläget i stort inom borgenärsområdet hänvisas till dessa handledningar.

**Förändringar de senaste åren**

Den 1 januari 2004 avskaffades statens förmånsrätt i konkurs för skattefordringar. I och med denna lagändring påbörjade Skatteverket ett arbete med att förändra sitt arbetssätt. Det blev nämligen då än mer viktigt för verket att så tidigt som möjligt identifiera, riskbedöma och kontrollera skattskyldiga som inte i tid redovisar eller betalar sina skatter.

KFM har sedan lång tid tillbaka haft huvudansvaret för de s.k. offensiva borgenärsuppgifterna i allmänna mål. KFM:s dubbla roller, dvs. att både vara statens företrädare vad avser de offensiva borgenärsuppgifterna och opartisk verkställande myndighet har på senare år ifrågasatts och varit föremål för utredning, se SOU 2003:97 s. 251 ff ”En kronofogdemyndighet i tiden”.

Som ett led i förändringsarbetet fattade riksdagen beslut om att fr.o.m. den 1 juli 2006 inrätta en rikstäckande Kronofogdemyndighet, helt fristående från Skatteverket.

Reformarbetet fortsatte och år 2007 fattad riksdagen beslut om att de offensiva borgenärsuppgifterna skulle flyttas över från KFM till Skatteverket (se prop. 2006/07:99). Lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, BorgL, trädde i kraft den 1 januari 2008. Till lagen finns en förordning, förordningen (2007:789) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, BorgF. Förändringen ledde till följdändringar i bl.a. SBL, IndrL och IndrF. Samtidigt upphörde lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

Överflyttningen av borgenärsuppgifterna innebär att Skatteverket inte bara ska vara statens borgenärsföreträdare när det gäller skatter och avgifter utan även vara det allmännas företrädare när det gäller andra debiterande myndigheters obetalda fordringar. Ett undantag finns och det gäller statens fordringar som grundas på studiestödslagen (1973:349) eller studiestödslagen (1999:1395).

De offensiva borgenärsuppgifterna som Skatteverket ensamt blev ansvarig för per den 1 januari 2008 är följande

- ansöka om likvidation,
- ansöka om konkurs och bevaka fordran i konkurs,
- föra talan om företrädaransvar enligt skattebetalningslagen,
- ansökan om företagsrekonstruktion och företräda det allmänna vid rekonstruktion,
- besluta om att anta förslag om ackord,
- besluta om nedsättning av fordran och företräda det allmänna i ett skuldsaneringsförfarande,
- väcka och utföra talan om preskriptionsförlängning,
- ansöka om förordnande av boutredningsman.

Vidare får Skatteverket ställa säkerhet i processer enligt 10 § BorgF.

KFM fick behålla några borgenärsuppgifter bl.a. att göra en gäldenärsutredning, besluta om uppskov (7 § IndrL), vara borgenärsföreträdare i ej överklagade utsökningsmål, besluta

om att avbryta indrivning (18 § IndrL) samt besluta om avräkning enligt AvräknL.

### 22.1.2 Indrivning

**Obetalda fordringar**

Trots förändringarna den 1 januari 2008 gäller alltjämt (se prop. 2006/07:99 s. 40) att Skatteverket som huvudregel löpande ska överlämna obetalda fordringar för indrivning till KFM (20 kap. 1 § SBL). Skyldigheten att begära indrivning gäller även om skatten är föremål för omprövning eller överklagande (23 kap. 7 och 8 §§ SBL). Om Skatteverket har beviljat anstånd med betalning av skatten får indrivning inte begäras (17 kap. 10 § SBL).

Under vissa förutsättningar kan Skatteverket antingen avvakta med att begära indrivning, 20 kap. 1 § SBL (avsnitt 22.3) eller överlämna fordringar för indrivning före den tidpunkt då överlämnandet normalt ska ske, s.k. snabbrestföring, 20 kap. 2 och 3 §§ SBL (avsnitt 22.4).

**Indrivning**

Med begreppet överlämna till KFM för indrivning (restföra) avses att Skatteverket överlämnar ansvaret till KFM för att den med stöd av reglerna i UB ska utverka betalning via i första hand exekutiva åtgärder (utmätning). KFM kan därutöver, med stöd av bestämmelser i IndrL, besluta om att avbryta utmätningsförsöken och i stället utverka betalning genom en betalningsuppgörelse (uppskov) med gäldenären. När fordran har registrerats i databasen är KFM behörig att vidta åtgärder enligt IndrL och UB.

**Skatteverkets uppgiftsskyldighet**

Om Skatteverket har uppgifter om gäldenärens ekonomiska förhållanden, som kan antas vara av betydelse för indrivningen, ska KFM underrättas om detta när ansökan om indrivning görs eller så snart som möjligt därefter (7 § IndrF).

Det kan t.ex. i ett anståndsärende ha kommit fram uppgifter om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden som föranlett avslag på ansökan. Sådana uppgifter bör överlämnas till KFM snarast möjligt. Likaså kan uppgifter som legat till grund för Skatteverkets beslut om att återkalla en F-skattsedel vara av betydelse för indrivningen.

När det uppkommit fråga om Skatteverket ska vidta viss borgenärsåtgärd har verket även en skyldighet att underrätta KFM om detta om det avser en fordran som har blivit restförd (6 § BorgF).

**Tidiga åtgärder**

Skatteverket har som tidigare sagts tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från KFM. För den stora mängden obetalda

skattefordringar kommer emellertid alltjämt betalning i första hand att utverkas genom att Skatteverket lämnar över dessa till KFM för exekutiva åtgärder (utmätning) eller möjligen för en betalningsuppgörelse. Erfarenheten har visat att möjligheten att utverka betalning är störst om exekutiva åtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den ordinarie förfallodagen. Det är därför angeläget att obetalda fordringar i rätt tid överlämnas till KFM.

### 22.1.3 Utredningar

**KFM:s gäldenärsutredning**

KFM ska enligt 4 kap. 9 c § UB, sedan en ansökan om utmätning kommit in till myndigheten, som ett led inför den exekutiva åtgärden göra en tillgångsundersökning.

KFM har dessutom sedan IndrL:s tillkomst haft att i allmänna mål, som ett komplement till tillgångsundersökningen, göra en gäldenärsutredning, dvs. en mer allmän utredning om gäldenärens ekonomiska förhållanden (se tidigare lydelse av 6 § IndrL). Syftet med denna utredning var, då KFM var statens borgenärsföreträdare och således hade rättsliga möjligheter att välja bland alla borgenärsuppgifter, att KFM skulle bestämma en lämplig indrivningsåtgärd som på bästa sätt skulle leda till att det allmänna fick betalt för sina fordringar. KFM kunde t.ex. i ett ärende komma fram till att utmätning skulle ske (exekutiv åtgärd). I ett annat ärende kunde KFM i stället välja att tillgripa en s.k. offensiv borgenärsuppgift exempelvis söka skattskyldig i konkurs eller med stöd av skatteackordslagen besluta om nedsättning av fordran.

I och med överflyttningen av borgenärsuppgifterna till Skatteverket och ikraftträdandet av BorgL har syftet med att upprätta en gäldenärsutredning något kommit att ändras. Från och med den 1 januari 2008 har 6 § IndrL ändrad lydelse. KFM ska numera enbart göra en gäldenärsutredning för att kunna avgöra om en betalningsuppgörelse med stöd av 7 - 13 §§ IndrL ska träffas med gäldenären eller om indrivningsåtgärden av någon anledning ska avbrytas (18 § IndrL).

**Skatteverkets borgenärsutredning**

Samtidigt som syftet med att göra KFM:s gäldenärsutredning ändrats och begränsats har Skatteverket ålagts en skyldighet att skaffa sig det underlag som behövs för att kunna bedöma behovet av en borgenärsåtgärd som Skatteverket självt ska utföra, borgenärsutredningen (2 § BorgL). En viktig del av underlaget i en sådan utredning är uppgifter hämtade från beskattningsverksamheten, t.ex. uppgifter om latenta skattefordringar.

Även uppgifter från KFM kan ingå i utredningen.

Skatteverket har ingen skyldighet att göra en borgenärsutredning i varje enskilt fall. Behovet av att ta fram underlag bedöms i stället utifrån kriterier som t.ex. väsentlighet och risk.

Lagändringen har således kommit att medföra en förskjutning av tyngdpunkten för utredningsarbetet om den skattskyldiges/gäldenärens ekonomiska situation från KFM till Skatteverket.

**Uppskov**

Som tidigare nämnts har gäldenärsutredningen numera störst betydelse när en gäldenär ansöker om uppskov. Uppskov innebär att KFM under den tid uppskovet avser – förutom avräkning – inte vidtar några exekutiva åtgärder för att driva in fordringen. Skatteverket ska heller inte vidta offensiva borgenärsåtgärder, t.ex. lämna in konkursansökan, avseende de fordringar som uppskovet avser. Uppkommer det nya fordringar kan Skatteverket dock omedelbart lägga dessa till grund för en borgenärsåtgärd. Ett uppskov kan beviljas med eller utan avbetalningsplan och med eller utan säkerhet. Enligt 4 § KFMFS 2008:1 bör uppskov för en näringsidkare kombineras med säkerhet.

**Skatteverket ska underrätta KFM**

Om Skatteverket får kännedom om någon omständighet som kan ge KFM anledning att ompröva beslutet om uppskov ska verket omedelbart underrätta KFM om detta (8 § BorgF).

### 22.1.4 Exekutionstitel m.m.

**Exekutionstitel**

För att KFM ska kunna verkställa ett beslut måste det finnas en dom eller annan exekutionstitel som underlag. Begreppet exekutionstitel definieras i UB. I 3 kap. 1 § 6 i denna lag sägs bl.a. att en förvaltningsmyndighets beslut, som enligt särskild föreskrift får verkställas, utgör en exekutionstitel.

**Skattekontoskuld**

En fordran i skattekontosystemet som restförs är inte något annat än en fordran avseende skatter som ingår i systemet (ett belopp motsvarande ett visst samlat underskott på skattekontot) samt ränta på denna. Det finns således inte någon dom av förvaltningsdomstol eller något beslut av en förvaltningsmyndighet som direkt kan hänföras till en viss debitering på kontot att åberopa som exekutionstitel vid indrivningen. I SBL anges att vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske (20 kap. 4 § SBL). Det innebär att verkställighet får ske utan föregående dom. Fordringen, skattekontounderskottet, som restförts utgör således en exekutionstitel. Som ovan nämnts behöver skattebeslutet som föranleder indrivningsåtgärden inte fått laga kraft, dvs. tiden för rätt att

begära omprövning eller överklaga behöver inte ha gått ut innan fordringen lämnas för indrivning, 23 kap. 8 § SBL.

**Indrivnings-uppdrag**

Varje ny fordran, dvs. underskott på skattekontot som restförts, betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och åsätts ett eget skuldnummer. De belopp som överlämnats för indrivning förblir dock uppdebiterade hos Skatteverket och ackumuleras vid varje avstämning. Skatteverket har således uppgift om skuldens totala belopp registrerat hos sig.

**Avbrytande av indrivning**

Utgångspunkten är att alla skatter och avgifter ska betalas. Enlig 18 § 1 st. första meningen IndrL får dock KFM avbryta indrivningen om vidare åtgärder framstår som utsiktslösa eller inte är försvarliga med hänsyn till kostnaderna och indrivning inte heller krävs från allmän synpunkt. KFM har i sina borgenärsföreskrifter bestämt (KFMFS 2008:1, 7 §) att indrivningen kan avbrytas endast när det gäller fordringar mot gäldenärer som är skiftade dödsbon eller bolag som har trätt i likvidation. Beträffande övriga gäldenärer fortsätter handläggningen på vanligt sätt tills fordringarna preskriberas.

I och med förändringen den 1 januari 2008 har 18 § IndrL utvidgats. I en ny andra mening i första stycket framgår att KFM även kan avbryta indrivningen om Skatteverket överväger att vidta eller redan har vidtagit åtgärd enligt BorgL. Bestämmelsen omfattar såväl mål där Skatteverket är debiterande myndighet som andra allmänna mål, utom mål som rör studiemedel. I 7 § KFMFS 2008:1 har KFM angivit vilka borgenärsåtgärder som medför att verkställigheten ska avbrytas respektive vilka borgenärsåtgärder som medför att verkställigheten ska fortgå. Att KFM avbryter indrivningen innebär endast att KFM övergår från aktiv indrivning till passiv indrivning under vilken man endast bevakar fordringen. Att indrivningen avbryts betyder inte att betalningsskyldigheten för gäldenären faller bort.

När en gäldenär är föremål för passiv indrivning bevakar ADB-systemen om gäldenären får återbetalning av skatt eller annan restitution. Vidare sänds varje år ut ett krav till alla gäldenärer som inte blivit krävda under det senaste året.

Det kan bli aktuellt för KFM att återuppta indrivningen dels om frågan om borgenärsåtgärder inte längre är aktuella, dels om det finns skäl för samordning av verkställigheten med ett enskilt mål. Det ankommer på KFM att i det enskilda fallet avgöra om indrivningen ska återupptas eller inte. Detta kan givetvis kräva kontakter med Skatteverket och eventuellt även med andra berörda debiterande myndigheter.

## 22.2 Överlämnande för indrivning

### 22.2.1 Allmänt om indrivning

I 20 kap. 1 § SBL regleras när Skatteverket ska lämna över en fordran till KFM för indrivning. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avvakta med att restföra (se avsnitt 22.3). Det finns vidare en möjlighet för Skatteverket att restföra utan att beloppsgränserna är uppnådda, 20 kap. 2 § SBL (se avsnitt 22.4).

**Ej överklagbara beslut**

Skatteverket har i en skrivelse den 3 maj 2006 (dnr 131 269254-06/111) gjort den bedömningen att Skatteverkets åtgärder enligt 20 kap. SBL är att betrakta som s.k. partsbesked. Skatteverkets beslut att restföra och snabbrestföra skattefordran samt att sänka restföringsgränsen respektive underlåta restföring är därmed inte överklagbara. Den skattskyldige har dock alltid rätt till partsinsyn i ärendet och Skatteverket måste kunna motivera beslutet.

### 22.2.2 Beloppsgränser för begäran om indrivning

**10 000 kronor**

Två beloppsgränser är normalt avgörande för om en fordran ska restföras eller inte. I fråga om skattskyldig som ska lämna skattedeklaration eller som, utan att vara skyldig att lämnat sådan deklaration, har en F-skattsedel gäller att begäran om indrivning ska ske om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kr. Detta gäller även den som ska lämna en skattedeklaration för ett helt beskattningsår.

**500 kronor**

I fråga om andra skattskyldiga gäller att det obetalda beloppet ska uppgå till minst 500 kr. Detta innebär att för delägare i handelsbolag som debiterats särskild A-skatt (SA-skatt) är beloppsgränsen för indrivning 500 kr, eftersom det är handelsbolaget som ska lämna skattedeklaration och inte delägaren.

**500 kronor under en lång tid**

För skattskyldiga där den högre beloppsgränsen för begäran om indrivning (10 000 kr) gäller ska mindre belopp lämnas för indrivning, om ett belopp på minst 500 kr varit obetalt under en längre tid (20 kap. 1 § sista stycket SBL). Vad som menas med längre tid anges inte i lagen, men en utgångspunkt bör dock vara att med längre tid avses minst sex månader (prop. 1996/97:100 s. 628).

**Andra skatteskulder än skattekontoskulder**

Bestämmelser om när fordringar som inte omfattas av SBL ska överlämnas för indrivning finns i 4 § IndrF. Skatter och avgifter enligt UBL, USAL och ML ska, om inte särskilda skäl talar emot det, överlämnas för indrivning senast två månader efter det att beloppet skulle ha betalats. Någon beloppsgräns för när begäran om indrivning ska göras finns inte i 4 § IndrF.

Den gräns som angivits i förarbetena till IndrL är att indrivning inte bör begäras på sammanlagda belopp som uppgår högst till 100 kr (prop. 1992/93:198 s. 55).

### 22.2.3 Betalningsuppmaning

Om det har uppkommit ett underskott på skattekontot ska den skattskyldige genom en betalningsuppmaning ges tillfälle att betala sin skuld innan den restförs (20 kap. 3 § SBL). Bestämmelser om vilka uppgifter en betalningsuppmaning ska innehålla återfinns i 59 § SBF och i 3 § IndrF.

För fordringar som inte omfattas av SBL framgår av 3 § IndrF att skattskyldig ska uppmanas att betala beloppet innan restföring får ske. Vidare framgår i bestämmelsen vilka uppgifter uppmaningen ska innehålla.

För skatter som omfattas av SBL får Skatteverket, om särskilda skäl finns, begära indrivning utan att den skattskyldige först har betalningsuppmanats s.k. snabbrestföring (20 kap. 3 § SBL). Exempel på sådana särskilda skäl finns i avsnitt 22.4.

**Restföring**

Restföring sker av den del av betalningsuppmanat underskott som inte täcks av nästa periods överskott under förutsättning att underskottet överstiger restföringsgränsen. Om det uppkommer ett underskott på skattekontot vid avstämningen ska den skattskyldige normalt uppmanas att betala beloppet innan restföring sker. Det underskott som uppkommit på kontot är ”låst” och kan inte ändras. Ytterligare skatt att betala registreras på skattekontot först på förfallodagen och belopp som ska tillgodoräknas den skattskyldige registreras på kontot så snart underlag finns (3 kap. 5 § 3 st.) SBL. Ändringar av skattebeslut som ingår i underskottet medför därför debiteringar och krediteringar på senare perioder.

En skattskyldig som en gång blivit betalningsuppmanad för ett belopp att betala men som därefter fått betalningsanstånd med beloppet måste betalningsuppmanas igen när anståndet upphör. Den omständigheten att han redan en gång uppmanats att betala beloppet utgör inte sådana särskilda skäl som enligt 20 kap. 3 § SBL innebär att verket kan underlåta att sända ut en ny betalningsuppmaning.

## 22.3 Särskilda skäl att avvakta med att begära indrivning

20 kap. 1 § SBL har inte ändrats i samband med att BorgL trädde ikraft. I bestämmelsen sägs att Skatteverket ska lämna skattefordran för indrivning om beloppsgränserna är uppfyllda och inte särskilda skäl talar emot det. En rätt för Skatteverket att avvakta med att begära indrivning av obetalt belopp finns alltså.

För andra skulder än skattekontoskulder återfinns reglerna om indrivning och underlåtenhet att lämna sådana fordringar för indrivning i 4 § IndrF. Bestämmelsen har ändrats i och med BorgL:s införande. Sådana andra skulder ska lämnas för indrivning enligt vad som framgår av andra – fjärde styckena i paragrafen, under förutsättning att inte ett ärende om ackord, nedsättning av fordran eller skuldsanering enligt BorgL eller andra särskilda skäl talar emot det (femte stycket).

**Höjd restföringsgräns**

När Skatteverket enligt reglerna i SBL avvaktar med att begära indrivning (restföra) innebär detta rent tekniskt att beloppsgränsen för när överlämnande av skattekontounderskott ska ske höjs. Gränsen måste sättas så att beloppet även infattar den kostnadsränta som belöper på det betalningsuppmanade underskottet fram till nästa avstämning samt eventuellt nya underskott jämte ränta som kan uppkomma vid denna avstämning. Om det sammanlagda underskottet vid nästa avstämning överstiger den höjda restföringsgränsen med en krona restförs hela det betalningsuppmanade underskottet.

**Kostnadsräntan**

En annan effekt av Skatteverkets avvaktande med att restföra utan att medge anstånd är att den skattskyldige kommer att få betala kostnadsränta enligt reglerna för sen betalning (hög kostnadsränta på belopp över 10 000 kr) i stället för den låga räntan.

Skatteverket bör upplysa den skattskyldige om de räntekonsekvenser som kan bli följden av att Skatteverket avvaktar med restföringen. Om den skattskyldige då begär att beloppet ska restföras bör Skatteverket göra detta.

**Betalat skatten sent**

Skatteverkets möjligheter att avvakta med restföring är begränsade och kan således bara ske om särskilda skäl talar för det. Att beloppet betalas i anslutning till avstämningen men så sent att beloppet inte hinner bokföras på Skatteverkets särskilda konto före restföringstidpunkten utgör inte skäl för att avvakta med restföringen. Om pengarna har betalats in och den skattskyldige har gjort troligt att försummelsen är en

engångsföreteelse kan dock Skatteverket vid ett enstaka tillfälle, som en serviceåtgärd, höja restföringsgränsen för att en skattskyldig, som inte tidigare varit restförd, ska undgå att bli registrerad hos KFM. Skattskyldig ska dock enligt vad som ovan sagts upplysas om räntekonsekvenserna.

**Särskilda skäl**

När det gäller att säga vad som kan anses utgöra särskilda skäl för att avvakta med restföring lämnades ett generellt uttalande i prop. 1996/97:100 s. 350 om att Skatteverket får underlåta att restföra om det finns förutsättningar att meddela anstånd eller eftergift eller på annat sätt förfoga över fordringen.

**Skatteverkets prövning av anståndsansökan**

I nämnda förarbetena s. 352 och 628 utvecklades detta närmare. Särskilda skäl att avvakta med restföring kan vara att den skattskyldige ansökt om anstånd med betalning av skatten och myndigheten inte hunnit besluta i anståndsfrågan, och det finns skäl som talar för att anstånd kan komma att beviljas. Denna ståndpunkt gäller alltjämt och BorgL:s införande har inte inneburit någon förändring i denna del.

Skatteverket bör dock inte avvakta med restföring i de fall det framkommer att skattskyldig, i syfte att fördröja indrivningen, lämnar in en ansökan om anstånd sent. Inte heller bör Skatteverket avvakta med att begära indrivning enbart av den anledningen att utredningsmaterialet i ett anståndsärende är omfattande.

**Skattskyldig har överklagat beslut om anstånd**

I nyss anförda förarbeten s. 352 uttalas vidare att om skattskyldig överklagat Skatteverkets beslut att inte medge anstånd kan skäl finnas att avvakta med restföring till dess frågan om anstånd prövats av domstol. Detta kan dock bara ske om Skatteverket uppfattar utgången i anståndsfrågan som oviss.

**Företagsrekonstruktion**

Skatteverket har i skrivelser den 18 april 2006 (dnr 131 121160-06/111) och den 11 juni 2008 (dnr 131 299987-08/111) uttalat att endast den omständigheten att tingsrätten fattat beslut om att inleda en företagsrekonstruktion med stöd av lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion, FrekL, för ett företag i sig inte utgör sådana särskilda skäl som innebär att Skatteverket ska avvakta med att överlämna en obetald skattefordran till KFM för indrivning.

Ett beslut om företagsrekonstruktion innebär egentligen ingenting annat än att företaget ansetts ha betalningsproblem. På vilket sätt företagets ekonomiska problem ska lösas får den fortsatta handläggningen i rekonstruktionen, under ledning av den av domstolen förordnade företagsrekonstruktören, ge svar på. Ett av flera sätt att lösa företagets ekonomiska problem kan vara

en ackordsuppgörelse inom ramen för FrekL, dvs. ett offentligt ackord. En ackordsuppgörelse är en särskild form av skattebefrielse.

I sistnämnda skrivelse har Skatteverket bl.a. uttalat att om verket, som borgenärsföreträdare för staten i en företagsrekonstruktion, anser att det visserligen föreligger skäl som talar för att verket kan komma att medge en betalningsuppgörelse med den skattskyldige/gäldenären med stöd av 4 § BorgL, men att dessa skäl inte är tillräckligt starka för att det ska kunna anses antagligt att en dylik uppgörelse kommer till stånd, kan Skatteverket avvakta med restföring, dock bara under förutsättning att gäldenären inte är restförd sedan tidigare.

Skatteverket har vidare i samma skrivelse uttalat sig om möjligheten för verket att, efter ansökan från den skattskyldige/gäldenären, bevilja denne anstånd med betalningen med stöd av 17 kap. 2 § 1 st 1 SBL vid en ackordsuppgörelse. Se avsnitt 17.3.2.

**Ackord**

Skatteverkets ovan redovisade uppfattning är densamma för det fall det finns skäl som talar för att Skatteverket med stöd av 4 § BorgL kan komma att medge den skattskyldige/gäldenären ackordsuppgörelse vid s.k. underhandsackord. Samma resonemang gäller också för anstånd med betalningen. Se avsnitt 17.3.2.

## 22.4 ”Snabbrestföring”

Med ”snabbrestföring”, vilket begrepp inte förekommer i lagtexten men väl i lagförarbetena, avses en skatteskuld som restförs före den tidpunkt då överlämnande för indrivning normalt ska ske. Snabbrestföring kan ske på två sätt, nämligen dels genom att indrivning begärs avseende belopp för vilka beloppsvillkoren för överlämnande inte är uppfyllda (20 kap. 2 §), dels genom att någon betalningsuppmaning inte skickas till den skattskyldige innan restföring sker (20 kap. 3 §).

**Förfallit till betalning**

En första förutsättning för snabbrestföring är att förfallodagen har passerats. Skatt som ska betalas registreras på skattekontot på förfallodagen (3 kap. 5 § SBL). Det belopp som kan snabbrestföras är det underskott som uppkommit fram till dagen för överlämnandet inklusive upplupen kostnadsränta.

Som tidigare nämnts är möjligheten att få betalt störst om KFM:s verkställighetsåtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den ordinarie förfallodagen. För en effektiv indrivning kan det i vissa fall vara angeläget för KFM att få uppgift om

förfallna fordringar så fort som möjligt. För att KFM ska få behörighet och möjlighet att agera måste fordran överlämnas för indrivning. Även om fordringen är överlämnad för indrivning kan Skatteverket, som debiterande myndighet, ändra storleken på fordringen genom omprövning eller pga. dom i anledning av överklagande. Skatteverket kan således fatta omprövningsbeslut avseende en period där krav tidigare bokförts på skattekontot och ingått i ett belopp som överlämnats för indrivning. Beslutet registreras på kontot och kan, om det innebär en sänkning och skattekontot vid nästa avstämning utvisar ett överskott, sätta ned fordran hos KFM.

**20 kap. 2 § SBL**

Bestämmelsen i 20 kap. 2 § SBL har till följd av ändringarna den 1 januari 2008 fått delvis ny lydelse. Enligt tidigare lydelse gällde att skattefordran fick överlämnas till KFM för indrivning utan att beloppsgränserna i 20 kap. 1 § SBL var uppnådda om det kunde antas att fordran kunde komma att leda till att KFM lämnade in en konkursansökan för skattskyldig, om skattskyldig redan var försatt i konkurs eller om det annars fanns särskilda skäl. Efter överflyttningen av de offensiva borgenärsuppgifterna från KFM till Skatteverket finns det inte längre något behov av att snabbrestföra i det två första fallen. Bestämmelsen har därför ändrats på så sätt att det numera framgår att snabbrestföring bara får ske om det föreligger särskilda skäl. Se vidare avsnitt 22.4.1.

**Ingen betalningsuppmaning**

Som framgår ovan kan snabbrestföring också ske genom att Skatteverket begär indrivning utan att först sända ut en betalningsuppmaning. Det krävs att särskilda skäl föreligger för att så ska få ske (20 kap. 3 § SBL). De skäl som åsyftas är i huvudsak samma skäl som kan föranleda snabbrestföring enligt 20 kap. 2 § SBL (prop. 1996/97:100 s. 628).

### 22.4.1 Situationer när snabbrestföring kan ske

**Utnyttjar beloppsgränserna**

Lagstiftaren har som exempel på särskilda skäl när restföring kan ske utan att villkoren för överlämnande i 20 kap. 1 § SBL, dvs. beloppsgränserna, är uppfyllda, angett att den skattskyldige systematiskt utnyttjar dessa beloppsgränser för överlämnande för att skaffa sig kredit (prop. 1996/97:100 s. 628).

Ett annat exempel som ges i nämnda förarbeten är fall där det är fara i dröjsmål därför att den skattskyldige är i färd med att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution, dvs. för utmätning. Den skattskyldige kan göra dem oåtkomliga för exekution genom att avyttra tillgångarna, flytta dem utomlands eller själv vara på väg att lämna landet tillsammans med tillgångarna. Dessa

skäl torde ha betydelse främst som grund för snabbrestföring enligt 20 kap. 3 § SBL och 3 § IndrF, dvs. de utgör sådana skäl som medför att betalningsuppmaning kan underlåtas oavsett beloppets storlek. Om det således av Skatteverkets borgenärsutredning, KFM:s gäldenärsutredning eller på annat sätt framgår att den skattskyldige agerar på sätt ovan beskrivits får verket överlämna fordran till KFM för indrivning tidigare än vad som annars gäller.

**Samordning vid utmätning för e-mål**

En annan situation där det kan tänkas finnas anledning för Skatteverket att snabbrestföra fordran är den där KFM är i färd med att utmäta tillgångar för borgenärer i enskilda mål. För det fall staten i detta läge har större förfallna men ännu inte restförda skattefordringar kan sådant särskilt skäl anses föreligga att staten i förtid ska kunna lämna över fordringar för utmätning. Skälet för snabbrestföring i detta läge är att KFM måste ha en verkställbar exekutionstitel för att kunna utmäta för skattefordran. Om Skatteverket i ett sådant läge inte skyndsamt överlämnar sin fordran till KFM, för samordning med utmätning för enskilda mål, kan detta få till följd att staten inte får betalt för sina förfallna skattefordringar. En uppenbar risk finns nämligen att tillgångarna, vid det ordinarie restföringstillfället enligt 20 kap. 1 § SBL, redan tagits i anspråk för att täcka de enskilda borgenärernas fordringar. Innan snabbrestföring sker ska KFM underrättas.

**Betalningssäkring**

Har Skatteverket utverkat betalningssäkring och överlämnat beslutet till KFM för verkställighet bör Skatteverket så fort skatten har fastställts och förfallit till betalning snabbrestföra den betalningssäkrade skattefordringen. Detta för att försöka tillförsäkra det allmänna betalning för fordran ur den betalningssäkrade egendomen.

**Skattetillägg**

Skatteverket har i en skrivelse den 26 januari 2005 (dnr 130-16189-05/111) dock gjort den bedömningen att snabbrestföring inte bör ske av belopp motsvarande tidigare betalningssäkrad skattetilläggsfordran. Detta mot bakgrund av den villkorslösa rätten till anstånd med betalning av skattetillägg som gäller när den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget (se RÅ 2004 ref 68).

### 22.4.2 Tidigareläggning av förfallodag

När skatten ska vara betald regleras i 16 kap. SBL. Se vidare avsnitt 16.

**Huvudregler**

Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt ska ha betalats senast den förfallodag som infaller efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen (16 kap. 6 § 1 st. SBL).

Skatt som bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd, enligt 11 kap. 20 § SBL ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering avseende skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. SBL. Slutlig skatt behöver dock inte betalas förrän det gått 90 dagar från dagen för grundbeslutet (16 kap. 6 § 2 st. SBL).

**Särskilda skäl**

Enligt 16 kap. 6 § 4 st. SBL har Skatteverket möjlighet att bestämma en annan förfallodag antingen före eller efter den förfallodag som följer av huvudregeln, om det finns särskilda skäl.

Det enda exempel som ges på ett sådant särskilt skäl är att Skatteverket, i samband med skönsbeskattning, finner att det finns risk att den skattskyldige undanskaffar tillgångar eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt (prop. 1996/97:100 s. 607).

Vad som menas med ”på annat sätt försvårar för staten att få betalt” anges inte i förarbetena. Detta torde dock innebära att det måste finnas en konstaterbar risk att exekutiva åtgärder försvåras eller äventyras. Ledning för tolkning av uttalandet kan fås vid en jämförelse med rekvisiten för snabbrestföring i avsnitt 22.4.1.

**Betalningssäkring**

Om det föreligger sådana omständigheter som har föranlett eller kan föranleda betalningssäkring bör förfallodagen ändras till en tidigare förfallodag.

**Skattetillägg**

Skatteverket har i en skrivelse den 31 mars 2005 (dnr 130 176112-05/111) bedömt att förfallodagen för betalning av skattetillägg inte ska tidigareläggas. Detta gäller även om beloppet tidigare har betalningssäkrats.

**Kommunicera**

Ett tilltänkt beslut om att tidigarelägga förfallodagen ska enligt 14 kap. 1 § 1 st. SBL kommuniceras med den skattskyldige.

Skatteverket har i en skrivelse den 16 november 2007 (dnr 131 687203-07/111) kommit fram till att ett beslut om att tidigarelägga förfallodagen har sådan negativ rättsverkan för den skattskyldige att han i princip har rätt att föra talan mot det.

Rent faktiskt kommer det dock i flertalet fall att vara så att vid tiden för när Skatteverket alternativt domstolen ska pröva skattskyldigs talan vad gäller tidigareläggningen av förfallodagen kommer förhållandena att vara sådana att frågan är förfallen,

dvs. såväl den tidigarelagda förfallodagen som förfallodagen enligt huvudregeln för omprövningsbeslutet kommer att vara passerad. Detta innebär att, för det fall verket får in en begäran om omprövning från skattskyldig och båda förfallodagarna är passerade, verket inte ska pröva frågan i sak utan i stället fatta ett avskrivningsbeslut under åberopande av att frågan är förfallen.

Om skattskyldig i stället väljer att överklaga Skatteverkets beslut att tidigarelägga förfallodagen ska verket, när överklagandet kommer in till verket och de båda förfallodagarna är passerade eller det förefaller troligt att förfallodagarna kommer att ha passerats innan länsrätten hunnit pröva saken, inte företa en s.k. obligatorisk omprövning med stöd av 22 kap. 6 § SBL och 6 kap. 6 § TL i den del överklagandet avser tidigareläggning av förfallodagen. Skatteverket ska då i stället, i ett separat beslut, som ska tillsändas både skattskyldig och domstolen, förklara varför verket inte vidtagit sådan omprövning. Ett sådant beslut torde, i saknad av rättsverkningar, inte vara överklagbart. Om domstolen sedermera, skulle göra en annan bedömning och finna att frågan likväl ska prövas kommer domstolen att återförvisa målet till Skatteverket för en obligatorisk omprövning alternativt yttrande i målet.

## 22.5 Avräkning vid inbetalning till Skatteverket

**Ingen avräknings-ordning**

Såsom beskrivits i avsnitt 3 i denna handledning består skattekontot dels av en del där Skatteverket löpande bokför skatter som ska betalas, inbetalningar m.m. (SKV-delen av kontot), dels en del som visar redan överlämnade skulder till KFM (KFM-delen av kontot). Varje betalning som den skattskyldige gör till Skatteverket bokförs på skattekontot, SKV-delen av kontot. Betalningar och övriga krediteringar ska enligt huvudregeln bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på kontot. Inbetalt belopp räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt SBL, inklusive sådana skulder som överlämnats för indrivning. Undantag finns för sidobetalare (16 kap. 10 § SBL).

Ett avstämt skattekontounderskott påverkas inte av att de i perioden ingående debiteringarna eller krediteringarna ändras. Ändringarna medför i stället debiteringar eller krediteringar på senare perioder under vilka de nya beloppen ska betalas eller besluten fattas.

**Betalnings-uppmaning**

Om den skattskyldige av Skatteverket har uppmanats att betala ett underskott på skattekontot som finns upptaget på SKV-delen av kontot, och skattskyldig betalar in ett belopp motsvarande det betalningsuppmanade beloppet kan betalningen inte styras till att täcka just det uppmanade beloppet. Det belopp som betalnings-uppmanats är inte en viss skatt eller avgift utan en generell skattekontoskuld som finns upptaget på SKV-delen av kontot. Inbetalt belopp avräknas mot den skattskyldiges sammanlagda skuld på SKV-delen av kontot. Utvisar kontot fortfarande en brist vid nästa avstämning kommer ett belopp högst motsvarande det betalningsuppmanade beloppet att överlämnas till KFM för indrivning såvida förutsättningar för överlämnande i övrigt är uppfyllda. Beloppet kommer efter avstämningen att finnas registrerat på KFM-delen av kontot.

**Underskott på skattekontot**

Om det finns ett underskott på SKV-delen av skattekontot och det behöver anges om en specifik skatt eller avgift är betald eller inte, ska underskottet i regel fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under den aktuella perioden (16 kap. 11 § SBL).

**Sidoansvar**

Vid sidoansvar gäller att om sidobetalaren inte begär något annat ska betalningen som sidobetalaren gör räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald (16 kap. 10 § SBL). En sidobetalare har således möjlighet att styra en inbetalning, dvs. om hans inbetalning ska täcka hans egen skatteskuld eller huvudbetalarens skuld.

## 22.6 Nedsättning av fordran som överlämnats till KFM för indrivning

**Överskott på skattekontot**

Enligt 16 kap. 9 § SBL ska ett inbetalt belopp räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt SBL. Även den skuld som har överlämnats till KFM för indrivning ingår i skattekontounderskottet. En inbetalning eller annan kreditering som genererat ett periodöverskott, dvs. ett överskott på SKV-delen av skattekontot, ska avräknas internt i skattekontosystemet. Det innebär att överskott på Skatteverkets kontodel ska överföras till KFM och avräknas mot eventuellt restförda skattekontoskulder. När en överföring av ett överskott på SKV-delen av skattekontot sker till KFM-delen av kontot kallas det i skattekontosystemet för nedsättning av fordran. Detta sker helt automatiskt i samband med avstämning av skattekontot. Återbetalning till den skattskyldige ska endast

ske om det efter avstämning finns ett totalt överskjutande belopp på skattekontot (18 kap. 1–2 §§ SBL). Finns det ett överskott på kontot kan bestämmelserna om hinder mot återbetalning enligt 18 kap. 7 § SBL aktualiseras och hindra återbetalning till skattskyldig.

En nedsättning med stöd av 16 kap. 9 § SBL krediterar skattekontomålen hos KFM i åldersordning med det äldsta målet först, 19 § indrL. Efter en sådan nedsättning ska eventuell fordran som är föremål för indrivning endast omfatta vad som vid denna tidpunkt utgör den skattskyldiges totala underskott på kontot.

**Betalning i tid**

Ett korrekt överlämnande för indrivning av obetald skatt förutsätter bl.a. att hänsyn tagits till samtliga betalningar till skattekontot som kommit in till Skatteverket senast den dag då avstämning av kontot sker. Detta medför att det kan komma att finnas betalningar som är bokförda på Skatteverkets särskilda konto vid avstämningstidpunkten men som inte har hunnit krediteras den skattskyldiges skattekonto. I dessa fall kommer skattekontosystemet att, när betalningen krediteras på kontot, konstatera att överlämnat belopp avser ett ”felaktigt” belopp. Överlämnandet har gjorts på ”felaktiga grunder” och en nedsättning av det restförda beloppet sker automatiskt i samband med att betalningen registreras på kontot.

Skatteverket har i en skrivelse den 12 september 2005 (dnr 131 487026-05/111) bedömt att Skatteverket har rätt att med stöd av 16 kap. 9 § SBL avräkna ett periodöverskott mot ett tidigare obetalt underskott oberoende av kvittningsbestämmelserna i FrekL. Länsrätten i Stockholms län har i ett avgörande den 18 oktober 2006, målnr 9689-05, kommit till samma slutsats. Domen överklagades till Kammarrätten i Stockholm som, i ett avgörande den 19 juni 2008, målnr 7564-06, inte fann skäl att göra en annan bedömning än den länsrätten gjort. Kammarrättens avgörande är överklagat till Regeringsrätten, målnr 5646-08.

Skatteverket har i en annan en skrivelse den 1 november 2007 (dnr 131 641944-07/111) uttalat att Skatteverkets åtgärd att avräkna ett periodöverskott mot ett restfört belopp med stöd av 16 kap. 9 § SBL får sådana rättsverkningar för den skattskyldige att denne har rätt att föra talan mot beslutet genom att begära omprövning av alternativt överklaga sådant beslut.

## 22.7 Avräkningslagen

Innan återbetalning sker till skattskyldig enligt reglerna i SBL m.fl. skattelagar ska den utbetalande myndigheten (Skatteverket) bereda KFM möjlighet att avräkna beloppet mot andra restförda belopp i allmänna mål som drivs in enligt IndrL. Endast vad som överstiger det allmännas fordran, inklusive förrättningskostnader i målet, får utbetalas (2 § AvräknL). Avräkningen sker automatiskt.

**Avräkning vid återbetalning av skatt**

I förarbetena till AvräknL, prop. 1984:85:108 s. 19, 26 och 73 uttalas att avräkning som sker enligt lagen inte ska ses som ett allmänt kvittningsförfarande utan som ett led i förfarandet vid återbetalning av för mycket inbetald skatt.

**Kvittning**

I vissa situationer kan Skatteverket bli skyldigt att utge ersättning till skattskyldig enligt lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen). Eftersom sådan utbetalning inte grundar sig på återbetalning av skatt är AvräknL, enligt vad som tidigare redovisats, inte tillämplig. Skatteverket kan trots detta ändock komma att ta i anspråk skattskyldigs fordran på ersättning enligt ersättningslagen men då genom ett allmänt civilrättsligt kvittningsförfarande, se Skatteverkets skrivelse den 23 juni 2005 (dnr 130 355558-05/111). En kvittning av ersättning enligt ersättningslagen mot skatte- och avgiftsfordringar får bara ske om skatte- och avgiftsfordran är förfallen till betalning. Har anstånd beviljats för skattebeloppet får kvittning inte företas.

## 22.8 Utmätning av överskott på skattekontot

**Varje överskott får utmätas**

Den skattskyldiges fordran på skatt som ska återbetalas enligt SBL får utmätas (18 kap. 9 § SBL). Detta innebär att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på skattekontot (prop. 1996/97:100 s. 620). När det gäller överskott vid den årliga avstämningen av skattekontot får utmätning ske först efter det att KFM getts tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt AvräknL (18 kap. 9 § 2 st. SBL).

Enligt 1 kap. 4 § 1 st. 3 SBL likställs ränta med skatt. Utmätning får således omfatta även den intäktsränta som belöper på överskottet.

**Överskott som inte återbetalas**

Det måste dock vara fråga om ett utbetalningsbart överskott som kan disponeras av den skattskyldige. Den omständigheten att den skattskyldige begär att återbetalningsbart överskott ska

stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder (18 kap. 7 § 6 SBL) eller gör en inbetalning till kontot innan skatten förfallit till betalning hindrar inte att överskottet kan utmätas av KFM. Även om överskottet inte återbetalas till den skattskyldige är det ändå att anse som tillgängligt för lyftning. Det räcker med en begäran från den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s.620).

Ovanstående innebär att om den skattskyldige gör en s.k. kompletteringsbetalning i god tid innan skatten förfaller till betalning kan det överskott som uppkommer på kontot bli föremål för utmätning, om den skattskyldige har allmänna mål (inte skattekontounderskott) eller enskilda mål registrerade hos KFM.

## 22.9 Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen

### 22.9.1 Inledning

Riksdagen fattade i april 2008 beslut om att fr.o.m. den 1 juni 2008 ändra databaslagen (se prop. 2007/08:116) på så sätt att i denna lag ta in en, från PuL, helt fristående rättelsebestämmelse (3 kap. 3 a §).

I den nya bestämmelsen anges att KFM, på begäran av den registrerade, snarast ska rätta, blockera eller utplåna sådana uppgifter som

1. inte behandlats i enlighet med databaslagen eller anslutande författningar, eller
2. är missvisande i fråga om den registrerades vilja eller förmåga att uppfylla sina ekonomiska förpliktelser.

När det gäller den första punkten är denna rättelsegrund i och för sig inte ny. I tidigare gällande lydelse av databaslagen reglerades frågan om rättelse av uppgifter emellertid på så sätt att det i 3 kap. 3 § databaslagen hänvisades till PuL. Enligt 28 § PuL var den personuppgiftsansvarige skyldig att på begäran av den registrerade snarast rätta, blockera eller utplåna sådana personuppgifter som inte behandlats i enlighet med PuL eller föreskrifter som utfärdats med stöd av den lagen. När det gällde att avgöra om uppgifter hade behandlats i enlighet med PuL eller inte hämtades vägledning från uppräkningen i 9 § första stycket PuL. Av särskilt intresse i denna bestämmelse var då punkterna e) och g). I prop. 2007/08:116 s. 29 sägs att samma bedömnings-

kriterier för att rätta uppgift enligt första punkten ska gälla som tidigare gällt, dvs. vägledning ska alltjämt hämtas från 9 § PuL.

Den stora nyheten i lagändringen är annars att man valt att införa en ny rättelsegrund nämligen om en uppgift är missvisande i fråga om den registrerades vilja eller förmåga att uppfylla sina ekonomiska förpliktelser (andra punkten i bestämmelsen). Sådana eventuellt missvisande uppgifter i databasen ska då rättas genom s.k. blockering. Möjligheten att utplåna uppgift ska normalt inte användas i denna situation med tanke på databasernas funktion som diarium.

Vidare ska KFM fr.o.m. den 1 juni inte behöva lämna ut blockerade uppgifter om de begärs utlämnade med stöd av 2 kap. tryckfrihetsförordningen. I sekretesslagen (1980:100) införs vidare en särskild sekretessregel för blockerade uppgifter. Kreditupplysningslagen (1973:1173) ändras på så sätt att blockerade uppgifter ska gallras. Några övergångsregler finns inte, utan de nya bestämmelserna avses bli tillämpliga fullt ut per den 1 juni 2008 även på uppgifter som härrör från tiden före ikraftträdandet.

**Rättelseansvarig**

Det är KFM, Visbykontoret, som fattar beslut om rättelse, blockering eller utplåning av uppgifter i databasen. KFM har i en styrsignal, som gäller från 1 juni 2008 (dnr 801-15463-08/111) kommenterat lagändringen. I och med detta nya ställningstagande från KFM upphävs Skatteverkets skrivelse ”Rättelser av uppgifter i kronofogdemyndigheternas databaser enligt PUL m.m.” (gällande från 2006-01-02) (se dnr 801-15463-08/111).

Om en skattskyldig begär rättelse eller om Skatteverket efter utredning anser att ett belopp felaktigt överlämnats för indrivning ska ärendet överlämnas till KFM i Visby. Skatteverket ska i ett yttrande lämna uppgifter om vad som faktiskt har hänt i ärendet och om restföringen är att betrakta som felaktig eller på något sätt missvisande. De uppgifter som Skatteverket har lämnat ligger sedan till grund för KFM:s beslut i frågan om rättelse.

Det är också KFM:s beslut om rättelse som ligger till grund för rättelse i kreditupplysningsföretagens register och i skatteregistret. Återtas en fordran genom rättelse rättas uppgiften i databasen och automatiskt meddelas alla kreditupplysningsföretag att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska tas bort ur deras register. Samtidigt tar KFM bort grundavgiften på 600 kr.

Om en skattskyldig inte har haft någon skuld hos KFM under en tvåårsperiod och om han betalar en ny skuld hos KFM innan

myndigheten hinner påbörja exekutiva åtgärder för indrivning av skulden kommer skulden att sekretessbeläggas i indrivningsregistret och tas bort ur kreditupplysningsföretagens register. Sekretessmarkeringen av en skuld upphör om en ny skuld restförs inom en tvåårsperiod. Uppgifterna tas inte bort om nedsättning sker av restfört belopp genom att ett överskott på skattekontots SKV-del förs över till kontots KFM:del.

### 22.9.2 Skäl för rättelse

I förarbetena till den ändrade databaslagen, prop. 2007/08:116 s. 18, anges uttryckligen att inget hindrar att KFM kan ta upp frågan om rättelse ex officio, dvs. på eget initiativ, eller på begäran av exempelvis en debiterande myndighet från vilken uppgifterna härrör.

Av 1 kap. 1 § andra stycket i den ändrade databaslagen framgår att den nya rättelsebestämmelsen gäller även juridiska personer och avlidna.

#### 22.9.2.1 Uppgift som inte har behandlats i enlighet med databaslagen eller anslutande författningar

Som tidigare sagts uttalas i förarbetena till lagändringen, prop. 2007/08:116 s. 29, att när det gäller att avgöra om en uppgift har behandlats i enlighet med databaslagen eller inte gäller alltjämt att som utgångspunkt ska vara vad som sägs i 9 § första stycket PuL, dvs. de registrerade personuppgifterna ska vara adekvata och relevanta i förhållande till ändamålen med behandlingen. Personuppgifterna ska också vara riktiga och, om det är nödvändigt, aktuella. Uppgifter som inte är det är oriktiga och ska således rättas.

**Oriktig uppgift**

Vilka uppgifter som ska betraktas som oriktiga ska avgöras med ledning av ändamålen med KFM:s databaser. En registrerad uppgift om ett inkommet mål till KFM ska anses som riktig om det inte fanns hinder mot verkställighet enligt 3 kap. 21 § UB vid den tidpunkt då uppgiften infördes i databasen. Av avgörande betydelse är således om det fanns en skattefordran överlämnad för indrivning som Skatteverket begärt att KFM ska verkställa. Oavsett om beslutet är materiellt eller formellt felaktigt förtar det inte exekutionstitelns giltighet. Fram till dess att exekutionstiteln eventuellt undanröjs och ersätts med ett nytt beslut av annat innehåll kan inte KFM vägra verkställighet. Av samma anledning innebär felaktig handläggning hos Skatteverket inte att uppgiften får ett oriktigt innehåll.

Enligt SBL anses skatten vara betald den dag då betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto (16 kap. 3 §). Inbetalning ska alltså göras genom en insättning på plus- eller bankgiro.

**Överlämnande i samband med avstämning**

Ett korrekt överlämnande för indrivning av obetald skatt förutsätter bl.a. att hänsyn tagits till samtliga betalningar till skattekontot som kommit in till Skatteverket senast dagen innan avstämning av kontot sker. Felaktig restföring anses föreligga om full betalning har gjorts i rätt tid till Skatteverket, dvs. betalning har bokförts på Skatteverkets särskilda konto på ordinarie förfallodag eller senast dagen innan överlämnandet för indrivning, vilket normalt sker på avstämningsdagen. Betalningen ska avse samtliga fram till avstämningen förfallna skatter och upplupna räntor på skattekontot. Dock får det på kontot finnas ett underskott som understiger restföringsgränsen.

En betalning som har bokförts hos Skatteverket efter avstämningstidpunkten men innan skulden registrerats i databasen är inte att betrakta som betalning i rätt tid.

Det är den skattskyldige som står risken för att betalningen kommer in för sent. Det tar i normalfallet 2–3 dagar från det att betalningen gjorts via plus- eller bankgiro innan betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto. Har post eller bank orsakat en försenad betalning får den skattskyldige vända sig dit med eventuella anspråk på ersättning för den skada som kan ha uppkommit på grund av förseningen.

**Automatisk rättelse**

En betalning som har bokförts på Skatteverkets särskilda konto i tid men som inte hunnit registreras på den skattskyldiges skattekonto vid avstämningen medför att rättelse sker automatiskt då betalningen registreras på kontot. Om rättelsen medför att det restförda beloppet understiger restföringsgränsen återtas hela indrivningsuppdraget från KFM.

Felaktig restföring, och därmed oriktig uppgift i registret, anses vidare föreligga om anstånd har meddelats innan restföringstillfället eller om fel skattskyldig har blivit påförd skatten.

**Anstånd**

En begäran om anstånd med betalning av skatt, en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som begäran avser (23 kap. 7 § SBL). Sådan begäran om anstånd som inkommer till Skatteverket först efter det att beloppet har överlämnats för indrivning eller i sådan tid att det inte finns möjlighet för Skatte-

verket att handlägga ansökan i tid medför inte att överlämnandet är att anse som felaktigt.

Normalt registreras anståndsbeslut av Skatteverket i ett debiteringssystem (t.ex. i moms- och ag-systemet eller i omräkningssystemet). Det kan finnas fall där anståndsbeslutet pga. tekniska hinder inte kan registreras direkt utan ett särskilt beslut måste skrivas ut. Vidare kan domstol ha meddelat beslut om anstånd men Skatteverket har inte registrerat detta beslut i tid eller på ett korrekt sätt. Rättelse får ske i dessa fall. Bara det faktum att en skattskyldig kommer in med ansökan om anstånd med betalning av skatt innan restföringstillfället innebär inte att restföringen är felaktig.

**Fel skattskyldig**

Rättelse av restföringen får ske om fel skattskyldig har påförts skatt pga. att Skatteverket har gjort en felregistrering.

Om skattskyldigs eget agerande har föranlett indrivningsuppdraget anses detta inte utgöra skäl för rättelse.

Rättelse bör ske skyndsamt då snabb handläggning kan förhindra att felaktiga uppgifter lämnas till kreditupplysningsföretagen.

En rättelse innebär att uppgifterna tas bort ur databasen, rättelsemarkeras och meddelande skickas till samtliga kreditupplysningsföretag om att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska rättas i deras register. Även grundavgiften på 600 kr hos KFM tas bort.

I begreppet felaktig restföring ingår inte fel som förorsakats av den skattskyldige själv eller dennes revisor eller bokförare.

### 22.9.3 Missvisande uppgift

I och med lagändringen har det i 3 kap. 3 a § 2 databaslagen införts en möjlighet för KFM att rätta uppgifter som är missvisande i fråga om den registrerades vilja eller förmåga att uppfylla sina ekonomiska förpliktelser.

Som ett exempel på uppgifter som enligt hittillsvarande praxis inte har ansetts som felaktiga i PuL:s mening, men som numera enligt prop. 2007/08:116 s. 15 och 29 ändå måste anses vara missvisande, är en ansökan om verkställighet som visserligen har föregåtts av betalningsuppmaning men där denna inte har kommit adressaten till handa. En sådan missvisande uppgift ska enligt nu gällande lag kunna gå att rätta. Enbart ett påstående att någon betalningsuppmaning inte har mottagits kan dock knappast anses tillräcklig för rättelse. Det

bör krävas att påståendet vinner stöd av andra omständigheter, som t.ex. att den som avses med uppgiften har flyttat i nära anslutning till den tidpunkt då betalningsuppmaningen skickades ut.

Prövningen av om uppgifterna i databasen är missvisande eller inte ska göras med utgångspunkt från förhållandena vid tidpunkten för registreringen.

Den rättelsemetod som normalt bör komma till användning hos KFM när det gäller uppgifter som är missvisande men inte är felaktiga i ett rent diarieperspektiv är s.k. blockering. Är uppgifterna felaktiga även i ett diarieperspektiv bör det normalt inte finnas något hinder mot att de i stället utplånas. Det är upp till KFM att med utgångspunkt från skälen för rättelsen avgöra i vilken form rättelse ska ske.

I tidigare uppgivna förarbeten på s. 19 understryks att blockering av uppgifter under pågående verkställighet inte bör förekomma för en fordran som är verkställbar men inte har reglerats. Underlåter gäldenären att reglera mellanhavandet får uppgiften härigenom anses ha upphört att vara missvisande.

## 22.10 Preskription av skattefordringar

Preskription innebär att staten förlorar sin rätt att kräva ut fordringen, dvs. någon åtgärd för att få betalt för fordringen får inte vidtas.

Regler om preskription av fordringar finns i preskriptionslagen (1981:130). På skatteområdet finns det dock särskilda regler om preskription. För skatter och avgifter gäller i stället lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. (SPL). För skattefordringar gäller en fast preskriptionstid på fem år.

Fr.o.m. den 1 januari 2008 är det Skatteverket som enligt 7 § SPL ska ansöka om preskriptionsförlängning i länsrätten. Förlängning kan bl.a. komma ifråga om gäldenären gör sig av med egendom för att försvåra indrivningen, om gäldenären vistas utomlands eller om gäldenären försöker hålla sig undan. Förlängningen gäller till utgången av femte året efter det år när preskription annars skulle ha inträtt. I handledningen Borgenär kommer en mer utförlig beskrivning av sådana processer i domstol att lämnas.

**Huvudregel för skatt enligt SBL**

Huvudregeln för skatt enligt SBL är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning (3 § 3 st. SPL).

**Huvudregel för annan skatt**

Huvudregeln för skattefordringar utanför skattekontosystemet är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår när skatten förföll till betalning (3 § 1 st. SPL)

**Undantag från huvudregeln**

Har fordringen blivit fastställd till sitt belopp först efter det att den förföll till betalning, räknas preskriptionstiden i stället från utgången av det kalenderår då fastställelsebeslut meddelades, dock bara den del av beloppet som inte var indrivningsbart redan dessförinnan (3 § 2 st. SPL). Vad gäller undantagsregelns tillämplighet har RR i dom den 21 februari 2005 (mål nr 7081-02) ansett att undantagsregeln kan tillämpas på fordringar avseende kvarstående och tillkommande skatt enligt UBL och att den kan tillämpas även i situationer när en tidigare fastställd fordran efter prövning i högre instans på nytt fastställs, till den del fordringen inte varit indrivningsbar före det nya fastställelsebeslutet. (se Skatteverkets skrivelse den 23 juni 2005, dokid MWIR-6DMBHP, om ordinarie preskriptionstid för kvarstående och tillkommande skatt – en kommentar till RR:s dom).

**Anstånd**

Har anstånd med betalning helt eller delvis medgetts, preskriberas skatten i dessa fall tidigast två år efter utgången av det kalenderår när anståndet upphörde att gälla. Bestämmelsen gäller dock inte i fråga om skulder i skattekontot (4 § SPL).

**Anstånd och skattekontot**

Om ett indrivningsuppdrag återtas av Skatteverket upphör beräkningen av preskriptionstiden för det belopp som omfattas av återtagandet. Ett skäl till att indrivningsuppdraget återtas helt eller delvis kan vara att Skatteverket har medgett anstånd med betalning (prop. 1996/97:100 s. 647). Om Skatteverket medger anstånd med betalning av skatt krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Denna kreditering avräknas mot periodens debiteringar på vanligt sätt. Uppstår det ett överskott vid avstämningen och det inte finns något hinder mot återbetalning avräknas överskottet mot restförda skattekontoskulder. Restförda belopp nedsätts med belopp motsvarande överskottet. Att Skatteverket återtar det restförda beloppet innebär inte att uppgiften rättas i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

Om Skatteverket har återtagit ett belopp på grund av att anstånd har medgetts med stöd av reglerna i 17 kap. SBL och något belopp kvarstår obetalt vid anståndstidens utgång kan det leda till att ett nytt underskott på skattekontot lämnas för indrivning. Ny preskriptionstid beräknas då från tidpunkten för överlämnandet.

**Frivillig betalning**

Frivillig betalning av gäldenären, för ett skattekontounderskott som är preskriberat, tas emot av KFM och krediteras skulden på vanlig sätt. En sådan frivillig betalning återbetalas inte.

Om betalning sker efter det att en betalningsuppmaning felaktigt har skickats ut, är betalningen inte att betrakta som frivillig och återbetalas följaktligen.

# 23 Kontrolluppgifter

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Broschyren Kontrolluppgifter – lön, förmåner m.m. (SKV 304)

Broschyren Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m. (SKV 373)

## Sammanfattning

Avsnittet innehåller en genomgång av skyldigheten att lämna kontrolluppgift för den som

- betalat ut tjänsteinkomst eller annan ersättning för arbete till fysisk eller juridisk person, eller
- betalat ut kapitalinkomst för vilken skatteavdrag ska göras enligt skattebetalningslagen.

Vidare görs en genomgång av Skatteverkets möjlighet att förelägga olika utbetalare m.fl. att lämna uppgifter om utbetalningar och rättshandlingar som har betydelse för uppgiftsskyldigheten samt vissa förfarandefrågor.

Avsnittet redogör främst för uppgiftsskyldigheten för beskattningsår 2008, men information lämnas även om vissa ändringar tidigare år samt kända ändringar inför kommande år.

## 23.1 Allmänt

**Sambanden mellan LSK och andra lagar**

För en arbetsgivare eller annan utbetalare kan tre grundläggande skatterättsliga skyldigheter inträda i samband med utbetalning av lön eller annan skattepliktig ersättning, nämligen skyldighet att innehålla och betala in skatt för mottagaren, skyldighet att betala socialavgifter och skyldighet att lämna kontrolluppgift. Skyldigheten att innehålla skatt samt hur inbetalning av skatter och avgifter ska fullgöras regleras främst i skattebetalningslagen

(SBL). Skyldigheten att betala socialavgifter regleras i socialavgiftslagen (SAL). Hur ersättningar och förmåner ska värderas regleras huvudsakligen i inkomstskattelagen (IL). Skyldigheten att lämna kontrolluppgift har ett eget regelverk, huvudsakligen i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Även om lagarna har olika ändamål är de anpassade till varandra för att få en enhetlig och ändamålsenlig hantering av de uppgifter som ska lämnas och de inbetalningar som ska göras av arbetsgivare och kreditinstitut m.fl. I och med att kontrolluppgiften har lämnats har arbetsgivaren etc. normalt fullgjort sina skatterättsliga skyldigheter med anledning av utbetalningen. Kontrolluppgiften kan sägas knyta ihop underlaget för taxeringen med i förekommande fall skatteavdrag, pensionsgrundande inkomst och socialavgifter.

**Kontrolluppgiftens betydelse**

Det är av stor vikt för beskattningen av löntagare och pensionärer m.fl. att skyldigheten att lämna kontrolluppgift fullgörs korrekt. Taxeringen av dessa kategorier grundar sig på de kontrolluppgifter som lämnas av arbetsgivare, pensionsutbetalare och kreditinstitut etc., såvida inte felaktigheter uppmärksammas eller kompletteringar lämnas. Kontrolluppgiften utgör vidare underlag för att tillgodoräkna den preliminära skatt som innehållits under året. Det är ju först när kontrolluppgifterna lämnas som Skatteverket får kännedom om för vilka anställda och med vilka belopp skatt har innehållits. En kontrolluppgift kan således utgöra bevisning som åberopas av Skatteverket att viss inkomst ska beskattas samtidigt som den kan utgöra bevisning som åberopas av den skattskyldige att visst skatteavdrag ska tillgodoräknas honom. Kontrolluppgifterna har även andra funktioner som underlag för beräkning av pensionsgrundande inkomst och för beskattning i andra länder. Kontrolluppgifterna ger i förlängningen även en möjlighet för Skatteverket att stämma av arbetsgivares och kreditinstituts m.fl. redovisningar av utbetalda ersättningar och gjorda skatteavdrag i skattedeklarationerna under det gångna året.

## 23.2 Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

### 23.2.1 Allmänt

LSK och förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter tillämpades första gången taxeringsår 2002.

Bestämmelserna om kontrolluppgift för pensionsgrundande inkomst m.m. (KU14) och kontrolluppgift för särskild

inkomstskatt för utomlands bosatta (KU13) har samlats i avsnitt 23.3 respektive 23.4 nedan.

Genomgången nedan följer LSK:s disposition. Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter som ger vissa tillämpningsanvisningar benämns nedan *förordningen*.

### 23.2.2 Övergångsbestämmelser

LSK trädde i kraft den 1 januari 2002, dvs. lagen tillämpades, med vissa undantag, första gången vid 2002 års taxering.

**Utländskt skatte-registrerings-nummer**

12 kap. 2 och 3 §§ LSK, som avser begränsat skattskyldiga, skulle enligt övergångsbestämmelserna tillämpas första gången vid 2005 års taxering vad avser skyldighet att ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Enligt ändring (SFS 2003:1130) har detta senarelagts till taxeringsår 2006, samt ytterligare senareläggning avseende 12 kap. 2 § har gjorts till taxeringsår 2007 (SFS 2005:344).

### 23.2.3 Allmänna bestämmelser, 1 kap. LSK

LSK innehåller bl.a. bestämmelser om skyldighet att lämna särskilda uppgifter och kontrolluppgifter. I lagen finns också bestämmelser med anknytning till uppgiftsskyldigheterna.

I kontrolluppgifterna ska uppgifter lämnas om andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för

**Taxering**

1. taxering enligt taxeringslagen,

**Egenavgifter**

2. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen,

**Särskild löneskatt**

3. bestämmande av underlag för skatt enligt lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,

**Allmän löneavgift**

4. bestämmande av underlag för avgift enligt lagen om allmän löneavgift,

**Skatteavdrag**

5. registrering av skatteavdrag enligt SBL,

**PGI**

6. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension,

**SINK-beskattning**

7. beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, samt

**Beskattning utomlands**

8. beskattning utomlands.

**Definitioner**

Om inget annat anges har termer och uttryck som används i LSK samma betydelse och tillämpningsområde som i bl.a.

- taxeringslagen (1990:324),
- inkomstskattelagen (1999:1229),
- lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, och
- 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),

när det gäller bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxering och annat bestämmande av underlag för skatt eller avgift, bedömning av skattskyldighet, beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller beskattning utomlands, samt

- skattebetalningslagen (1997:483) när det gäller skyldighet att lämna uppgifter till ledning för registrering av skatteavdrag.

**Juridisk person**

Vid användandet i LSK av termer och uttryck som avses i inkomstskattelagen ska med juridisk person även avses dödsbon, handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar men inte investeringsfonder.

**Socialavgifter**

Vad som föreskrivs om avgift enligt socialavgiftslagen ska tillämpas även på särskild löneskatt på förvärvsinkomster och allmän löneavgift. Lagtexten behöver därmed i förekommande fall inte tyngas med upprepningar av dessa avgifter som i vissa hänseenden behandlas på motsvarande sätt som arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna.

**Beslutande myndighet**

Det är Skatteverket som är behörig att fatta beslut enligt LSK, vilket i detta sammanhang främst gäller beslut om föreläggande. Skatteverkets arbete i övrigt med kontrolluppgifterna, t.ex. i form av påminnelser, anmaningar och besked om hur uppgiften ska fyllas i, sker normalt utan beslutsfattande.

**Öretal bortfaller**

Samtliga uppgifter om belopp som ska lämnas enligt LSK ska, om inte annat föreskrivs, anges i svenska kronor, dvs. öretal bortfaller.

**Valutaomräkning**

I de fall ersättning utbetalats i annan valuta ska en omräkning till svenska kronor göras. Omräkningen görs efter kursen på utbetalningsdagen, dvs. bankens köpkurs.

### 23.2.4 Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst, 6 kap. LSK

#### 23.2.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgift

**Intäkt i inkomstslaget tjänst**

Kontrolluppgift ska enligt 6 kap. 1 § lämnas om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst.

Enligt tillägg som tillämpas första gången vid 2007 års taxering ska kontrolluppgift inte lämnas om ersättningen eller förmånen är skattefri av annan anledning än förhållanden hos mottagaren. Tillägget är avsett att förtydliga att kontrolluppgift ska lämnas om alla intäkter som typiskt sett är att hänföra till inkomstslaget tjänst oavsett om de är skattepliktiga för mottagaren eller inte. Någon ändring i sak är inte avsedd, se prop. 2004/05:113 s. 58. Detta innebär bl.a. att i kontrolluppgift ska redovisas sådan andel av ersättning till utländsk nyckelperson som är skattefri efter beslut från Forskarskattenämnden, liksom ersättning för logi och resor som är skattefri efter SINK-beslut av Skatteverket, jfr Skatteverkets skrivelse 2006-09-11, dnr 131 480237-06/111.

Kontrolluppgift ska lämnas även om inkomsten är undantagen från skattskyldighet för den anställde enligt sexmånaders- eller ettårsregeln enligt 3 kap. 9 § IL. Ersättningar eller förmåner som utgetts men som är skattefria enligt IL ska dock inte redovisas i kontrolluppgift.

Vad som omfattas av inkomstslaget tjänst framgår av 10 kap. IL. Hit räknas inkomster på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Som tjänst behandlas även rätt till pension samt i vissa fall livränta, periodiskt understöd och liknande periodiska inkomster, försäkringsersättningar och undantagsförmåner m.m. Det behöver inte finnas något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan utbetalare och mottagare för att skyldighet att lämna kontrolluppgift ska finnas.

**Hobbyinkomst**

Kontrolluppgift ska dock inte lämnas för ersättning som avser köp av vara även om mottagaren är skyldig att redovisa försäljningen som intäkt i hobbyverksamhet i inkomstslaget tjänst. Detta kan t.ex. gälla vid köp av tavla från hobbykonstnär.

**3:12-reglerna**

Till inkomstslaget tjänst räknas vidare vissa utdelningar och kapitalvinster på aktier i fåmansföretag eller andelar i handelsbolag samt s.k. förbjudna lån enligt ABL.

**Även vid F-skattsedel**

Uppgiftsskyldighet föreligger för ersättningar eller förmåner som utgör intäkt av tjänst även om mottagaren innehar eller åberopar F-skattsedel. Utgivaren av en ersättning eller förmån måste således bedöma om det är fråga om intäkt av tjänst för mottagaren även om en åberopad F-skattsedel innebär att varken skatt ska innehållas eller arbetsgivaravgifter ska betalas. Detta kan som exempel bli aktuellt om det uppmärksammas först vid löneutbetalningen att en tillfälligt anställd person har F-skatt. Lönen ska i det fallet redovisas i kontrolluppgift (som ersättning som ligger till grund för egenavgifter) trots att F-skattsedeln innebär att varken arbetsgivaravgifter ska betalas eller skatteavdrag ska göras.

**Fysiska personer och dödsbon**

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon, av den som har gett ut ersättningen eller förmånen. Juridiska personer kan inte ha inkomst av tjänst och kan således inte omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 6 kap., men däremot kan uppgiftsskyldighet finnas enligt 7 kap.

**Den som utgett ersättningen**

Enligt huvudregeln ska kontrolluppgift lämnas av den som utgett en ersättning eller förmån. Detta gäller även om ersättningen eller förmånen är ett utflöde ur en anställning hos en arbetsgivare men utges av någon annan.

*Exempel*

En anställd i ett moderbolag får sin lön från moderbolaget men disponerar för privat bruk en bil som ägs och bekostas av ett dotterbolag. Förmånen anses utgiven av dotterbolaget, som därmed ska lämna kontrolluppgift, trots att varken något arbete utförts för dotterbolagets räkning eller något uppdrags- eller anställningsförhållande föreligger hos dotterbolaget.

**Pensioner etc.**

När det gäller sociala förmåner är det den myndighet som har beslutat om förmånen, och i fråga om pensioner och livräntor är det försäkringsbolaget etc. i fråga, som ska lämna kontrolluppgiften.

Två specifika undantag finns dock från huvudregeln ovan.

**Kundtrohetsrabatt**

Det första undantaget från regeln att den som faktiskt utgett förmånen ska lämna kontrolluppgift etc. gäller intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. Kontrolluppgift ska i dessa fall lämnas av den som slutligen har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, dvs. vanligen mottagarens arbetsgivare, trots att förmånen utgetts av någon annan.

Exempel på detta är trohetsbonussystem inom flyg- och hotellbranschen samt olika former av erbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man blir kund hos ett visst företag.

I Skatteverkets meddelande om vissa förmåner vid 2008 års taxering (SKV M 2007:32) redovisas under punkt 6.1 bakgrunden till regeln och att alla former av rabatter avses, t.ex. både sådana som ges i samband med ett inköp och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt.

**Utländsk utgivare vid anställning i Sverige**

Det andra undantaget avser ersättning eller förmån som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person. Då ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländske utgivaren och den anställde. Ett vanligt exempel på detta är förmån i form av personaloptioner som anställda i ett svenskt företag får från utländskt företag i samma koncern. Enligt Skatteverkets uppfattning ska regeln om skyldighet att betala arbetsgivaravgifter, och motsvarande skyldighet att lämna kontrolluppgift, tillämpas även för uppdragstagare (skrivelse 2005-03-02, dnr 130 108187-05/111).

I SKV M 2007:32 redovisas under punkt 6.2 bakgrunden till regeln och hur den ska tillämpas.

**Betalningsförmedling**

I de fall utbetalningen sker genom förmedling av någon annan, t.ex. då löner betalas ut genom en betalningsförmedlares försorg på uppdrag av arbetsgivaren, är det den som har lämnat förmedlingsuppdraget som anses som utgivare och som ska lämna kontrolluppgiften.

**Beloppsgränser**

Kontrolluppgift behöver inte lämnas om ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som en fysisk person eller ett dödsbo har gett ut under förutsättning att

a. ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en näringsverksamhet,

b. skatteavdrag inte har gjorts, och

**1 000 kr**

c. det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kr för hela året.

Kontrolluppgift behöver inte heller lämnas om ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som har getts ut i annat fall än som avses ovan, dvs. av enskild näringsidkare och juridisk person, under förutsättning att

**100 kr**

a. det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 100 kr för hela året, och

b. skatteavdrag inte har gjorts.

**Skatteavdrag**

Kontrolluppgift ska således alltid lämnas om skatteavdrag har gjorts.

Den omständigheten att ett belopp understiger gränsvärdet för uppgiftsskyldighet innebär naturligtvis inte att ersättningen är skattefri för mottagaren.

**Tillfälligt arbete**

Det ska vara fråga om ”tillfälligt arbete” för att undantag för visst belopp ska vara tillämpligt. En privatperson är som exempel inte skyldig att lämna kontrolluppgift om han betalat ut 800 kr till en granne för ett visst målningsarbete men däremot om beloppet avser årsarvode för ett fortlöpande uppdrag.

**Ersättningar till företagsledare m.fl.**

Kontrolluppgift ska inte lämnas för ersättning eller förmån som enligt 3 kap. 21 § första och andra styckena LSK ska redovisas i inkomstdeklarationen. Här avses vissa ersättningar och förmåner som företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående ska redovisa i inkomstdeklarationen (blankett K10, SKV 2110).

**Förenklad SKD**

Kontrolluppgift ska inte heller lämnas för ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad skattedeklaration (SKD) enligt 10 kap. 13 a § SBL, eftersom uppgifter om mottagare och utgivna ersättningar och förmåner etc. redan lämnats via deklarationen. Blanketten för den förenklade SKD:n är ändrad fr.o.m. beskattningsår 2006, och KU13 ska inte lämnas i dessa fall. Regelverket i övrigt för den som gjort skatteavdrag enligt SINK-lagen och lämnat förenklad SKD framgår av avsnitt 23.4.

#### 23.2.4.2 Kontrolluppgiftens innehåll

Här anges främst det som är specifikt för inkomstslaget tjänst. Vissa generella uppgifter som alltid ska redovisas i kontrolluppgiften framgår av 14 kap. 8 § LSK, se avsnitt 23.2.10.2.

I kontrolluppgiften ska enligt 6 kap. 6 § LSK nedan uppräknade uppgifter lämnas.

**Värdet**

1. Värdet av den ersättning eller förmån som har getts ut.

**Del av år**

2. Den tid ersättningen eller förmånen avser, om den endast avser del av året. Vad avser anställningstid, eller motsvarande tidsperiod, och antal månader bilförmån förelegat finns särskilda rutor på KU-blanketten.

**Sjöinkomst**

3. Antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen ägt rum, om uppgiften avser sjöinkomst. Sjöinkomst redovisas på särskild kontrolluppgiftsblankett. Fartyg, ägare och fartområde, dvs. fjärrfart eller närfart, framgår av Skatteverkets föreskrifter om klassificering av fartyg.

**Justerat förmånsvärde**

4. Om Skatteverket har bestämt värdet av en förmån enligt 9 kap. 2 § SBL. Här avses förmånsvärde för bil, kost eller bostad som justerats av Skatteverket på begäran av arbetsgivaren, vilket anges med kryssmarkering i kontrolluppgiften.

**Tjänstepensionsförsäkring**

5. Om ersättningen ges ut på grund av tjänstepensionsförsäkring eller sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § 2 st. IL.

**Arbetsställenummer**

6. Arbetsställenummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställenummer m.m., om sådant har tilldelats.

De arbetsgivare som stadigvarande bedriver sin verksamhet i flera lokaler (arbetsställen) ska av Statistiska centralbyrån (SCB) tilldelas ett arbetsställenummer för varje sådan lokal. Det åligger SCB att varje år senast 30 november underrätta berörda arbetsgivare om tilldelade nummer. Arbetsgivare som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6 kap. LSK ska i förekommande fall ange aktuellt nummer i kontrolluppgiften för respektive arbetstagare.

Enligt förordning (1984:692) om det allmänna företagsregistret ska för varje arbetsställe som har registrerats bl.a. anges arbetsställets benämning, postadress, verksamhetsadress, huvudnäringsgren och antal anställda. Uppgift om arbetsställenummer har ingen skatterättslig funktion utan har endast statistisk funktion för SCB. Uppgifter i registret får dock lämnas ut till myndighet om så begärs.

Angående Skatteverkets möjlighet att förelägga arbetsgivare att lämna uppgift om arbetsställenummer, se avsnitt 23.2.12.

**Engångsbelopp pga. personskada**

I de fall då kontrolluppgiften avser en ersättning med ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § IL ska t.o.m. taxeringsår 2006 i kontrolluppgiften anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår, se prop. 2004/05:113 s. 54.

Uppgifterna behövs för kontroll av att rätt belopp tas upp som intäkt. Enligt 11 kap. 38 § IL ska endast 60 % av engångsbelopp tas upp till beskattning. För samma skada får dock den del som inte tas upp inte överstiga 15 prisbasbelopp.

**Pensionsförsäkring ej i tjänsten**

I de fall kontrolluppgiften avser ersättning på grund av en pensionsförsäkring som har tagits på annat sätt än i samband med tjänst ska kontrolluppgiften innehålla uppgift om tidigare och nuvarande ägare till försäkringen samt om hur äganderätten har övergått och vem som har förfoganderätten till försäkringen.

**Avgift för löntagares pensionering**

Om arbetsgivare gjort avdrag för kostnad för löntagares eller hans efterlevandes pensionering från lönen ska, enligt 5 kap. 5 § förordningen, i kontrolluppgiften anges bruttolönen och vad som dragits av. Sådan avgift är avdragsgill för den anställde enligt 12 kap. 34 § IL.

**Mätnings- och granskningsavgifter**

Arbetsgivare kan även redovisa sådana mätnings- och granskningsavgifter, dvs. fackföreningarnas kostnader för arbete med ackordsmätning, som är avdragsgilla för den anställde. Detta uppgiftslämnande är frivilligt för arbetsgivaren, men uppgifterna kan underlätta för den anställde vid taxeringen. I vissa kollektivavtal under 2007 har dessa avgifter ersatts av andra avgifter som inte är avdragsgilla för den anställde, t.ex. kompetensavgift, vilka inte ska redovisas i kontrolluppgiften.

Vissa uppräknade intäkter jämställs med utgiven ersättning enligt 6 kap. 6 § LSK.

**Avskattning av pensionssparkonto**

1. Behållning på pensionssparkonto som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 33 § IL. Här avses skattepliktig intäkt vid avskattning av pensionskonto.

**Avskattning av pensionsförsäkring**

2. Kapital hänförligt till en pensionsförsäkring eller ett sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § 2 st. IL som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 19 § eller 19 a § IL. Här avses skattepliktig intäkt vid avskattning av pensionsförsäkring.

3. Belopp som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst och som enligt en bestämmelse i IL eller annan lag ska anses som utbetalt. Här avses t.ex. ändring av en pensionsförsäkring i strid med 58 kap. 17 § IL.

**Arbetsgivaravgifter och SLF**

I kontrolluppgiften ska det anges om den uppgiftsskyldige ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL på de ersättningar och förmåner som omfattas av uppgiftsskyldigheten. Även i

fråga om allmän löneavgift, som i praktiken behandlas som en del av arbetsgivaravgifterna gäller enligt 1 kap. 6 § LSK vad som i fråga om avgifter enligt SAL är föreskrivet i LSK.

Fullgörandet av denna skyldighet styrs i praktiken av

- vilken ruta i kontrolluppgiften som ersättningen eller förmånen redovisas i (kod 03 innebär normalt avgiftspliktig ersättning),
- mottagarens ålder (särreglerna för anställda som är 18–24 år resp. som fyllt 65 år), och
- beloppets storlek (belopp under 1 000 kr per år medför generellt inga arbetsgivaravgifter etc. och i vissa fall gäller högre beloppsgräns t.ex. för idrottsföreningar och privata arbetsgivare).

Det saknar betydelse vid uppgiftslämnandet om arbetsgivaren fullgjort sin skyldighet att betala arbetsgivaravgifterna etc.

**Traktamente och bilersättning**

Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente eller bilersättning, för vilka skatteavdrag inte ska göras, fullgörs uppgiftsskyldigheten av förenklingsskäl enbart med kryssmarkering. Detta gäller ersättning för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § första och andra styckena IL (resor i tjänsten), och för vilka skatteavdrag inte ska göras enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL (ökade levnadskostnader eller kostnader i arbetet).

**”Tyst kvittning”**

Sådan ersättning är fortfarande skattepliktig inkomst enligt IL men enligt 3 kap. 4 § LSK behöver uppgift lämnas i inkomstdeklaration om sådan kostnadsersättning endast i den utsträckning motsvarande avdrag görs för ökade levnadskostnader.

**Traktamente m.m. över schablon**

Ersättning för ökade levnadskostnader eller tjänsteresor etc. som ska ligga till grund för beräkning av skatteavdrag, därför att ersättningen överstiger avdragsgilla belopp för den anställde (8 kap. 19 och 20 §§ SBL), ska i kontrolluppgiften redovisas som lön.

**Tjänsteresa**

Har ersättning för ökade levnadskostnader som enligt 8 kap. 9 § SBL inte ska ligga till grund för beräkning av skatteavdrag utgått för en eller flera tjänsteresor som omfattat en sammanhängande period av mer än tre månader, ska detta anges med kryssmarkering på blanketten, liksom att den även ska innehålla upplysning om i vad mån fråga är om inrikes eller utrikes förrättning.

**Utlägg för logi och resor**

Med kryssmarkering redovisas även om arbetsgivaren stått för utgifter för logi vid resor i tjänsten samt utgifter för resor som

företagits med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil, dvs. utlägg för hotell, flyg, buss och taxi etc.

Med utlägg avses att den anställde tillfälligt lagt ut pengar för arbetsgivarens räkning. Det ska då finnas ett kvitto som uppfyller bokföringslagens krav på hur en verifikation ska vara utformad, vilket ska sparas av arbetsgivaren som underlag för bokföringen.

Vad som ska redovisas i kontrolluppgift i fråga om kostnadsersättningar som utbetalats med anledning av en anställds tjänsteresa finns närmare redovisat under punkt 15 i Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader (SKV M 2005:30 för taxeringsår 2007 resp. SKV M 2006:24 fr.o.m. 2008 års taxering).

**Enbart kostnadsersättning**

Kontrolluppgift ska, om utbetalt belopp överstiger aktuellt gränsvärde, lämnas även om den som utfört arbetet inte fått någon lön utan endast fått kostnadsersättning etc. som ska kryssmarkeras i kontrolluppgiften. Detta kan bli aktuellt t.ex. vid ideellt arbete.

#### 23.2.4.3 Värdering av ersättningar och förmåner

Värdet av ersättningar och förmåner som har getts ut i annat än pengar beräknas i normalfallet i enlighet med bestämmelserna i 61 kap. IL.

**Marknadsvärdet**

Enligt huvudregeln i 61 kap. IL gäller marknadsvärdet, dvs. det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. För vissa förmåner gäller dock en schabloniserad värdering, t.ex. bil- och kostförmån.

**Bilförmån**

Enligt 5 kap. 3 § förordningen ska i fråga om bilförmån uppgift lämnas om

1. bilmodell,
2. nedsättning av värdet av bilförmånen, exklusive drivmedel, på grund av att den skattskyldige utgett ersättning för förmånen,
3. värdet av bilförmånen, exklusive drivmedel, efter nedsättning enligt 2,
4. värdet av drivmedelsförmån enligt 61 kap. 10 § IL, och
5. antalet kilometer tjänstekörning som ersättning för kostnader för drivmedel för resa i tjänsten med förmånsbil avser.

Enligt övergångsbestämmelserna till förordningen ska i fråga om bilförmån i förekommande fall årsmodell uppges för bil som tillverkats före den 1 januari 2002.

Vidare finns i kontrolluppgiften en separat ruta för antal månader med bilförmån. Jfr 6 kap. 6 § p. 2 LSK.

Närmare anvisningar som rör uppgiftsskyldigheten för bilförmån finns i SKV M 2005:31 om värdering av bilförmån vid 2007 års taxering, under punkt 5.

**Avrundning**

Värdet av bilförmån exklusive drivmedelsförmån bör i enlighet med Skatteverkets allmänna råd avrundas nedåt till närmast helt hundratal kronor i kontrolluppgiften, dvs. avrundningen sker på årsbasis. Det kan noteras att motsvarande avrundningsregel saknas i beräkningsreglerna enligt IL.

**Drivmedelsförmån**

Förmån av fritt drivmedel anses enligt 10 kap. 10 § IL åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo. Det innebär att den som får bensin (tankar bilen) i januari blir skattskyldig för denna i februari. En kontrolluppgift för kalenderår 2007 ska således omfatta bensin som den anställde tankat under perioden december 2006–november 2007. Bakgrunden till denna lagstadgade eftersläpning är att arbetsgivaren som regel får drivmedelsfakturan, där den anställdes tankningar redovisas, först månaden efter tankningen skett.

**Uppräkning med 1,2**

Vid taxeringen beräknas förmånen enligt 61 kap. 10 § IL till marknadsvärdet (aktuellt pris på orten för konsument inklusive mervärdesskatt) multiplicerat med 1,2. Detta uppräknade värde används även vid skatteavdrag och redovisas i kontrolluppgiften. Arbetsgivaren ska dock i skattedeklarationen redovisa och betala arbetsgivaravgifter på marknadsvärdet utan uppräkning.

**Justering av förmånsvärde**

Vid beräkning av värdet av kost- och bilförmån får bestämmelserna i 61 kap. 18, 19 och 19 b §§ IL tillämpas endast i enlighet med beslut av Skatteverket med stöd av 9 kap. 2 § andra stycket SBL. Justering av förmånsvärde för kost- eller bilförmån får således göras av arbetsgivaren endast efter beslut.

Enligt 5 kap. 4 § förordningen får Skatteverket meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift om bilförmån som avser testbilar eller miljöbilar, och kostförmån.

**Bostadsförmån**

Värdet av bostadsförmån här i landet, som inte utgör semesterbostad, ska beräknas i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 15 och 16 §§ SBL. Sådan bostadsförmån ska i kontrolluppgiften därmed värderas schablonmässigt enligt värdetabeller eller i förekommande fall enligt Skatteverkets beslut om justering enligt 9 kap. 2 § SBL. Detta innebär att det värde som arbetsgivaren ska ange i kontrolluppgiften avseende bostadsförmån ofta avviker från det skattepliktiga värdet enligt IL som gäller vid den anställdes taxering.

**Småhusenhet**

Enligt 5 kap. 1 § förordningen ska anges om bostaden är belägen på taxeringsenhet som i fastighetstaxeringslagen benämns småhusenhet, vilket fullgörs med kryssmarkering.

**Fri parkering**

Förmån av fri parkering ska utöver själva förmånsbeloppet enligt 5 kap. 6 § förordningen även redovisas med särskild kryssmarkering i kontrolluppgiften.

**Hushållsarbete**

Förmån av hushållsarbete enligt lagen (2007:1123) om skattereduktion för hushållsarbete ska fr.o.m. taxeringsår 2009 redovisas både som skattepliktigt förmånsvärde och som underlag för den anställdes skattereduktion, jfr avsnitt 23.2.8. Om den anställde av sin nettolön betalat hela eller del av förmånens värde ska förmånsvärdet reduceras med betalt belopp.

**Sammanlagt värde**

Enligt 5 kap. 2 § förordningen ska uppgift om det sammanlagda värdet av andra förmåner än bilförmån lämnas.

### 23.2.5 Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, 7 kap. LSK

Kontrolluppgift ska lämnas endast i vissa fall för ersättningar och förmåner som ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.

**Näringsidkare och juridiska personer**

Kontrolluppgift ska i nedan uppräknade fall lämnas för enskilda näringsidkare och i fall som avses i punkt 1 och 4 juridiska personer av den som har gett ut ersättningen eller förmånen.

**Mottagare utan F-skatt**

1. Ersättning och förmån som har getts ut för arbete och som utgivaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från. Om ersättning för arbete om minst 1 000 kr under ett kalenderår utbetalas till en näringsidkare eller juridisk person, t.ex. aktiebolag, handelsbolag eller förening, som inte har F-skattsedel ska utbetalaren innehålla preliminär skatt med normalt 30 %. Om ersättning för arbete utbetalas till en enskild näringsidkare som har FA-skattsedel ska ett

motsvarande skatteavdrag göras om mottagaren inte skriftligen åberopar F-skattsedeln.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift föreligger i dessa fall oavsett om skatt innehållits eller inte.

**Sjukpenning m.m.**

2. Sjukpenning och annan sådan ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL. När det gäller sjukpenning, rehabiliteringspenning och smittbärarpenning ska Försäkringskassan eller annan utbetalare lämna kontrolluppgift även om mottagaren har F-skattsedel.

**Näringsbidrag**

3. Näringsbidrag eller annat stöd eller efterskänkt belopp till näringsidkare som avses i 29 kap. IL.

**Nyttjanderätt, royalty**

4. Betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Här avses royalty och annan liknande ersättning. Observera att royalty inte anses som ersättning för arbete eller utgör intäkt av tjänst, såvida den inte utbetalas för utfört arbete i ett anställnings- eller uppdragsförhållande. Även för personer som utan uppdragsförhållande har utfört enstaka konstnärligt, litterärt, vetenskapligt etc. arbete kan ersättningen utgöra inkomst av tjänst. Detta gäller även ärvd royalty om den ursprungliga förvärvskällan varit tjänst.

### 23.2.6 Kontrolluppgift om ränta, 8 kap. LSK

De regler som tas upp här avser främst skyldighet att lämna kontrolluppgift för

- ränta för vilken utbetalaren varit skyldig att innehålla preliminär skatt enligt SBL, samt
- ränta i övrigt som en arbetsgivare betalat till eller erhållit från en anställd etc.

När det gäller skyldighet att lämna kontrolluppgift i övrigt för räntor och utdelningar etc. hänvisas till broschyren Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m. (SKV 373).

**Ränteinkomster**

Kontrolluppgift om ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta.

Uppgiftsskyldiga är

1. andra juridiska personer än dödsbon, och
2. fysiska personer – och fr.o.m. taxeringen 2007 även dödsbon – om utbetald eller tillgodoräknad ränta utgör utgift i en näringsverksamhet som personen eller dödsboet bedriver.

Reglerna om vem som är skyldig att göra skatteavdrag enligt SBL från ränta och utdelning framgår av avsnitt 6.4.

**Ränteutgifter**

Kontrolluppgift om ränteutgifter och skulder ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har mottagit ränta.

Uppgiftsskyldiga är

1. andra juridiska personer än dödsbon, och
2. fysiska personer – och fr.o.m. taxeringen 2007 även dödsbon – om räntan utgör inkomst i en näringsverksamhet som personen eller dödsboet bedriver.

En enskild person som endast har mottagit dröjsmålsränta behöver inte lämna kontrolluppgift.

Kontrolluppgift om skuld ska, även om någon ränta inte har mottagits, lämnas av den som yrkesmässigt bedriver utlånings- eller kreditgivningsverksamhet.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om mottagen ränta och skuldens storlek vid årets utgång. Om någon del av räntan har betalats i förskott, ska uppgift lämnas endast om den del av räntan som avser tiden till och med den 31 januari taxeringsåret.

Kontrolluppgift om ränta behöver inte lämnas om den sammanlagda räntan för en person understiger 100 kronor under året.

Kontrolluppgift om ränteutgifter och skulder ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som mottagit ränta. Uppgiftsskyldiga är här alla andra juridiska personer än dödsbon, och fysiska personer, om räntan utgör inkomst i bedriven näringsverksamhet.

**Lån till anställda**

Uppgiftsskyldighet för utgiftsränta föreligger även för ränta som en anställd har betalat till sin arbetsgivare. Sådan ränta anges i separat kontrolluppgift för ränteutgift och skuld (KU25). I denna kontrolluppgift anges även, som avdragsgillt belopp under inkomst av kapital, eventuell skattepliktig ränteförmån den anställde fått.

**ISIN-nummer**

En kontrolluppgift enligt 8–10 kap. LSK ska innehålla uppgift om fordringsrättens eller delägarrättens ISIN-nummer (International Security Identification Number) om sådant nummer finns, se Skatteverkets föreskrifter om kontrolluppgifter i inkomstslaget kapital, SKVFS 2007:29.

### 23.2.7 Kontrolluppgift om avkastning m.m., 9 kap. LSK

Kontrolluppgift ska lämnas om utdelning och ränta på samt innehav av delägarrätter, t.ex. aktier. Uppgift om utdelning eller ränta ska lämnas för sådana fysiska personer och dödsbon som har mottagit eller tillgodoräknats utdelningen eller räntan.

Kontrolluppgiften ska lämnas av

1. den som betalat ut eller tillgodoräknat utdelningen eller räntan eller annan avkastning, och
2. värdepappersinstitut eller andra hos vilka delägarrätter förvaras i depå eller är registrerade på konto, om inte uppgift ska lämnas enligt 1.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om utbetald eller tillgodoräknad utdelning och ränta etc. samt innehavet av delägarrätten vid årets utgång.

Om en depå eller ett konto innehas av fler än fem personer och en person förfogar över depån eller kontot, behöver uppgift lämnas endast för den person som förfogar över depån eller kontot.

Reglerna om vem som är skyldig att göra skatteavdrag enligt SBL från utdelning m.m. framgår av avsnitt 6.4.

### 23.2.8 Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden, 11 kap. LSK

**Hyresersättning för lokaler**

Kontrolluppgift ska enligt 11 kap. 3 § lämnas om hyresersättning eller annan förmån som arbetsgivare har gett ut till en anställd för att denne till arbetsgivaren upplåtit en privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt anges av arbetsgivare. Det gäller ersättning för upplåtelse av bostad, garage, mark etc. Ersättningen utgör inkomst av kapital för den anställde, men redovisas ändå i lönekontrolluppgiften.

**Avgift till fackförening t.o.m. 2006**

Särskild kontrolluppgift skulle t.o.m. taxeringsår 2007 enligt 11 kap. 9 § lämnas om betald medlemsavgift till arbetstagarorganisation. Sådan särskild kontrolluppgift låg till grund för beräkning av skattereduktion med 25 % av medlemsavgiften enligt 65 kap. 11 a § IL. Enligt SFS 2006:1519 ska vid 2007 års

taxering sådan kontrolluppgift inte uppta avgift till fackförening som betalats efter den 8 december 2006 och som belöper sig på tid efter den 31 december 2006.

**Avgift till A-kassa t.o.m. 2006**

Särskild kontrolluppgift skulle t.o.m. taxeringsår 2007 även lämnas om betald medlemsavgift till arbetslöshetskassa. Sådan särskild kontrolluppgift låg till grund för beräkning av skattereduktion med 40 % av avgiften enligt 65 kap. 11 b § IL. Enligt SFS 2006:1519 ska vid 2007 års taxering sådan kontrolluppgift inte uppta avgift till arbetslöshetskassa som betalats efter den 8 december 2006 och som belöper sig på tid efter den 31 december 2006

**Skattereduktion hushållsarbete**

Enligt 11 kap. 9 § LSK ska fr.o.m. taxeringsår 2009 i kontrolluppgift anges underlag för skattereduktion avseende sådan förmån som avses i 4 § lagen (2007:1123) om skattereduktion för hushållsarbete. Om den anställde av sin nettolön betalat hela eller del av förmånens värde ska förmånsvärdet reduceras med betalt belopp medan underlaget för skattereduktion anges utan reducering, se SKV M 2008:3 avsnitt 6.2.

### 23.2.9 Kontrolluppgiftsskyldighet vid utlandstransaktioner, 12 kap. LSK

**Begränsat skattskyldiga**

Kontrolluppgifter bl.a. om tjänsteinkomst (6 kap.) och ränteinkomst (8 kap. 1–6 §§) ska lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Med begränsat skattskyldiga avses, enligt 3 kap. 17 § IL, den som inte är obegränsat skattskyldig, dvs. i princip alla fysiska personer i världen som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. I 3 kap. 3–5 §§ IL definieras vilka fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga här. Primärt avses den som är bosatt i Sverige, vistas här stadigvarande eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare har varit bosatt här.

**Beskickning, konsulat**

Begränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 17 § IL även de som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige, makar och barn till dem samt deras personliga tjänare.

**Skatteregistreringsnummer**

I kontrolluppgiften ska, utöver de uppgifter som anges i 6 och 8 kap., uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt i kontrolluppgift enligt 6 kap. LSK om mottagarens medborgarskap.

Uppgift om skatteregistreringsnummer behöver endast lämnas för avtalsförbindelser som har upprättats den 1 januari 2004 eller senare, eller vid avsaknad av avtalsförbindelse, transak-

tioner som har utförts den 1 januari 2004 eller senare. Enligt övergångsreglerna tillämpas dock denna regel – dvs. sådan uppgiftsskyldighet uppkommer – först vid 2007 års taxering.

**Utländsk arbetsgivare**

Även utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt LSK. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter här ska således registrera sig hos Skatteverket. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska dock inte göra skatteavdrag enligt SBL för anställda eller uppdragstagare.

En utländsk arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige har samma skyldigheter som en svensk arbetsgivare.

**Fast driftställe**

Med begreppet fast driftställe, som definieras i 2 kap. 29 § IL, avses primärt en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs, t.ex. plats för företagsledning, filial, kontor eller fabrik.

**Royalty**

Kontrolluppgift om royalty och liknande ersättningar ska även lämnas för enskilda näringsidkare och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga. Utöver utbetald ersättning ska uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande.

Kontrolluppgift enligt 12 kap. 2 och 3 §§ LSK ska enligt 11 kap. 1 § förordningen endast lämnas i den utsträckning och omfattning som Skatteverket föreskriver.

### 23.2.10 Gemensamma bestämmelser om kontrolluppgifter, 14 kap. LSK

#### 23.2.10.1 Tidpunkt och sätt för lämnande av kontrolluppgift

**31 januari**

Kontrolluppgift om ersättningar som avser ett kalenderår ska lämnas till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande år. Om den 31 januari infaller under en lördag eller söndag får uppgifterna i enlighet med lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid lämnas senast nästa vardag.

**Kalenderår, kontantprincipen**

Kontrolluppgift ska normalt avse föregående kalenderår. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster under tjänst tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Regeln gäller både kontanta ersättningar och naturaförmåner, med undantag för drivmedelsförmån (en månads förskjutning). Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna.

För inkomst av kapital gäller enligt 41 kap. 8 § IL att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras. Sådana bankräntor som tillgodoräknas insättaren per den 31 december anses disponibla den dagen, oavsett om mottagaren i praktiken kunnat disponera räntan den dagen eller inte. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna.

**Formulär**

Kontrolluppgifter ska lämnas enligt av Skatteverket fastställda formulär. En arbetsgivare eller annan uppgiftslämnare kan således inte lämna uppgifter till Skatteverket på någon annan blankett eller på annat sätt.

**Blanketter**

Enligt 8 kap. 4 § förordningen ska Skatteverket fastställa formulär för kontrolluppgifter och sammandrag, som ska tillhandahållas kostnadsfritt. Verket får även tillhandahålla blanketter hos andra statliga eller kommunala organ eller på annat lämpligt sätt.

Skatteverkets utformning av blanketterna blir i praktiken avgörande för vilka uppgifter som utbetalarna anses skyldiga att lämna obligatoriskt.

**Filöverföring, datamedia**

Kontrolluppgifterna lämnas numera lämpligen via överföring av filer via Internet. Uppgifterna kan även upprättas med hjälp av särskilt PC-program för registrering av kontrolluppgifter som lämnas via CD, diskett eller annat datamedium.

#### 23.2.10.2 Kontrolluppgifternas innehåll

**Identifikations-uppgifter**

En kontrolluppgift ska, utöver vad som följer av bestämmelserna i 6–13 kap., innehålla identifikationsuppgifter både för den uppgiftsskyldige och för den kontrolluppgiften avser.

Enligt 8 kap. 1 § förordningen ska kontrolluppgift innehålla följande identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och för den kontrolluppgiften avser; namn, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer (om sådant nummer finns), samt postadress.

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK ska om person- eller samordningsnummer saknas för den som uppgiften avser, i stället innehålla uppgift om födelsedatum och födelseort. Denna regel tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

Samordningsnummer enligt 18 a § folkbokföringslagen tilldelas efter begäran från en myndighet en person som inte är eller har varit folkbokförd. Numret är konstruerat som ett

personnummer, med den skillnaden att födelsedagen adderats med talet 60.

**Undantag**

Enligt 11 kap. 2 § förordningen får Skatteverket föreskriva eller i enskilda fall medge att sådana identifikationsuppgifter som verket inte behöver för att fatta riktiga beslut om taxering, beskattning och pensionsgrundande inkomst får uteslutas ur den kontrolluppgift som lämnas till verket. Uppgifterna får dock inte uteslutas ur ett sådant meddelande som enligt 15 kap. 1 § LSK ska lämnas till den som uppgiften avser.

**Avdragen skatt**

Kontrolluppgift ska även innehålla uppgift om avdragen skatt enligt SBL och innehållen utländsk källskatt. I fråga om utländsk källskatt t.ex. på kapitalinkomst ska uppgift om skatten lämnas som upplysning och uppgiftslämnaren behöver inte känna till om den är avräkningsbar eller inte, jfr prop. 2001/02:25 s. 198.

Mottagaren tillgodoräknas i normalfallet det skattebelopp som utbetalaren redovisat i kontrolluppgiften. Det är därför av stor vikt att rätt belopp anges. Ett skatteavdrag kan aldrig överstiga den kontanta bruttoersättning som avdraget gjorts från. Om en anställd inte får någon kontant ersättning utan endast förmåner, t.ex. fri bil och fri kost, kan något skatteavdrag inte göras.

Det förekommer att arbetsgivare redovisar anställdas egna skatteinbetalningar, t.ex. företagsledares egen ”fyllnadsinbetalning” som kvittats mot en fordran på bolaget, som avdragen skatt. Sådan skattebetalning ska dock inte redovisas i kontrolluppgiften då det inte är fråga om avdragen skatt enligt SBL.

I vissa fall tillgodoräknas inte den skatt som arbetsgivaren angivit i kontrolluppgiften, t.ex. i vissa fall skatt som redovisats för företagsledare i ett aktiebolag som inte betalat in skatten till Skatteverket eller för skatteavdrag i övrigt som bedömts vara fiktiva. Se vidare avsnitt 6.10.3 angående gottskrivning av skatt.

**Företagsledare, närstående, delägare**

I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som enligt 56 kap. 2–5 §§ IL ska behandlas som fåmansföretag, ska det anges med kryssmarkering om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget. Begreppen delägare och företagsledare definieras i 56 kap. 6 § IL och närstående i 2 kap. 22 § IL.

#### 23.2.10.3 Sammandrag av kontrolluppgifter

**Sammandrag**

Den som lämnar kontrolluppgift på pappersblankett ska även lämna ett sammandrag av kontrolluppgifterna, vilket således inte gäller den som lämnar kontrolluppgifter via datamedium.

**Identifikations-uppgifter**

Ett sammandrag ska innehålla identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige. Enligt 8 kap. 3 § förordningen ska sammandrag av kontrolluppgifter bl.a. innehålla följande identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige: namn; personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer om sådant finns, samt postadress.

**Antal KU**

Sammandraget ska även innehålla uppgift om antalet lämnade kontrolluppgifter.

**Avdragen skatt och arbetsgivar-avgifter**

Enligt 14 kap. 10 § LSK ska sammandraget även innehålla uppgift om det sammanlagda beloppet av avdragen skatt enligt SBL och innehållen utländsk källskatt, samt uppgift om det sammanlagda beloppet av redovisade arbetsgivaravgifter. Skatteverket kan dock i enlighet med 11 kap. 3 § förordningen meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna sammandrag av kontrolluppgifterna och om innehållet i dem, och enligt Skatteverkets föreskrift RSFS 2003:16 ska nämnda uppgifter inte lämnas.

**Underskrift**

Sammandraget ska undertecknas av en kontaktperson för arbetsgivaren. Det behöver således inte, till skillnad från vad som gäller bl.a. för skattedeklaration, vara undertecknat av arbetsgivaren själv, eller i fråga om juridisk person en firmatecknare etc.

Det är viktigt att lämnade kontrolluppgifter på pappersblankett alltid åtföljs av ett undertecknat sammandrag, bl.a. för att Skatteverket ska kunna kontrollera att alla uppgifter kommit fram och att de kommer från den angivna uppgiftslämnaren.

### 23.2.11 Annan uppgiftsskyldighet, 15 kap. LSK

#### 23.2.11.1 Uppgifter till den skattskyldige

**Meddelande till anställda m.fl.**

Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt någon bestämmelse i 6–11 kap. ska senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller översända ett meddelande med de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften till den som uppgiften avser.

Denna skyldighet behöver inte fullgöras med en kopia av den kontrolluppgift som lämnas till Skatteverket utan kan t.ex. full-

göras genom att de ackumulerade beloppen för bruttolön, förmåner, kostnadsersättningar och skatteavdrag redovisas på inkomstårets sista lönespecifikation.

#### 23.2.11.2 Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige

Den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6–12 kap. LSK ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras med anledning av rättshandlingen.

Regelns syfte är främst att inlåningsinstitut och betalningsförmedlare ska få tillräckliga identifikationsuppgifter för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Regeln kan även bli tillämplig på rättshandlingar t.ex. mellan en uppdragsgivare och en uppdragstagare.

**Kundtrohetsrabatt**

**Förmån från utländsk utgivare**

Den som har utnyttjat en sådan förmån som avses i 6 kap. 3 § LSK (kundtrohetsrabatt) eller mottagit en sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § LSK (förmån från utländsk utgivare) ska lämna uppgift till den kontrolluppgiftsskyldige.

Den anställde ska lämna uppgift till arbetsgivaren om förmånens eller ersättningens art och omfattning och under vilken månad den har erhållits. Uppgifterna ska lämnas skriftligen eller på liknande sätt, t.ex. via e-mail, dock inte muntligen. Det är viktigt att arbetsgivaren daterar och sparar de uppgifter som den anställde lämnar.

**Senast 15 januari**

Uppgifterna ska lämnas till arbetsgivaren senast månaden efter det att förmånen erhållits, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Tidpunkten är vald så att arbetsgivaren ska ha möjlighet att lämna en korrekt kontrolluppgift i rätt tid, dvs. senast den 31 januari. Bakgrunden till regeln är att arbetsgivaren i dessa fall inte kan förväntas ha kännedom om när den anställde i förekommande fall åtnjuter förmånen i fråga, eller värdet på den.

**Anmälan till Skatteverket**

Om en anställd etc. inte fullgör sin skyldighet enligt ovan ska arbetsgivaren snarast anmäla detta till Skatteverket, som enligt 17 kap. 1 § LSK kan förelägga den anställde att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. En förutsättning för anmälan är naturligtvis att arbetsgivaren på annat sätt fått kännedom om den anställdes förmån.

### 23.2.12 Förelägganden, 17 kap. LSK

I grunden finns två syften med här aktuella förelägganden;

- få en försumlig arbetsgivare, uppdragsgivare eller annan utbetalare att lämna kontrolluppgifter som redan skulle ha lämnats obligatoriskt, alternativt att komplettera dessa (1 §), eller
- inhämta uppgifter om utbetalningar, avtal eller andra rättshandlingar utöver de som ska lämnas obligatoriskt (3–5 §§).

**Upprätta eller komplettera kontrolluppgift**

Skatteverket får förelägga den som inte har lämnat bl.a. föreskriven kontrolluppgift, eller som har lämnat ofullständig uppgift, att lämna eller komplettera uppgiften. Detsamma gäller lämnande av särskilda uppgifter eller andra uppgifter som är föreskrivna i LSK.

Har kontrolluppgift, sammandrag eller meddelande till den anställde sålunda inte lämnats eller inte upprättats korrekt, får Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att lämna eller komplettera uppgifterna. En arbetsgivare kan således föreläggas att t.ex. komplettera redan lämnade kontrolluppgifter om viss skattepliktig förmån som de anställda åtnjutit inte redovisats. En arbetsgivare, eller annan utbetalare, kan även föreläggas att lämna motsvarande uppgifter till betalningsmottagarna som de uppgifter Skatteverket ska erhålla enligt 15 kap. 1 § LSK.

**Arbetsställenummer**

Ett föreläggande får inte enbart avse komplettering av en kontrolluppgift med arbetsställenummer enligt 6 kap. 6 § 6 LSK. Ett sådant föreläggande görs i förekommande fall av SCB.

**Påminnelse**

Innan föreläggande sker kan Skatteverket påminna arbetsgivaren om försumligheten, t.ex. via telefonsamtal eller en formlös skriftlig anmodan.

Skatteverket får förelägga fysisk person och dödsbo i andra fall än som avses i 7 eller 8 kap. att lämna kontrolluppgift om

**Näringsidkare**

1. sådan ersättning för utfört arbete som har betalats till en namngiven näringsidkare, eller

**Låntagare**

2. ränta från och fordran på en namngiven låntagare.

**Bokföringsskyldig**

Skatteverket får vidare enligt 17 kap. 4 § LSK förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna en uppgift om en rättshandling mellan

honom och någon annan eller att visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling som rör rättshandlingen.

**Rättshandling**

Med rättshandling avses handling som har rättslig betydelse, t.ex. upprättande av avtal, utfärdande av fullmakt, uppsägning av kontrakt, fakturering av utfört arbete och betalning av skuld. Ett föreläggande kan även omfatta underlag för rättshandlingen, t.ex. tidrapporter som ligger till grund för en fakturering. En motsvarande möjlighet finns enligt 14 kap. 4 § SBL att förelägga bokföringsskyldiga m.fl. att lämna uppgifter som har betydelse för beskattning enligt SBL.

**Av betydelse för kontrollen**

Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av

1. att deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt av andra än den som föreläggs, eller
2. att uppgiftsskyldighet enligt denna lag kan fullgöras av andra än den som föreläggs.

**Tredjemans-föreläggande**

Tredjemansföreläggande ska kunna användas för att kontrollera att uppgiftsskyldighet, dvs. deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet, har fullgjorts eller förutsättningar finns att fullgöra den. I det sistnämnda ligger att tredjemansföreläggande även får avse innevarande år. Föreläggandet kan även avse tid före beskattningsåret.

Om det finns särskilda skäl får vidare fysiska personer och dödsbon som inte är näringsidkare föreläggas att lämna uppgifter om tredje man i motsvarande omfattning som enligt 17 kap. 4 § LSK.

**Tidpunkt och sätt**

Uppgift som ska lämnas efter föreläggande ska lämnas på det sätt och inom den tid som anges i föreläggandet. Enligt 10 kap. 1 § förordningen ska den som förelagts att lämna uppgift ges minst fem dagar att följa föreläggandet.

**Undanta viss uppgift**

En allmän förvaltningsdomstol får efter ansökan av den som enligt bestämmelserna i 17 kap. 3–5 §§ LSK har förelagts att lämna uppgift, besluta att viss uppgift ska undantas från föreläggandet. Bestämmelserna i 3 kap. 13–14 c §§ taxeringslagen ska då tillämpas.

**KR-domar**

Här redovisas några KR-domar som tar upp frågan om undantagande av uppgifter som berör anställdas löneförmåner m.m. Kammarrätten i Stockholm (dom 2006-07-21, mål nr 4479-06) har i ärende gällande 17 kap. 4 § LSK inte godtagit flygbolags begäran att undanta uppgifter gällande skattskyldigs konto för bonuspoäng. Samma kammarrätt har inte heller godtagit flyg-

bolags begäran att undanta vissa uppgifter om passagerarlistor i samband med utredning av skattskyldigs taxering under tjänst (dom 2005-04-12, mål nr 2058-05). Kammarrätten i Jönköping (dom 2003-12-18, mål nr 2707-02) har inte godtagit mobiltelefonföretags begäran att undanta handlingar från revision enligt 3 kap. 13 § TL gällande anställdas telefonsamtal.

**Tystnadsplikt, skyddsintresse**

Beslut om föreläggande får enligt 19 kap. 3 § LSK inte överklagas. Däremot kan den som föreläggs att lämna uppgift ansöka hos länsrätten om att uppgift eller handling ska undantas från föreläggandet. Här avses t.ex. handlingar vars innehåll personer med tystnadsplikt inte behöver vittna om. Vidare får sådana handlingar undantas som har ett betydande skyddsintresse och där innehållet på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom, och där skyddsintresset är större än handlingens betydelse för kontrollen.

**Vite**

Om det finns anledning att anta att ett föreläggande inte följs, får det förenas med vite. Vite får dock inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten.

Vid prövning av en ansökan om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas. I övrigt gäller lag (1985:206) om viten.

**Brottsmisstanke**

Om det finns anledning att anta att den uppgiftsskyldige eller, om den uppgiftsskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den uppgiftsskyldige har begått brott, får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att lämna en uppgift om uppgiften kan användas i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

Frågeställningen utvecklas i prop. 2001/02:25, s. 205. Lagrådet har anfört rättssäkerhetsprincipen att ingen ska vara skyldig att medverka till att han själv åtalas och döms för brott.

> ”Regeringen anser dock att det finns skäl att … utvidga vitesförbudet till att avse även situationer där föreläggandet avser uppgifter om annan än den förelagde. Exempelvis kan en arbetsgivare komma att avslöja sig själv om han föreläggs att lämna uppgifter om arbetstagare som avslöjar att han använt sig av så kallad svart arbetskraft. Det ska han inte vara tvungen att göra.”

**Skattebrottsenheten**

Om Skatteverket avser att utfärda föreläggande enligt 17 kap. 1–5 §§ LSK, ska enligt 10 kap. 2 § förordningen, fr.o.m. den 1 juli 2006, en enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får

förenas med vite. Detta innebär att kontakt med skattebrottsenheten kan aktualiseras i samband med föreläggande.

### 23.2.13 Undantag från uppgiftsskyldighet, 18 kap. LSK

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna en kontrolluppgift eller en förbindelse enligt en bestämmelse i 6–13 kap. om

1. undantaget inte kan antas komma att försvåra kontrollen av att deklarationsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt,
2. uppgiften saknar betydelse för beskattning enligt SINK (utomlands bosatta personer) eller A-SINK (utomlands bosatta artister m.fl.),
3. uppgiften saknar betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst, och
4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Rätten att föreskriva om undantag är generell och inte avsedd att användas som ett dispensinstrument i enskilda fall. Om t.ex. olika uppgiftslämnare kan komma att betraktas som uppgiftsskyldiga för samma belopp eller rättshandling, men på olika grunder, kan undantag ges från uppgiftsskyldigheten.

### 23.2.14 Övriga bestämmelser, 19 kap. LSK

#### 23.2.14.1 Behöriga företrädare

**Företrädare för omyndiga m.fl.**

I 1 § anges vilka som är behöriga företrädare för personer, fysiska och juridiska, som inte själva kan fullgöra förpliktelserna enligt lagen.

Skyldigheten att lämna uppgifter enligt LSK ska fullgöras

1. för en omyndig, av en förmyndare eller sådan god man som har förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken beträffande rättshandling som omfattas av förmyndarens ansvar eller den gode mannens förordnande,
2. för en sådan person för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, av den gode mannen eller förvaltaren beträffande rättshandling som omfattas av förordnandet,

3. för en avliden person och hans dödsbo, av en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar, samt
4. för en annan juridisk person än ett dödsbo, av en ställföreträdare.

**Konkursförvaltare**

En konkursförvaltare har endast skyldighet att lämna kontrolluppgifter för lön som utbetalas och förmåner som tillhandahålls av konkursboet *efter* konkursdatum. Om konkursgäldenären underlåter att upprätta kontrolluppgifter t.ex. för sista verksamhetsåret medför detta ingen skyldighet för förvaltaren att i stället upprätta uppgifterna.

*Exempel*

Ett aktiebolag med anställd personal försätts i konkurs den 12 juli och konkursförvaltaren driver verksamheten vidare med anställda till den 30 november samma år. Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter för perioden 1 januari–12 juli åligger konkursgäldenären, dvs. i detta fall ställföreträdarna för bolaget (VD och styrelseledamöter). Konkursförvaltaren har endast skyldighet att lämna kontrolluppgifter för löner och förmåner som utgetts under perioden 13 juli–30 november.

**Lönegaranti**

Staten svarar i viss utsträckning via s.k. garantibelopp enligt lönegarantilagen för betalning av anställds fordran hos en arbetsgivare som har försatts i konkurs. Enligt 7 § lönegarantiförordningen (1992:501) fullgör länsstyrelsen beträffande garantibelopp arbetsgivarens skyldigheter bl.a. i fråga om skatteavdrag och kontrolluppgift för inkomsttaxeringen.

#### 23.2.14.2 Skyldighet att bevara underlag

**Skyldighet att föra anteckningar**

Den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är även skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att han har underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.

**Identifikation av uppdragstagare**

En förutsättning för att kunna fullgöra skyldigheten att lämna korrekta kontrolluppgifter är att utbetalaren har uppgifter om mottagarens namn och personnummer/födelsetid eller i förekommande fall den juridiska personens firmanamn och organisationsnummer.

**Bokförings-skyldiga**

För arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet innebär bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen att vissa underlag ska finnas, t.ex. verifikationer för utbetalningar av löner och

andra ersättningar där datum, belopp, vad ersättningen avser och mottagare ska framgå. En näringsidkare behöver dock ofta ha viss sidoordnad redovisning för sina anställda, som t.ex. omfattar tidssedlar, reseräkningar och andra underlag för utbetalda traktamenten etc., för att uppfylla kraven enligt LSK.

**Förmåner**

När det gäller förmåner i annan form än kontanter bör observeras att det skattepliktiga värdet ofta inte kan hämtas ur bokföringen.

*Exempel*

Ett företag äger en semesterbostad som utan hyresbetalning nyttjas privat av olika anställda. I bokföringen återfinns enbart kostnadsposter hänförliga till bostaden. Arbetsgivaren är här skyldig att föra separata anteckningar om vilka anställda som disponerar bostaden, vilka tidsperioder den nyttjas, samt hur förmånsvärdet har beräknats för respektive tidsperiod. Detta underlag kan i sin tur ingå i bokföringen som underlag för de arbetsgivaravgifter som ska betalas löpande under året, men underlaget ska oavsett detta finnas för att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet efter året och för Skatteverkets kontroll av den.

Skyldigheten att föra anteckningar enligt LSK går således i vissa avseenden utöver bokföringslagens krav.

**Ej bokförings-skyldiga**

Även för övriga arbetsgivare, t.ex. privatpersoner, gäller att underlag ska finnas för utgivna ersättningar eller andra förmåner, där datum, belopp och mottagarens namn, personnummer/födelsetid och adress ska framgå.

**Bevara underlag 6 år**

Enligt 12 kap. 1 § förordningen ska underlaget bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

**Bevara bokföring 10 år**

Den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen är skyldig att bevara räkenskapshandlingarna under 10 år.

**Fåmansföretag**

I sammanhanget kan erinras om att det i 3 kap. 20–22 §§ LSK finns regler om utökad uppgiftsskyldighet mellan fåmansföretag och delägare m.fl. som rör arbetsuppgifter i företaget, vad som tillskjutits eller tagits emot från företaget i form av pengar, varor eller annat, företagets kostnader för delägares m.fl. privata utgifter, rättshandlingar mellan parterna m.m.

**Skatteverkets förvaring och gallring**

Kontrolluppgifter som har lämnats till ledning för taxering eller upprättats eller för granskning omhändertagits för taxeringskontroll, ska, om de inte återlämnas, förstöras sedan sex år eller, i fråga om handlingar som avser ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, tio år har gått efter taxeringsårets utgång.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva att handlingarna ska bevaras under längre tid. Enligt 12 kap. 2 § förordningen ska handling inte gallras om den avser aktiebolag eller ekonomisk förening som har taxerats i Göteborgs kommun eller kommun som ligger i Östergötlands, Gotlands eller Västernorrlands län.

Handlingar som i annat fall upprättats vid taxeringsrevision får bevaras under längre tid om det behövs med hänsyn till omständigheterna.

## 23.3 Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter (KU14)

---

2 kap. 19 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP

23 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., A-SINK

11 kap. 1 § förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop. 2001/02:25 (lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter)

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:10) om skyldighet att lämna kontrolluppgift för begränsat skattskyldiga

---

I de fall en arbetsgivare i Sverige betalar ut en ersättning som inte ska beskattas här, ska arbetsgivaren normalt lämna en *Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter* i stället för den vanliga lönekontrolluppgiften KU10 (2 kap. 19 § LIP). Det kan också förekomma att en utländsk arbetsgivare lämnar särskild kontrolluppgift eller att både den särskilda kontrolluppgiften *och* vanlig lönekontrolluppgift ska lämnas samtidigt för samma person.

Den särskilda kontrolluppgiften har beteckningen KU14 (SKV 2303). Den finns också i en engelsk version, SKV 2309.

KU14 används främst som underlag för beräkning av pensionsgrundande inkomst för den som ska tillhöra den svenska socialförsäkringen när inkomsten inte beskattas här. Den används också som ett led i det internationella informationsutbytet när den anställdes inkomst kan komma att ligga till grund för beskattning i annat land.

KU14 kan förekomma både för personer som är obegränsat och för personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige.

Uppgifterna på KU14 förtrycks inte på deklarationsblanketten.

**TIN-nummer**

Från och med inkomståret 2005 ska det utländska skatteregistreringsnumret (Tax Identification Number, TIN-nummer) samt landskod anges i ruta 76 för den som är bosatt utomlands, om ett sådant nummer finns (12 kap. 2 § andra stycket LSK samt övergångsbestämmelserna punkten g).

På KU14 ska alltid ruta 81 (inkomsttagarens medborgarskap) och 90 (arbetslandet) vara ifyllda, dels som landskod, dels i klartext.

**Medborgarskap**

Om en anställd har fler än ett medborgarskap och ett av dem är svenskt, ska det svenska medborgarskapet anges. Om inget av medborgarskapen är svenskt men ett är nordiskt, anges detta. Om varken svenskt eller annat nordiskt medborgarskap finns, är det valfritt vilket av medborgarskapen som anges.

**Landskod**

Landskoderna framgår av broschyren Kontrolluppgifter – lön, förmåner m.m., SKV 304.

KU14 lämnas på samma sätt som lönekontrolluppgiften till Skatteverkets inläsningscentral (kontrolluppgift på datamedia) eller till arbetsgivarens skattekontor (kontrolluppgift på papper). Till kontrolluppgifter på papper ska dessutom bifogas ett sammandrag, SKV 2304, engelsk version SKV 2311. I förekommande fall förmedlar sedan Skatteverket kontrolluppgiften till den behöriga myndigheten i utlandet. Kontrolluppgiften skickas till det land som uppgetts som den anställdes utlandsadress i Skatteverkets BAS-register.

Nedan följer en genomgång av ett antal situationer när KU14 ska lämnas.

Socialförsäkrings- och socialavgiftsreglerna behandlas i avsnitt 7 och 8.

### 23.3.1 Svensk arbetsgivare

#### 23.3.1.1 Utsändning från Sverige

När en anställd sänds ut från Sverige för arbete i annat land kan han vara skattebefriad enligt bl.a. bestämmelserna i 3 kap. 9 § IL (sexmånaders- och ettårsregeln. Se även avsnitt 6.11.2.1). Skatteverket kan i sådana fall besluta att arbetsgivaren inte ska göra skatteavdrag (5 kap. 10 och 11 §§ SBL). Beslutet är preliminärt och det slutliga ställningstagandet görs vid inkomsttaxeringen. Även om den anställde inte ska beskattas i Sverige för inkomsten kan han ändå vara omfattad av den arbetsbaserade delen av socialförsäkringen på grund av reglerna i SofL, förordning 1408/71 eller en socialförsäkringskonvention.

Observera att inkomsten inte är skattefri när sexmånaders- respektive ettårsregeln är tillämplig. Det är den anställde som inte är skattskyldig i Sverige för inkomsten. Arbetsgivarens avgiftsskyldighet och skyldigheten att lämna kontrolluppgift påverkas inte.

I normalfallet omfattas en utsänd anställd av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen i högst 12 månader. Undantag gäller vid utsändningar inom EES-området där förlängning eller dispens medgetts enligt förordningens artikel 14.1b eller 17, eller vid utsändning enligt vissa konventioner. Utsändningstiden kan i dessa fall vara upp till 60 månader eller undantagsvis (vid dispens) mer.

**Statsanställd**

En statsanställd som sänds ut från Sverige är enligt SAL, förordning 1408/71 och de flesta konventioner omfattad av den svenska socialförsäkringen utan tidsbegränsning. Sexmånaders- och ettårsregeln är endast undantagsvis tillämpliga.

**Pensionsgrundande inkomst**

För att pensionsgrundande inkomst ska kunna tillgodoräknas den anställde och för att Skatteverket ska kunna kontrollera att arbetsgivaravgifter har betalats, ska arbetsgivaren lämna KU14 när skatteavdrag inte ska göras.

För den som är obegränsat skattskyldig i Sverige lämnas kontrolluppgift enligt bestämmelserna i 6 kap. LSK.

I utsändningsfallen ska ruta 91 samt någon av rutorna 92 A, C eller D vara ikryssad. Om förordning 1408/71 är tillämplig måste ett intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) eller ett intyg om förlängning (blankett E 102) finnas. Numret på

den artikel som tillämpats ska anges i ruta 93 vid alternativ 92 A. Artikelnumret ska vara detsamma som på E-blanketten.

Om en konvention om social trygghet är tillämplig ska utsändningsintygets ärende- eller registreringsnummer anges i ruta 93 vid alternativ 92 C.

Utsändningsintyg finns inte vid utsändning enligt alternativ 92 D.

#### 23.3.1.2 Lokalanställning utomlands. Sverige är behörig stat enligt förordningen

När förordning 1408/71 är tillämplig kan det hända att en person ska vara omfattad av svensk socialförsäkring trots att han varken arbetar i Sverige eller är utsänd härifrån. Detta kan inträffa bl.a. när en anställd arbetar som flygande eller resande personal inom flera medlemsländer för en arbetsgivare med säte i Sverige (förordningens artikel 14.2 a). Ett annat fall är när en anställd är bosatt i Sverige och arbetar för en svensk arbetsgivare i flera medlemsländer men inte i Sverige (förordningens artikel 14.2b) ii).

Ett dispensbeslut enligt artikel 17 kan också leda till att en person omfattas av svensk socialförsäkring utan att arbeta här.

Om den anställde inte ska beskattas för inkomsten i Sverige ska arbetsgivaren lämna KU14. Den anställde ska tillgodoräknas PGI här och arbetsgivaravgifter ska betalas här. Förutsättningen är att tillhörigheten till den svenska försäkringen kan styrkas med ett intyg på blankett E 101. Blanketten utfärdas av Försäkringskassan.

På kontrolluppgiften ska ruta 92 A vara ikryssad. Numret på den tillämpade artikeln i förordning 1408/71 ska anges i ruta 93. Det ska vara samma artikelnummer som på E-blanketten.

Se även under avsnitt 23.3.2.2.

#### 23.3.1.3 Arbete och beskattning i Sverige, tillhörig annat lands socialförsäkring

Det kan i vissa fall förekomma att en anställd som arbetar för en svensk arbetsgivare i Sverige, beskattas i Sverige men omfattas av ett annat lands socialförsäkring. I regel är det fråga om en person som enligt intyg på blankett E 101 ska tillhöra hemlandets socialförsäkring, t.ex. på grund av arbete i flera länder enligt förordningens artikel 14.2.b eller en dispens enligt artikel 17.

Arbetsgivaren lämnar en vanlig lönekontrolluppgift med avdragen skatt redovisad och lönebeloppet i ruta 31.

#### 23.3.1.4 Arbete i olika länder under samma år för svensk arbetsgivare

Om en anställd under året har arbetat i flera olika länder för samma arbetsgivare, kan det bli aktuellt för arbetsgivaren att lämna en kontrolluppgift för varje land avseende den lön som belöper sig på arbetet i respektive land. Om inkomsten från ett land inte ska beskattas i Sverige men den anställde ska tillhöra svensk socialförsäkring, lämnar arbetsgivaren KU14.

KU14 ska också lämnas om den anställde varken ska omfattas av svensk socialförsäkring eller beskattas här men kontrolluppgift ska lämnas på grund av reglerna om internationellt informationsutbyte. Se vidare under avsnitt 25.3.4.

Om den anställdes inkomst från arbetet i ett land ska beskattas i Sverige medan inkomsten från ett annat arbetsland inte ska beskattas här men är pensionsgrundande här, lämnar arbetsgivaren dels en vanlig lönekontrolluppgift (KU10), dels en KU14

### 23.3.2 Utländsk arbetsgivare, allmänt

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige lämnar normalt vanlig lönekontrolluppgift för anställda som arbetar i Sverige och som ska beskattas här eller omfattas av svensk, arbetsbaserad socialförsäkring. Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska inte göra skatteavdrag.[20]

En arbetsgivare i ett annat medlemsland ska lämna kontrolluppgift för en anställd som inte arbetar i Sverige men som enligt intyg på blankett E 101 ska omfattas av svensk socialförsäkring. På KU14 ska i så fall ruta 92 B kryssas och tillämpad artikel i förordning 1408/71 anges i ruta 93.

**Administrativ assistans**

Sverige har med vissa länder ingått särskilda överenskommelser om administrativ assistans, som bl.a. innehåller regler om automatiskt informationsutbyte.[21] I dessa fall lämnar den uppgiftsskyldige i det andra landet uppgift i enlighet med det egna landets regler till den egna skattemyndigheten.

---

[20] Skatteverkets skrivelse 2004-10-18, dnr 130 604256/04-111.

[21] Överenskommelser om administrativ assistans finns med de övriga nordiska länderna och med Estland, Lettland, Litauen, Frankrike, Italien, Japan, Nya Zeeland (endast royalty vad beträffar kontrolluppgift), Ryssland, Spanien samt Storbritannien och Nordirland.

Myndigheten i det landet förmedlar sedan automatiskt och utan anmaning till Skatteverket de uppgifter som avser personer som är hemmahörande i Sverige. Uppgifterna kan avse lön, pensioner, ränta, utdelning, royalty, köp och försäljning av fastighet m.m.

Dessa överenskommelser förhindrar inte att en utländsk arbetsgivare med anställda i Sverige ska lämna lönekontrolluppgift enligt LSK direkt till Skatteverket.

#### 23.3.2.1 Utsänd till Sverige, lön från svensk utbetalare

Det kan förekomma att en anställd är utsänd till Sverige av sin utländska arbetsgivare och alltså står kvar i hemlandets socialförsäkring, men att lönen betalas ut av ett svenskt företag. Om inkomsten ska beskattas i Sverige ska den svenska utbetalaren lämna en vanlig lönekontrolluppgift som ska ligga till grund för beskattning i Sverige, med avdragen skatt redovisad och lönebeloppet i ruta 31.

Vid utsändning från ett EES-land ska intyg på blankett E 101 finnas. Vid utsändning från ett konventionsland ska utsändningsintyg finnas.

#### 23.3.2.2 EU:s hjälppersonal

EU:s institutioner, t.ex. ministerrådet, parlamentet och domstolen, anställer ibland s.k. hjälppersonal (auxiliary staff) på kortare uppdrag, normalt högst ett år. Dessa anställda har immunitet från nationell beskattning men har en omfattande rätt att välja socialförsäkringssystem. En svensk medborgare som arbetar som hjälppersonal kan välja att tillhöra svensk socialförsäkring (förordningens artikel 16.3). Intyg om valet utfärdas på blankett E 103 av Försäkringskassan. EU-institutionen ska lämna KU14 till Sverige och betala arbetsgivaravgifter här.

På kontrolluppgiften ska ruta 92 B vara ikryssad. Artikelnumret i ruta 93 ska vara 16 eller 16.3

#### 23.3.2.3 Utländsk beskickning i Sverige

Den lokalanställda personalen på en utländsk ambassad eller ett utländskt lönat konsulat i Sverige är i regel omfattad av svensk socialförsäkring.

**Avtal om betalning av avgifter**

En utländsk beskickning kan ha slutit ett avtal med den anställde om betalning av socialavgifter enligt 2 kap. 8 § SAL

eller artikel 109 i tillämpningsförordningen. Beskickningen ska i så fall inte betala avgifter.

**Beskattning**

Den 1 januari 2007 slopades skattebefrielsen för lön från utländsk beskickning genom att 3 kap. 14 § IL upphävdes.[22] Detta medför att beskickningen från och med inkomståret 2007 i regel ska lämna vanlig lönekontrolluppgift (KU10). Ersättningen redovisas i normalfallet i ruta 11. Om avtal om betalning av avgifter har slutits, redovisas ersättningen i ruta 25. Om den anställde har valt att tillhöra beskickningslandets lagstiftning enligt artikel 16.2 i förordningen, redovisas ersättningen i ruta 31. Intyg på blankett E 103 ska finnas. I undantagsfall kan ett dubbelbeskattningsavtal leda till att den anställde ska beskattas i det land som beskickningen representerar. Beskickningen lämnar ändå kontrolluppgift i vanlig ordning. Om inkomsten, pga. regler i skatteavtal, inte ska beskattas i Sverige ska arbetsgivaren lämna KU14 med kryss i ruta 92 E.

Beskickningen ska inte göra något skatteavdrag.

### 23.3.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

En artist eller idrottsman som omfattas av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) blir i regel omfattad av den arbetsbaserade försäkringen under arbetet här. Den svenska arbetsgivaren ska i så fall lämna särskild kontrolluppgift, KU14. Ruta 92 E ska vara ikryssad. Inkomsten blir underlag för PGI trots att några arbetsgivaravgifter inte ska betalas enligt 2 kap. 13 § SAL.

Om artisten med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan visa att han är omfattad av ett annat lands socialförsäkring, blir inkomsten inte PGI här. KU14 ska ändå i vissa fall lämnas enligt reglerna om internationellt informationsutbyte. Se nedan under avsnitt 25.3.4.

### 23.3.4 Kontrolluppgifter för internationellt informationsutbyte

Också i de fall när en person som fått ersättning från en svensk utbetalare varken ska beskattas i Sverige eller omfattas av svensk socialförsäkring, kan det finnas skyldighet för utbetalaren att lämna kontrolluppgift. Enligt 12 kap. 2 och 3 §§ LSK ska

[22] SFS 2004:654, prop. 2003/04:151.

kontrolluppgift lämnas även för en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. KU14 ska lämnas för den som fått ersättning som är intäkt av tjänst enligt 6 kap. LSK.

Enligt 11 kap. 1 § förordningen om självdeklarationer och kontrolluppgifter är emellertid skyldigheten inskränkt att lämna kontrolluppgift för den som är begränsat skattskyldig.

Skatteverket har i SKVFS 2005:10 föreskrivit i vilka fall kontrolluppgift ska lämnas för den som är begränsat skattskyldig här. För den som är bosatt i eller kan bli beskattad i något av de länder eller områden som anges i bilagan till föreskrifterna, förmedlar Skatteverket kontrolluppgiften till ifrågavarande land.

De länder som räknas upp är i huvudsak länder med vilka Sverige har skatteavtal i vilka det finns en artikel om informationsutbyte mellan länderna.

När KU14 *enbart* ska användas för information till annat land, ska ruta 92 F kryssas. Ingen annan av rutorna A–E får kryssas. Ett kryss i ruta 92 F visar att inkomsten *inte* är PGI i Sverige.

**Royalty**

Kontrolluppgift ska också lämnas för royalty som är att se som intäkt av näringsverksamhet (7 kap. 3 § p. 4 LSK) även om mottagaren är begränsat skattskyldig. I dessa fall lämnas kontrolluppgift KU70, SKV 2316.

## 23.4 Kontrolluppgift – Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (KU13 SINK, grön kontrolluppgift)

---

18 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK

1 kap. 4 § och 12 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK

11 kap. 1 § förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

---

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:10) om skyldighet att lämna kontrolluppgift för begränsat skattskyldiga

Fysiska personer som är bosatta utomlands ska, om de inte har begärt att bli beskattade enligt reglerna i IL, beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) för vissa inkomster med anknytning till Sverige. Vilka

inkomster som är skattepliktiga enligt SINK framgår av avsnitt 6.11.4.2. SINK-skatt ska betalas endast efter beslut från Skatteverket. När arbetsgivaren/utbetalaren fått ett beslut om SINK, ska han lämna *Kontrolluppgift – Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*. Den allmänna kontrolluppgiften om särskild inkomstskatt har beteckningen KU13 SINK, SKV 2340. Den finns också i en engelsk version, SKV 2343. SINK-kontrolluppgiften brukar ofta kallas grön kontrolluppgift.

Om reglerna om SINK är tillämpliga, ska grön kontrolluppgift lämnas även om arbetsgivaren fått ett beslut från Skatteverket att avdrag för SINK-skatt inte ska göras.

Om arbetsgivaren ansökt om ett SINK-beslut och fått beskedet att reglerna om SINK inte är tillämpliga, ska grön kontrolluppgift *inte* lämnas. I stället blir reglerna om allmän lönekontrolluppgift eller gul kontrolluppgift tillämpliga.

**Medborgarskap** Inkomsttagarens medborgarskap ska alltid vara ifyllt i ruta 81 (se även ovan under avsnitt 23.3).

**TIN-nummer** Från och med inkomståret 2005 ska inkomsttagarens utländska skatteregistreringsnummer (Tax Identification Number, TIN-nummer) alltid anges om ett sådant finns (ruta 76).

**Arbete i Sverige** Om arbetet har utförts i Sverige blir inkomsten generellt alltid PGI, om inte den anställde med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan styrka att han tillhör att annat lands socialförsäkring. Pensionsgrundande inkomst redovisas i rutorna 11–18.

**Arbete utomlands** Om arbetet har utförts utomlands (t.ex. ett styrelseuppdrag) gäller i regel det motsatta: inkomsten blir *inte* PGI i Sverige om inte mottagaren med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan styrka att han ska tillhöra svensk socialförsäkring.

**Offentlig arbetsgivare** Observera att arbetsersättning från en svensk offentlig arbetsgivare till en anställd som omfattas av förordning 1408/71 är PGI i Sverige även om arbetet utförts i annat medlemsland, om inte intyg på blankett E 101 visar att den anställde ska vara omfattad av ett annat lands socialförsäkring.

**Ej PGI** Inkomst som inte är PGI redovisas i ruta 31.

**Förenklad SKD** Den som redovisar avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i en förenklad skattedeklaration ska inte lämna kontrolluppgift. Här fungerar själva deklarationen som kontrolluppgift. Om redovisningen avser en person som är bosatt utomlands, måste i vanlig ordning ett beslut om SINK finnas. Detta kan t.ex.

inträffa när skatt och avgifter ska redovisas för en utomlands bosatt privat hushållshjälp. Även TIN-nummer och medborgarskap ska anges för den som är bosatt utomlands.

**Två kontroll-uppgifter**

Om en arbetsgivare under samma år till samma person betalat ut ersättning som till viss del ska beskattas enligt SINK och till viss del enligt IL, måste två kontrolluppgifter lämnas. Detta kan inträffa t.ex. vid förskotts- och efterskottsutbetalningar eller när en utomlands bosatt person som tillfälligt arbetat i Sverige i början av ett år, senare under året återkommer för att arbeta längre tid än sex månader för samma arbetsgivare. På den del som ska SINK-beskattas lämnas grön kontrolluppgift, på den andra delen vanlig lönekontrolluppgift.

Om viss del av lönen ska beskattas enligt reglerna om SINK och viss del är undantagen från beskattning i Sverige, men kan komma att beskattas i annat land på grund av reglerna om informationsutbyte, ska den svenska utbetalaren lämna gul kontrolluppgift på den del som kan komma att beskattas utomlands. Om inkomsten *inte* är PGI i Sverige kryssas ruta 92 F på den gula kontrolluppgiften.

Det kan också inträffa att en person inledningsvis har vistats tillfälligt här i Sverige och därmed setts som begränsat skattskyldig. SINK-beslut finns och skatt är dragen enligt detta beslut. Personen förlänger dock sin vistelse här i landet så att han kommer att betraktas som obegränsat skattskyldig. Om det i denna situation kommer in en grön kontrolluppgift, som avser hela eller delar av arbetstagarens inkomst, måste denna omvandlas till en vanlig lönekontrolluppgift, SINK-beslutet ska omprövas och personen taxeras.

Grön kontrolluppgift finns också för utomlands bosatta sjömän, KU16 SINK, SKV 2307, och för pensions- och försäkringsutbetalare m.fl., KU18 SINK, SKV 2310.

**Sammandrag**

Kontrolluppgifter som lämnas på papper ska åtföljas av blanketten SKV 2304, *Sammandrag av kontrolluppgifter*.

De gröna kontrolluppgifterna sänds utomlands som en del av det automatiska informationsutbyte med andra länder som är baserat på åtaganden i exempelvis skatte- eller handräcknings-avtal. Vilka dessa länder är framgår av Skatteverkets föreskrifter SKVS 2005:10.

## 23.5 Förfarande

### 23.5.1 Inlämnande och rättelse av kontrolluppgift

Kontrolluppgift ska som ovan nämnts årligen lämnas till Skatteverket senast den 31 januari, jfr avsnitt 23.2.10.1.

**Inget anstånd**

Skatteverket saknar lagreglerad möjlighet att medge anstånd med att lämna kontrolluppgift. Om en uppgiftslämnare upptäcker att han inte har möjlighet att lämna kontrolluppgifterna i rätt tid, t.ex. vid sjukdom, bör han dock meddela skälet till dröjsmålet och när uppgifterna beräknas kunna lämnas.

**Ingen förseningsavgift**

Någon sanktionsavgift i form av förseningsavgift, skattetillägg eller liknande om kontrolluppgift lämnas för sent, innehåller oriktig uppgift eller uteblir finns inte.

Kontrolluppgifterna har inget utrymme för övriga upplysningar. En arbetsgivare som exempelvis är osäker på om uppgifterna fyllts i korrekt bör ange förhållandena i ett separat följebrev till sitt skattekontor.

**Rättelse**

I lagtexten har inte särskilt reglerats hur en uppgiftslämnare ska förfara om han upptäcker att en redan inlämnad kontrolluppgift i någon del är oriktig eller bristfällig. För att uppgiftsskyldigheten ska vara fullgjord i enlighet med lagen vad det gäller innehåll och värdering av förmåner etc. krävs dock att en ny kontrolluppgift lämnas som ersätter den föregående. Då lämnande av kontrolluppgift i sig inte föranleder något beslut finns inget omprövningsförfarande vid sidan av registreringen utan i normalfallet används den senast lämnade kontrolluppgiften som underlag för taxeringen etc.

Skyldigheten att lämna eller rätta kontrolluppgift gäller i princip så länge kontrolluppgiften kan ha betydelse för taxering, beräkning av pensionsgrundande inkomst, gottskrivning av skatteavdrag eller något annat av de syften som är uppräknade i 1 kap. 4 § LSK för innevarande eller tidigare taxeringsår. Rättelse av arbetsställenummer görs av arbetsgivaren direkt till SCB.

**Inte Skatteverkets uppgift**

Det är inte Skatteverkets uppgift att upprätta kontrolluppgifter om en arbetsgivare inte fullgjort sin skyldighet.

### 23.5.2 Skattebrott

**Oriktig uppgift**

I skattebrottslagen (1971:69) regleras underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Den som uppsåtligen, av grov oaktsamhet eller i övrigt lämnar oriktig uppgift till myndighet eller

underlåter att till myndighet lämna kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift, och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan kan beroende på omständigheterna dömas bl.a. för skatteförseelse eller skattebrott.

**Ej upprättat eller bevarat underlag**

Även den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därmed riskerar att försvåra myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift kan dömas enligt skattebrottslagen.

### 23.5.3 Skatteverkets befogenheter

**Sekretess**

Inlämnade kontrolluppgifter omfattas av sekretess enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen. Uppgifterna kan lämnas ut till den som lämnat uppgiften och till den som uppgiften avser.

**Förenklad rättelse vid taxeringen**

Om Skatteverket vid granskning av inkomstdeklaration rättar ett belopp med ledning av lämnad kontrolluppgift krävs, om förutsättningarna nedan är uppfyllda, inte ett manuellt avvikelsebeslut till den skattskyldige utan det räcker med att en anmärkning görs på beskedet om slutlig skatt. Enligt 10 § taxeringsförordningen får sådant förenklat förfarande användas om avvikelsen innebär rättelse av uppgift som är förtryckt i deklarationen och den skattskyldige getts tillfälle att yttra sig över uppgiften och inte haft något att erinra mot denna.

Nedan anges vissa befogenheter Skatteverket har utöver möjligheten att besluta om föreläggande enligt 17 kap. LSK som redogjorts för i avsnitt 23.2.12 ovan.

**Revision**

Skatteverket får enligt 3 kap. 8 § taxeringslagen (TL) besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt LSK fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, samt också för att inhämta uppgifter av betydelse för motsvarande kontroll av någon annan än den som revideras (tredjemanskontroll).

**Särskilda tvångsåtgärder**

Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet kan enligt 1 § tillämpas för kontroll av att föreläggande enligt LSK fullgjorts riktigt och fullständigt. De åtgärder som då kan bli aktuella är revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersökande och omhändertagande av handlingar, granskning utan föregående föreläggande om

kontrolluppgift samt försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

### 23.5.4 Kontrolluppgifternas betydelse för olika skattetillägg

Vid påförande av skattetillägg beaktas i vissa fall om rättelsen grundar sig på lämnad kontrolluppgift.

**Arbetsgivar-avgifter och skatteavdrag**

En arbetsgivare som lämnar oriktig uppgift i skattedeklaration avseende arbetsgivaravgifter eller innehållen skatt påförs i normalfallet skattetillägg med 20 % av oredovisad arbetsgivar-avgift eller skatt. Enligt 15 kap. 4 § 2 st. SBL uppgår skatte-tillägget till 5 % om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgäng-ligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret. Kontrolluppgift som redovisar utbetald lön och innehållen skatt är exempel på sådant kontrollmaterial.

**Taxering**

En skattskyldig som i sin inkomstdeklaration lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen påförs enligt 5 kap. 4 § 1 st. TL skattetillägg med 40 % av den undanhållna skatten. Enligt 5 kap. 8 § p. 2 TL tas dock skattetillägg inte ut vid rättelse av en oriktig uppgift om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillgänglig för Skatteverket före november månads utgång under taxeringsåret. Motsvarande gäller vid skönstaxering i avsaknad av deklaration som grundar sig på sådana kontrolluppgifter.

# Sakregister

Administrativ assistans, 778
Administrativa kommissionen, 393
A-kassa, 151
Aktiesparklubb, 162
Aktiv näringsverksamhet, 275, 368, 403
Allmän löneavgift, 37, 388, 404
Allmän pensionsavgift, 36, 387, 391, 405, 554
– kostnadsavdrag, 407
Allmänna ombudets överklagande, 705
– inges till SKV, 707
– tidsfrist, 705
Ambassadpersonal, 246
Anmälningsplikt, 112
Anslutningsöverklagande, 711
Anstånd, 442, 559
– ackord, 566
– anståndsbelopp, 579, 581, 589
– anståndstid, 561, 564, 578, 583, 587
– ansökan, 590
– ansökningstid, 561
– avräkning för utländsk skatt, 565
– avyttring, 578
– betalning av punktskatt, 582
– betydande skadeverkningar, 570
– delanstånd, 587
– företagsrekonstruktion, 587
– förhandsbesked, 576
– förlängd anståndstid, 589
– interimistiskt beslut, 568
– kontrolluppgift, 784
– laga förfall, 559
– med att lämna SKD, 560
– omprövning, 591
– preskription, 564
– skattetillägg, 576
– Skatteverket omprövar beskattningsbeslut, 565
– solidarisk betalningsskyldighet, 592
– synnerliga skäl, 584
– säkerhet, 572, 587
– totalförsvarstjänstgöring, 582
– tveksamt, 566
– undvikande av dubbelbeskattning, 583
– återföring av periodiseringsfond, 578
Anståndsbelopp, 577, 579, 581, 589
Anståndstid, 561, 587
Anställd, 390, 391
Anställningsintervju, 226
Anställningsstöd, 41
Ansvar för redare, 504
Ansvar för skatt
– anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL, 493
– ansvarsbeslutet, 492
– A-skattsedelsinnehavare, 500
– avlidens skatt, 507
– begränsning av ansvarsbeloppet, 487
– betalningsmottagarens talerätt, 492
– betalningsskyldighet för avdragen skatt, 493
– delägare i handelsbolag, 478

– dödsbo, 507
– företrädare, 509
– investeringsfond, 508
– mervärdesskattegrupp, 506
– mottagarens betalningsskyldighet, 490
– okända mottagare, 488
– regress, 508
– skalbolag, 507
– solidariskt ansvar, 497
– underlåtet skatteavdrag, 483
– uppenbar anställning, 494
– uthyrning av arbetskraft, 497
– vad tillgodoräknas, 485
Ansökan om anstånd, 561, 590
Ansökan om återbetalning, 64
Anteckningsskyldighet, 523
Arbete i Sverige, 264, 305, 366
– näringsverksamhet, 265
– sjöman, 266
Arbetsbaserad försäkring, 264
Arbetsbaserade förmåner, 400
Arbetsgivaravgifter, 36, 42, 295, 387, 399, 777
– avgiftspliktig ersättning, 315
– ersättning för arbete, 305
– privatpersoner, 311
– SA-skatt, 311
– särskild A-skatt, 310
– åldersgräns, 342
– överenskommelse om betalning, 313
Arbetsgivare, 44
Arbetslandets lag, 391
Arbetsskadeförsäkring, 396
Arbetsställenummer, 753
Arbetstagare, 44
Artister, 254, 345
Artistföretag, 255
Arvsskatt, 32
A-SINK, 41, 253
A-skatt, 142
A-skattsedel, 91, 167
ATP-förbindelse, 398
Avdragen skatt, 765
Avgift till A-kassa, 762
Avgift till fackförening, 761
Avgift till registrerat trossamfund, 37
Avgångsvederlag, 328
Avkastningsskatt på pensionsmedel, 38
Avregistrering, 60
– fusion, 61
– konkurs, 61
– nedläggning, 61
– verksamhet avvecklas, 61
Avräkning vid inbetalning till Skatteverket, 733
Avräkning/clearing, 616
Avräkningskonto, 189
Avräkningslagen, 736
Avskattning av pensionsförsäkring, 754
Avskattning av pensionssparkonto, 754
Avstämning av skattekonto, 64, 68
– indrivning till KFM, 63
– kontoutdrag, 64
– månatligen, 69
– skattskyldiges begäran, 69, 70
– årlig avstämning, 65
– årligen, 69
Avtal med Québec, 396
Avtal om betalning av socialavgifter, 314, 393, 779
Avvakta med indrivning, 727
– ackord, 729
– företagsrekonstruktion, 728
– höjd restföringsgräns, 727
– prövning av anståndsansökan, 728
– räntekonsekvenser, 727
– särskilda skäl, 728
– överklagat beslut om anstånd, 728
Bare-boat charter, 401

Barn, 344, 359
Basbelopp, 287
Basränta, 630
Befrielse från betalningsskyldighet, 511
Befrielse från skatteavdrag, 157
– avsevärda besvär, 158
Begravningsavgift, 37
Begränsat skattskyldig, 236, 762, 781
Behörig institution, 392
Behörig myndighet, 390
Behörig stat, 387, 391
Behöriga företrädare, 771
Beloppsgräns, 153, 280, 345, 372, 406
Beskattningsbeslut, 461
– beslutstidpunkt, 468
– brutet räkenskapsår, 465
– debiteringsåtgärder, 473
– elektroniskt dokument, 466
– flera redovisningsperioder, 465
– för varje redovisningsperiod, 464
– förseningsavgift, 464
– innebörd, 462
– preliminär skatt, 464, 467
– schablonmetoden, 471
– sista redovisningsperioden, 464
– skattedeklaration, 467, 469
– skattetillägg, 464
– skönsbeskattning, 467
– slutlig skatt, 464, 467
– tillgängliga uppgifter, 470
Beskattningstidpunkt, 363
Beskattningsår, 45
Beslut om särskild A-skatt, 93
Beslutsbehörighet
– beslutsordning, 47
Betalningsförmedling, 144, 299, 751
Betalningsuppmaning, 726
Bilersättning
– kontrolluppgift, 755
Bilförmån, 199, 756
– dispositionsrätten, 200
Blankett E 101, 392, 398, 404, 776, 777, 780, 782
Blankett E 102, 392, 776
Blankett E 103, 392
Bosatt, 236
Bostadsförmån, 196, 331, 758
Bosättning, 263
Bosättningsbaserad försäkring, 262
– biståndsarbetare, 264
– statsanställda, 263
Bosättningsbaserade förmåner, 400
Bruttolöneavdrag, 198, 330
Debitering preliminär skatt, 119
– A-skatt, 119
– beräkning, 128
– betalning, 131
– F-skatt, 119
– konkurs, 137
– lika stora belopp, 122
– minsta belopp, 123
– preliminär självdeklaration, 129
– preliminär taxering, 128
– schablonberäkning, 124
– säsongsdebitering, 132
– uppskov med betalning, 133
– vad ska ingå, 123
– ändrad beräkning, 134
Deklarationsombud, 34
Delanstånd, 587
Deldom, 714
Dispens, 362, 391, 392, 398, 777
Dispositionsrätt, 200
Drickspengar, 191
Drivmedel, 206, 332, 364
Drivmedelsförmån, 757
Dygnsvila, 245
Dödsbo, 149, 360, 586
EEIG, 44
EES-området, 386, 390
Efterbeskattning
– belopp av någon betydelse, 673
– ej efterbeskattning två gånger avseende samma fråga, 678

– felräkning, 670
– felskrivning, 671
– frivilligt tillbakaträdande från skattebrott, 686
– följdändringsfall, 671
– förkortad tidsfrist vid dödsfall, 684
– förlängd tidsfrist vid följdändring, 682
– förlängd tidsfrist vid oriktig uppgift i omprövningsärenden etc, 683
– förlängd tidsfrist vid skattebrott, 685
– normal tidsfrist, 682
– ny efterbeskattning efter återförvisning, 681
– oriktig uppgift, 669
– skattetillägg och förseningsavgift, 682
– skyldighet att fatta ”nollbeslut”, 679
– tekniskt stöd, 687
– uppenbart förbiseende, 671
– uppenbart oskäligt, 675
EG-domstolen, 393
Egen inbetalning, 644
Egenavgifter, 36, 365, 387, 398, 403
– avgiftsfri inkomst, 372
– F-skatt, 369
– privatpersoner, 370
– åldersgräns, 375
Egenföretagare, 391
EG-rätten, 367
E-handelsdeklaration, 424
Ej avsiktskonvention, 397
Elektroniskt dokument, 448, 466
Engångsbelopp, 171, 172
Ersättning för arbete, 147, 316
– bärplockare, 317
– författare, 149, 319
– royalty, 149, 318
– STIM-pengar, 319
– ärvd royalty, 150
Ettårsregeln, 238
EU
– hjälppersonal, 779
– institutioner, 779
Euro, 46, 183
Exekutionstitel, 723
Expediering av beslut, 688
Factoring, 144, 299
Fartyg, 307
Fast driftställe, 236, 382, 393, 403, 763, 778
Fel vid inbetalning till skattekontot, 624
– annans skattekonto, 624
– inbetalningen skulle egentligen till KFM, 624
– inte avsett att betala, 624
Felsända handlingar, 48
Fordonsskatt, 41
Forskarstipendium, 371
Frequent flyer-rabatt, 202, 302
F-skatt, 158
F-skattsedel, 308, 373
– avslag, 86
– förhandsbesked, 82
– juridiska personer, 83
– karens, 87
– näringsverksamhet, 77
– smitta, 88
– starttidpunkt, 84
– särskilda skäl, 89
– utfärdande, 75
– villkor för tilldelning, 76
F-skattsedel med villkor, 92
Fåmansföretag, 360
Förbindelse om ålderspensionsavgift, 398
Förbjudet lån, 325
Föreläggande
– kontrolluppgift, 768
Förenklad skattedeklaration, 33, 171, 752

Företagsledare, 765
Företagsombildning, 297
Företagsstöd, 376
Företrädaransvar, 34, 68
Företrädare för juridisk person, 716
Förfallodag, 550, 551
– debiteringsåtgärd, 552
– F-skatt, 551
– helgdag, 553
– omprövningsbeslut, 551
– slutlig skatt, 551
– särskild A-skatt, 551
Förhöjda prisbasbeloppet, 288
Förhöjt skatteavdrag, 169, 182
Förlorad arbetsförtjänst, 150
Förlängning utsändning, 391, 398
Förmåner, 193, 330
Förmögenhetsskatt, 36
Förordning (EEG) nr 1408/71, 386, 388
Förordning (EEG) nr 574/72, 388
Förordning (EG) 859/2003, 389, 390
Förseningsavgift, 38
Förskott, 187, 323
Försumbart stöd, 385
Förtidsåterbetalning, 607
– ansökan, 613
– efter inkomståret, 609
– fysisk person, 609
– juridisk person, 608
– synnerliga skäl, 610
– särskilda skäl, 609
– under inkomståret, 608
Förvaltare, 771
Förvaltningslagen, 28
Förvaring och gallring
– kontrolluppgift, 774
Garage, 761
God man, 155, 312, 314, 771
Gottskrivning, 67, 234
– preliminär skatt, 67
– skatteavdrag, 67
Granskningsavgift, 754
Grundbeslut, 648
– anstånd, 649
– beslut efter ansökan/begäran, 649
– beslut enligt SKD, 648
– F-skatt, 649
Grupphuvudman, 45
Gränsgångare, 246
Grön kontrolluppgift, 782, 783
Gåva, 334
Gåvoskatt, 32
Handelsbolag, 156, 315
Handelsfartyg, 401
Hemortskommun, 167
Hemresor, 224
Hushållsarbete, 226, 758, 762
Huvudarbetsgivare, 169
Huvudinkomst, 169
Hyresersättning, 761
Identifikationsuppgifter
– kontrolluppgift, 764
Identitetskontroll
– investeringsguld, 521
Idrottsdomare, 357
Idrottsman, 254
Idrottsutövare, 155, 351
– tävlingsvinster, 356
Indirekt förmån, 333
Indrivning, 65, 721
– avbrytande, 724
– avvakta med indrivning, 727
– beloppsgräns, 725
– ej överklagbara beslut, 725
– KFM-delen, 68
– månatlig avstämning, 68
– restföra, 721
– särskilda skäl, 728
– transaktioner hos KFM, 68
– överlämnande, 68
Införandelagen till LIP, 261
Inkomst av annat förvärvsarbete, 274
– aktiv näringsverksamhet, 275
– F-skatt, 277
– socialavgiftsavtal, 278

Inkomst av anställning, 268
– författare, 273
– konstnärer, 273
– konstnärsbidrag, 273
– kostnadsersättningar, 270
– semesterkassa, 273
– stipendium, 272
– uppdragstagare, 271
Inkomstbasbelopp, 288
Inkomstpension, 261
Inkomstskatt, 36
Inkomstår, 45
Inställelseresa, 225, 337
Internationellt arbete, 386
Internationellt informationsutbyte, 780
Intäktsränta, 643
ISIN-nummer, 761
Juridisk person, 42
Justerat förmånsvärde, 209, 332, 757
Jämkning, 179
Jämställdhetsbonus, 35, 42
Kommunikationsskyldighet, 517
– tilltänkta beslut, 517
– uppgifter från annan, 520
Konkurs, 183, 300
Kontantprincipen, 187, 199, 363, 763
Kontroll, 526
– besök, 534
– förfrågan, 528
– skatte- och avgiftsanmälan, 526
– skatterevision, 538
– skrivbordskontroll, 528
Kontrollavgift, 39
Kontrolluppgift, 233, 252, 402, 745
– föreläggande, 768
– näringsverksamhet, 758
– ränta, 759
– tjänst, 749
– utdelning, 761
– utlandstransaktioner, 762
Konvention, 307, 395
Konvention om social trygghet, 386, 394, 777
Kost, 331
Kostnadsavdrag, 227, 338
Kostnadsersättning, 210, 336, 404
Kostnadsränta, 631
Kronofogdemyndigheten, 47
Kumulationskontroll, 384
Kundtrohet, 202, 302
Kundtrohetsrabatt, 750, 767
Kupongskatt, 41
Kyrkoavgift, 37
Lagvalsregler, 390
Landskod, 775
Lex loci laboris, 391
Likabehandling, 390
Likafördelningsmetod, 554
Litis pendens, 666
– begäran om omprövning eller ansökan, 666
– Efterbeskattning, 669
Lokalanställd, 387, 400, 402, 777
Lotteri, 320
Lotteriskatt, 38
Lån, 324
Lån till anställda, 760
Lön eller lån, 188
Lönegaranti, 339, 772
Lönespecifikation, 186
Make, 359
Marie Curie-stipendier, 340
Marknadsvärdet, 195, 756
Maximibelopp, 213
Medborgarskap, 400, 775, 782
Meddelande till anställda, 766
Mellandom, 715
Mervärdesskatt, 37, 450
– periodisk sammanställning, 452
– självdeklaration, 450
– särskild SKD, 452
Montörregeln, 247
Muntlig förhandling, 716
Nordisk konvention, 395
Normalbelopp, 213
Nyttjanderätt, 759
Näringsbidrag, 759

Näringsidkare, 403
Näringsverksamhet, 45
– legaldefinition, 77
Obegränsat skattskyldig, 236, 776
Obligatorisk omprövning, 700
– delvis bifall, 701
– ej alternativa grunder, 702
– normalt inom en månad, 700
– överklagandet förfaller vid helt bifall, 701
Offensiva borgenärsuppgifter, 719
Offentlig arbetsgivare, 782
Offentliganställd, 391
Omprövning, 286
Omprövning på initiativ av den skattskyldige, 651
– avvisning om ej undertecknad, 654
– delgivningsskyldighet, 652
– fullmakt saknas, 655
– kortare frist, 652
– skattetillägg efter sexårsfristen, 655
– skriftlig begäran, 651
– telefax, 655
– undertecknande eller ej, 653
Omprövning på initiativ av Skatteverket, 657
– "söndagsregeln" vid nackdelsbeslut, 659
– ”söndagsregeln” vid fördelsbeslut, 657
– beslut efter sexårsfristen, 652
– beslut efter övervägande, 662
– beslut utan tekniskt stöd, 662
– fördelsbeslut, 657
– nackdelsbeslut, 659
– undantag från tvåårsfristen, 660
Omprövningsbeslut, 649
– exempel, 650
– hinder mot omprövning, 662
– litis pendens, 666
– nya omständigheter, 664
– omprövning efter sexårsfristen, 658
– Res judicata, 662
– två år efter beskattningsåret, 659
Omvänt likställighetsavtal, 393
Omyndig, 771
Oriktig uppgift, 784
Parkeringsplats, 202
Passiv näringsverksamhet, 276, 368, 403
Pension, 270, 327
Pensionsgrundande inkomst, 267, 747, 775, 776, 782
– fåmansföretag, 281
– idrottsutövare, 280
– kostnadsavdrag, 282
– kostnadsfördelning, 283
– pensionsrätt, 267
– taket, 279
– vinstandelsstiftelse, 280
– åldersgräns, 279
Pensionskonvention, 395
Periodisk sammanställning, 452
Periodiskt understöd, 150
Personalliggare, 35, 537
Personaloption, 204, 303, 364
Premiepension, 261
Preskription av skattefordringar
– anstånd och skattekontot, 743
– frivillig betalning, 744
– huvudregel, 742
Prisbasbelopp, 287
Pristävling, 320
Privatperson, 153, 277, 311, 442
Prövningstillstånd, 709
Punktskattedeklaration, 454
– bokföringsskyldiga, 459
– deklarationstidpunkt, 457
– händelseskattskyldiga, 459
– kommuner, 457
– konkurs, 459
– landsting, 457
– redovisningsperioder, 455

– särskild skattedeklaration, 459
– särskilda skattekontoret i Ludvika, 455
Punktskatter, 33, 37, 454
Rabatt, 202
Rabattförmån, 302
Redovisningsperiod, 233, 361, 428
– 3-månadersredovisning, 429
– helårsredovisning, 433
– kalendermånad, 429
Reduktion för kost, 217
Regionalt företagsstöd, 379
Registrera skatt på skattekonto, 66
– avdragen A-skatt, 67
– betalas in, 66
– betalas tillbaka, 66
– bevakningsregister, 66
– förfallodag, 66
– inbetalning, 68
Registrering, 49
– administrera, 49
– anmälan, 50
– arbetsgivaravgift, 51
– avregistrering, 60
– enkelt bolag, 53
– förelägga, 56
– giltighet, 53
– mervärdesskatt, 51
– ombud, 52
– punktskatter, 52
– registreringsbevis, 57
– registreringsnummer, 60
– skatteavdrag, 50
– skatterepresentant, 53
– utländsk företagare, 51, 52
– ändringar, 56
Registreringsanmälan, 55
Registreringsbeslut
– mervärdesskatt, 58
– registreringsbevis, 58
– särskilda beslut, 58
Registreringsbevis, 57
Registreringskontroll, 527
Registreringsnummer, 60
Regress, 508
Representantregistrering
– enkelt bolag, 427
– partrederi, 427
Res judicata, 663
– bryta dom, 665
– litis pendens, 666
– nytillkomna omständigheter (facta superveniens), 664
– undantag, 664
Resa till och från arbetet, 337
Reseförskott, 323
Retroaktiva skatteavdrag, 153, 154
Riksskatteverket, 47
Royalty, 149, 318, 759, 763, 781
Ränta, 39, 160, 629, 759
– advokater, 163
– anstånd, 635
– basränta, 630
– befrielse kostnadsränta, 637
– diskonteringspapper, 163
– dröjsmålsränta, 161
– förfogarkonto, 163
– indrivning, 633
– intäktsränta, 643
– kostnadsränta, 631
– omprövning, 635
– preliminär skatt, 633
– ränteberäkning, 630
– sen betalning, 633
– slutlig skatt, 634
– överklagande, 635
Ränteberäkning, 630
Ränteinkomster, 759
Ränteutgifter, 760
Rätt betalningsmottagare, 488
Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabas, 737
– automatisk rättelse, 740
– missvisande uppgift, 741
– oriktig uppgift, 739

– rättelseansvar, 738
Rättshandling, 769
Sakprocess, 712
Saldobesked, 71
Samarbetsavtal, 395
Samarbetsavtal med Schweiz, 390
Sammandrag av kontrolluppgifter, 766, 783
SA-skatt, 310
Schablonberäkning, 125
– handelsbolag, 128
Schablonmetoden, 471
Semesterbostad, 197
Semesterersättning, 174
Semesterkassa, 341
Semesterlön, 174
Sexmånaders- och ettårsregeln, 776
Sexmånadersregeln, 238
Sidoansvar i skattekontosystemet, 479
Sidobetalare, 480
– betalningsskuld, 480
Sidobetalares betalningsansvar, 480
– begränsning till underskott, 480
– likafördelning av skatteskuld, 482
– obetald skuld, 481
– tak för ansvarsbeslut, 480
Sidoinkomst, 170
SINK, 40, 244, 404
Sjuk- och aktivitetsersättning, 273, 397
Sjukförsäkringsavgift, 38, 375, 396
Sjuklön, 339
Sjukpenning, 151, 288, 373, 759
Sjöinkomst, 753
Sjömän, 239, 401
– bare-boat charter, 307
Skadestånd, 329
Skalbolagsdeklaration, 33, 420
Skatt, 42
Skatteavdrag, 141, 403, 778, 780
– kontrolluppgift, 747
Skatteavtal, 157, 781
Skattebetalningsförordningen, 27
Skattebrott, 784
Skattedeklaration, 420
– anstånd, 442
– arbetsgivaravgifter, 422
– avveckling, 454
– begäran, 426
– bruttolön, 436
– deklarationsombud, 445
– deklarationstidpunkten, 437
– e-legitimation, 449
– elektroniskt underskift, 449
– fastställt formulär, 434
– fullmakt, 447
– föreläggande, 425
– förenklad SKD, 442
– företagsstöd, 436
– förmåner, 436
– gemenskapsinterna förvärv, 424
– grupphuvudman, 425
– handelsbolag, 424
– kommuner, 442
– kostnadsavdrag, 435
– landsting, 442
– moms, 423
– omyndig, 446
– redovisningsperiod, 452
– SINK, 423
– skatteavdrag, 422
– ställföreträdare, 446
– särskild löneskatt, 436
– särskilda skäl, 426
– särskilt mottagningsställe, 444
– underlag för arbetsgivaravgifter, 435
– underlag för skatteavdrag, 434
– utländsk arbetsgivare, 427
– utökat stöd inom stödområde, 436
Skatteinbetalning, 549
– arbetsgivaravgifter, 550
– avdragen skatt, 550
– inbetalningskort, 550

– Internet, 550
– mervärdesskatt, 550
– punktskatt, 550
– särskilda konto, 549
– överskjutande ingående mervärdesskatt, 552
Skattekonto, 62
– avräkningsordning, 63, 64
– avslutande, 71
– avstämning, 63, 64
– flera skattekonton, 65
– indrivning, 65
– indrivning till KFM, 63
– KFM-delen, 63, 68
– kontoutdrag, 62, 70
– kostnads- och intäktsränta, 65
– månatligen, 69
– obetalda belopp, 63
– SKV-delen, 62
– totala saldot, 63
– transaktionsdag, 64
– tredelat, 62
– upprätta, 63, 65
– årlig avstämning, 65
– årligen, 69
– överskott, 64
Skattenämnd, 48
Skattereduktion, 407
Skatteregistreringsnummer, 444
Skattereklamation, 234
Skatteskuld, 553
– allmän pensionsavgift, 554
– avräkning, 553
– huvudregel, 553
– proportionering, 554
– ålderspensionsavgift, 554
Skattetabeller, 165
Skattetillägg, 38
Skatteverket, 33, 47
Skattsedlarnas rättsverkningar, 105
– anmälningsplikt, 112
– A-skattsedel, 114
– F-skattsedel, 106
– F-skattsedel med villkor, 108
– tidpunkt, 109
Skattskyldig, 42
Skattskyldiges överklagande, 695
– avvisas för sent, 699
– ges in till den SKV, 698
– inom sex år, 695
– kortare frist, 696
– längre överklagandetid, 695
– skattetillägg, 697
– söndagsregeln, 695
– talerätt, 696
– undantag från omprövning, 699
– undertecknat, 699
Skenavtal, 113, 490
Skiljeman, 358
Skolungdom, 190
Skönsbeskattning, 470
Snabbrestföring, 729
– betalningssäkring, 731
– förfallit till betalning, 729
– ingen betalningsuppmaning, 730
– samordning vid utmätning för e-mål, 731
– skattetillägg, 731
– särskilda skäl, 730
Socialavgifter, 36, 386, 388, 397, 400
Socialavgiftsavtal, 370, 371
Socialförsäkringslagen, 261
Stadigvarande vistelse, 236
Starta eget-bidrag, 151
Statlig arbetsgivare, 402
Statlig ålderspensionsavgift, 41, 347, 408
Statliga stöd, 68
Statsanställd, 401, 776
Stipendium, 340
Styrelseuppdrag, 782
Stämpelskatt, 41
Stöd av mindre betydelse, 385
Subsidiärt betalningsansvar, 513
Svensk arbetsgivare, 393, 398, 777

Särskild A-skatt, 142
Särskild beräkningsgrund, 178
Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 404, 781
Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., 780
Särskild kontrolluppgift, 774
Särskild löneskatt på förvärvsinkomster, 388, 403, 411
– avgångsbidragsförsäkring, AGB, 414
– avgångsersättning, AGE, 414
– avtalsförsäkring, 414
– avtalsgruppsjukförsäkring, AGS, 415
– passiv näringsverksamhet, 416
– trygghetsförsäkring, TFA, 416
– vinstandelsstiftelse, 413
Särskild löneskatt på pensionskostnader, 388
Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, 37
Särskild SKD, 452
Särskilt avdrag, 364
Säsongsdebitering, 132
Tantiem, 189
Telefonersättning, 223
Tidigareläggning av förfallodag, 731
– betalningssäkring, 732
– kommuniceras med, 732
– skattetillägg, 732
Tilläggspension, 261
Tillämpningsförordningen nr 574/72, 392
Tjugondelsinfasning, 261
Tjänsteresa, 212
Tjänsteställe, 214
Traktamente, 212
– kontrolluppgift, 755
Tredjelandsmedborgare, 390, 395
Trekk-avtalet, 241
Trängselskatt, 41
Tågresor, 364
Undantag ränteberäkning, 644
Underlåtet skatteavdrag, 483
Uppbördsöverenskommelse, 240
Utbetalningssätt, 616
– mottagarkonto, 616
– omföring, 616
Utdelning, 160, 761
Utlägg, 755
Utländsk arbetsgivare, 144, 237, 362, 388, 398, 400, 402, 763, 774, 778
Utländsk beskickning, 779
Utländsk juridisk person, 236
Utländsk utgivare, 304, 751, 767
Utmätning i lön, 183
Utmätning på skattekonto, 736
Utredning, 722
– borgenärsutredning, 722
– gäldenärsutredning, 722
– tillgångsundersökning, 722
Utsändning, 266, 387, 391, 397, 401, 402, 776, 779
Utsändningsintyg, 398, 401, 404, 777, 779
Utvidgade arbetsgivarbegreppet, 271, 297
Utvidgat särskilt avdrag, 379
Valutafrågor, 46
Vanliga verksamhetsorten, 214
Verkställighet, 703
Vinstandelsstiftelse, 348
Vite
– adressat, 543
– delgivning, 544
– kontrolluppgift, 770
– utdömande, 545
– vitesbeloppet, 544
– vitesförbud, 542
Värdepapper, 364
Väsentlig anknytning, 236
Åldersgräns pensionsavgift, 406
Ålderspension, 396
Ålderspensionsavgift, 398, 554

Återbetalning, 599
– avstämning, 601
– beloppsgräns, 619
– hinder, 619
– i samband med en överenskommelse om betalningsskyldighet, 615
– mervärdesskatt och punktskatt till internationella organ, 618
– punktskatt, 615
– på begäran, 603
– utan ansökan, 601
– överskjutande ingående mervärdesskatt, 614
Återbetalning av lön, 325
Återbetalning av skatteavdrag, 177
Återkallelse av F-skattsedel, 94
– smitta, 102
– särskilda skäl, 104
– återkallelsegrunder, 95
Återkrav, 325
Återkrav av lön, 192
Ändrad beräkning, 180
Ändringsanmälan, 56
Övergångsregler, 32
Överklagande av LRs och KRs beslut, 708
– det allmänna får alltid överklaga, 710
– företrädare för det allmänna, 711
– inom två månader, 711
– måste ha gått skattskyldig emot, 710
– vissa beslut får inte överklagas, 708
Överklagande av SKVs beslut
– beslut som inte får överklagas, 694
– egenavgifter, 692
– lex specialisregeln, 691
– LR i Dalarnas län, 694
– rätt LR, 692
Överskjutande ingående mervärdesskatt, 45

### 15.5.4 Personalliggare

Den 1 januari 2007 trädde lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (branschkontrollagen) i kraft. Lagen tillämpas på näringsverksamhet inom restaurang- och frisörbranscherna. I dessa verksamheter ska en personalliggare föras. Denna ska innehålla uppgifter om näringsidkares namn och personnummer/organisationsnummer. Därutöver ska enligt lagtexten för varje verksamhetsslag namn och personnummer på alla personer som är verksamma i näringsverksamheten antecknas samt när deras arbetspass påbörjas och avslutas. Personalliggaren, som kan föras manuellt eller elektroniskt, ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Skatteverket har i föreskrifter (SKVFS 2006:22) gett ytterligare direktiv om hur liggare ska föras m.m.

**Kontrollavgift m.m.**

Skatteverket har rätt att göra oanmälda kontrollbesök i restauranger och frisörsalonger. Då görs i princip avstämning av antalet verksamma personer och deras identitet mot uppgifterna i liggaren. Annat får inte kontrolleras under besöket och inga frågor med annat syfte än denna avstämning och identitetskontroll får ställas till näringsidkaren och de verksamma. Särskild kontrollavgift tas bl.a. ut om liggare saknas (10 000 kr) eller en verksam person inte är noterad (2 000 kr per person). I fråga om kontrollavgift gäller SBL:s bestämmelser om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.

**Jämförelse med SKD**

Syftet med kontrollbesöken är att minska andelen svart arbetskraft. Under besöket kontrolleras hur många som är verksamma i företaget och liggarens innehåll. Uppgifterna kan användas vid en påföljande AG-kontroll då jämförelse kan göras med hur företaget redovisat sina personalkostnader. Det kan t.ex. förekomma att företag redovisar alla anställda och deras arbetstider korrekt i liggaren, men sedan inte redovisar lönebelopp i SKD i rimligt förhållande till antalet verksamma som ska antecknas i liggaren osv. Om en kompletterande utredning då visar att redovisade löner för en period är orimligt

låga med tanke på verksamhetens omfattning och behov av arbetskraft kan skäl för en skönsmässig uppskattning av underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag föreligga.

**Begränsad revision**

Skatteverket får besluta om begränsad revision i samband med kontrollbesök enligt branschkontrollagen. Underrättelse om revisionen får då ske i samband med att revisionen verkställs. Den viktigaste handlingen för Skatteverket att kontrollera under revisionen är personalliggaren men verket har också rätt att kontrollera andra handlingar hos näringsidkaren som är att hänföra till personalen, såsom t.ex. anställningsavtal och löneutbetalningar så länge detta sker i samverkan med den reviderade.

# 19 Ränta Rättelseavsnitt 2

**Kompletterat avsnitt**

De kompletteringar och ändringar som har gjorts av 19 kap. är i sin helhet hänförliga till nedanstående avsnitt 19.3.7. Kompletteringarna har föranlett Skatteverket att upphäva Riksskatteverkets rekommendationer m.m. (RSV S 2000:9) om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt skattebetalningslagen.

### 19.3.7 Befrielse från kostnadsränta, 11 §

#### 19.3.7.1 Allmänt

Skatteverket får helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl.

Det ankommer på Skatteverket att i varje enskilt fall pröva frågan om befrielse. Det finns inte något krav på ansökan, vare sig muntlig eller skriftlig, för att befrielse ska kunna medges. Däremot behöver Skatteverket inte göra efterforskningar när kännedom om befrielsegrunder saknas.

I fråga om möjligheten till befrielse från kostnadsränta görs följande uttalanden i prop.1996/97:100 s. 346 och 347:

> ”Utrymme bör finnas att i vissa fall underlåta att påföra eller att medge befrielse från ränta. Dessa möjligheter bör, som utredningen framhållit, avse främst skattskyldiga som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar och bör i första hand grundas på omständigheter som rör den betalningsskyldiges person. Som exempel på en sådan omständighet nämner utredningen sjukdom och med sjukdom jämförbara förhållanden som medfört att betalningsskyldigheten inte kunnat fullgöras av den skattskyldige själv eller annan som den skattskyldige kunnat anlita. Det kan också vara fråga om något annat förhållande som den betalningsskyldige inte kunnat råda över. Det får då förutsättas att betalningsskyldigheten fullgörs så snart det förhållande som orsakat förseningen upphört. Av betydelse är även när i för-

> hållande till en förfallodag som den omständighet som åberopas som grund för en försening inträffat. Trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten kan nämligen den skatt- eller avgiftsskyldige ha haft tid att ordna så att betalningen kommit till stånd på annat sätt. - - -
>
> Ränta bör självfallet inte tas ut om en betalning inte bokförts på skattemyndighetens konto i rätt tid på grund av något förhållande som skattemyndigheten har ansvar för.
>
> I en befrielsesituation kan det finnas anledning att väga in hur den skatt- eller avgiftsskyldige tidigare skött sina betalningar. Det är emellertid i första hand omständigheterna i det enskilda fallet som bör avgöra om befrielse skall medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olyckshändelse.”

Möjligheten att få hel befrielse avser främst skattskyldiga som inte har löpande skattebetalningar. För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. de som har debiterad F-skatt, särskilt debiterad A-skatt och/eller som ska lämna SKD är möjligheten till befrielse begränsad.

#### 19.3.7.2 Hel befrielse

**Sjukdom/ olyckshändelse**

Frågan om hel befrielse kan bli aktuell på grund av förhållanden som rör den skattskyldiges person. Detta innebär att en skattskyldig med löpande skattebetalningar normalt inte kan åberopa sjukdom eller olyckshändelse som grund för hel befrielse av kostnadsränta, trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten, eftersom det förutsätts att denne utan större dröjsmål kan ordna så att betalning kan ske på annat sätt. Delvis befrielse kan dock komma i fråga, se avsnitt 19.3.7.3.

En förutsättning för att övriga skattskyldiga ska medges hel befrielse på grund av sjukdom eller olyckshändelse bör vara att hinder för en betalning inte uppstått alltför lång tid före betalningstillfället. Den omständighet som orsakat förseningen bör inte ha inträffat tidigare än 14 dagar före förfallodagen. Det är dock alltid omständigheterna i det enskilda fallet som ska vara avgörande, vilket innebär att Skatteverket i sin bedömning ska beakta t.ex. om det funnits någon annan som utan större olägenhet kunnat fullgöra betalningsskyldigheten.

Någon mera ingående prövning av sjukdomens art och omfattning m.m. behöver normalt inte göras. Läkarintyg eller annat intyg bör krävas in endast om det anses nödvändigt för bedömningen.

**Felaktigt jämkningsbeslut/KU**

Frågan om hel befrielse kan vidare bli aktuell när kostnadsränta påförts på grund av förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över. Exempel på när hel befrielse från kostnadsränta kan komma i fråga är vid ett felaktigt beslut av Skatteverket om ändrad beräkning av preliminär skatt eller när arbetsgivaren har skickat felaktig kontrolluppgift till den anställde och Skatteverket. En felaktig kontrolluppgift från en arbetsgivare kan innebära att den skattskyldige i samband med en beräkning av den förväntade slutliga skatten inte gör en extra skatteinbetalning i februari och/eller maj månad taxeringsåret för att undvika kostnadsränta. En förutsättning för befrielse i dessa fall är emellertid att den skattskyldige inte bort inse att ifrågavarande beslut eller KU varit felaktiga, dvs. att han varit i god tro.

**Felaktig handläggning**

Ett annat exempel på när hel befrielse från kostnadsränta kan aktualiseras, är när Skatteverket på grund av uppenbart förbiseende underlåtit att registrera uppgift som skattskyldig korrekt redovisat i självdeklaration. En förutsättning för befrielse är emellertid också i denna situation, enligt Regeringsrättens dom den 25 september 2008, mål nr 3612-07, att den skattskyldige varit i god tro. Här hade Skatteverket av uppenbart förbiseende underlåtit att registrera den utgående mervärdesskatt som den skattskyldige själv redovisat i sin inkomstdeklaration. Regeringsrätten befriade helt från den kostnadsränta som debiterats i anledning av den omprövning som gjordes när verket uppmärksammade den felaktiga taxeringen. Härvid konstaterade rätten att den skattskyldige fullgjort sin deklarationsplikt på ett korrekt sätt och att det inte kunde ha framstått som uppenbart för honom att hans taxering blivit felaktig och detta trots att det av slutskattebeskedet framgick att mervärdesskatten inte påförts. Han befanns alltså vara i god tro.

I det aktuella fallet hade den felaktiga beskattningen helt och hållet orsakats av Skatteverket. Att bedömningen blir en annan i en situation när såväl den skattskyldige som Skatteverket orsakat den felaktiga beskattningen, framgår av Regeringsrättens dom den 25 september 2008, mål nr 5797-07. Även här hade Skatteverket på grund av uppenbart förbiseende underlåtit att registrera belopp som den skattskyldige redovisat i sin inkomstdeklaration, nämligen en kapitalvinst. I detta fall hade

emellertid den skattskyldige bidragit till den felaktiga beskattningen genom underlåtelsen att till huvudblanketten transportera den kapitalvinst som hon redovisat på särskild deklarationsbilaga. Sedan Skatteverket upptäckt felaktigheten omprövades taxeringen och kostnadsränta påfördes. Här konstaterade rätten att hel befrielse inte kunde ifrågakomma eftersom den skattskyldige dels själv medverkat till den felaktiga beskattningen, dels, med hänsyn till den höga skatteåterbäringen, borde ha insett att kapitalvinsten inte hade blivit beskattad.

Sammanfattningsvis torde man kunna konstatera att

**a)** Om den skattskyldige inte på något sätt själv bidragit till den felaktiga beskattningen utan denna helt och hållet har sin grund i bristande handläggning hos Skatteverket, så kan hel befrielse komma i fråga men bara om den skattskyldige är i god tro. Om den skattskyldige i den aktuella situationen är i ond tro, så torde delbefrielse kunna aktualiseras, men det förutsätter att påförd kostnadsränta överstiger basräntan.

**b)** Om såväl den skattskyldige som Skatteverket orsakat den felaktiga beskattningen, så torde hel befrielse inte kunna komma i fråga, men väl delbefrielse. För sådan delbefrielse fordras bara att påförd kostnadsränta överstiger basräntan. På grund av Skatteverkets medverkan i den felaktiga beskattningen, torde sådan delbefrielse inte förutsätta god tro hos den skattskyldige, utan även den som varit i ond tro bör kunna komma i åtnjutande härav.

**c)** Om den felaktiga beskattningen helt och hållet orsakats av den skattskyldige, så kan varken hel befrielse eller delbefrielse komma i fråga och detta alldeles oavsett god eller ond tro hos denne.

Se Skatteverkets skrivelse den 6 oktober 2008, dnr 131 586427-08/111.

**Lång handläggningstid**

En lång handläggningstid i ett omprövnings- eller anståndsärende kan medföra såväl kostnadsränta som andra olägenheter för den skattskyldige. Om ett ärende handlagts så att Skatteverket kan ha ådragit sig skadeståndsskyldighet bör hel befrielse övervägas. Detta innebär att Skatteverket inte behöver avvakta skadeståndsärendet utan eventuell befrielse bör medges omedelbart.

**Sent erhållet beskattningsbeslut**

Ytterligare exempel på förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över kan vara när en inbetalning inte kunnat ske i rätt tid på grund av att ett beskattningsbeslut inte kommit denne tillhanda. Så kan vara fallet om Skatteverket, trots att den skattskyldige meddelat adressändring, har felaktig adressuppgift i skatteregistret. I dessa fall bör hel befrielse avse ränta från förfallodagen till dess högst 30 dagar har förflutit från det att den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om sin betalningsskyldighet. När det är fråga om ett grundläggande beslut om slutlig skatt bör befrielsen i stället avse tiden från den ordinarie förfallodagen till och med den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den senaste beslutsdagen avseende det aktuella årets taxering, om den tiden är längre.

**För sent erhållen SKD**

Om den skattskyldige gör gällande att en inbetalning inte kunnat ske i tid på grund av att skattedeklaration eller inbetalningshandlingar saknats bör denna omständighet i regel inte utgöra skäl för hel befrielse från kostnadsränta.

Hel befrielse bör dock medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration och inbetalningshandlingar för sent på grund av något förhållande som helt kan hänföras till Skatteverket. Detta kan förekomma t.ex. när en skatte- och avgiftsanmälan inte har behandlats i rimlig tid. Handläggningstiden för ärenden av detta slag bör normalt inte överstiga 14 dagar.

När det är fråga om löpande betalningar för en skattskyldig som redan är registrerad, bör den omständigheten att han inte fått förtryckta inbetalningskort inte föranleda befrielse, eftersom han kan använda vanliga inbetalningskort i stället.

En förutsättning för hel befrielse bör vara att en sådan anmälan som krävs har lämnats i tid, att den innehållit fullständiga och korrekta uppgifter och dessutom att inbetalning bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar inom 14 dagar från det Skatteverket sänt ut de handlingar som den skattskyldige behöver för att kunna redovisa och betala.

**Handhavandefel hos betalningsförmedlare**

Andra omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över men som inte är hänförliga till Skatteverket kan vara när en inbetalning försenas på grund av handhavandefel hos betalningsförmedlare.

Förfallodagens innebörd, dvs. att ett belopp anses ha betalats den dag då betalningen bokförts på Skatteverkets särskilda

konto för skatteinbetalningar gör att inbetalaren står risken för att beloppet bokförs i rätt tid. Har betalningsförmedlaren förorsakat försening av en inbetalning ska den skattskyldige alltid vända sig till betalningsförmedlaren för att begära kompensation för påförd kostnadsränta. Undantagsvis kan det förhållandet att ett betalningsinstitut inte på normalt sätt kunna överföra betalningen till Skatteverkets konto utgöra grund för befrielse.

Följande uttalas i prop. 1996/97:100 s. 346:

> ”Som befrielsegrund bör vidare i vissa fall betraktas det förhållandet att det betalningsinstitut som anlitas, t.ex. på grund av ett datorhaveri eller andra jämförbara särskilda omständigheter, inte klarat att på normalt sätt överföra betalningen till skattemyndighetens konto. Befrielse bör också kunna medges i de fall som Postgirot Bank AB pekat på, dvs. förseningar som beror på ett tillfälligt handhavandefel hos betalningsförmedlaren eller inte fungerande datorkommunikation. Det måste dock vara fråga om sådana förhållanden som den skattskyldige inte har haft anledning att räkna med. För befrielse i sådana situationer där den försenade betalningen beror på förhållanden hos betalningsförmedlaren och som i regel rör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp bör krävas att betalningsförmedlaren kompenserar staten för dess räntekostnad. Dessa situationer bör regleras i de avtal om betalningsförmedling som Riksskatteverket träffar med betalningsförmedlarna och bör lämpligen hanteras under medverkan av Riksskatteverket.”

Hel befrielse från kostnadsränta bör ske när förseningen beror på tillfälliga handhavandefel eller inte fungerande datorkommunikation hos betalningsförmedlare.

Om felet berör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp kan betalningsförmedlaren vända sig till Skatteverkets huvudkontor för att träffa avtal om kompensation för staten för räntekostnad. I dessa fall meddelar huvudkontoret vilka skattskyldiga som fått sina betalningar försenade på grund av felet, varefter Skatteverket på eget initiativ bör befria dem från kostnadsränta.

Om felet delvis beror på den skattskyldige bör hel befrielse inte komma i fråga, se dock 19.3.7.4.

**Betalning i rätt tid men i fel land**

Skatteverket har i en skrivelse den 15 maj 2008, dnr 131 297271-08/111, ansett att skattskyldig som betalat skatt i rätt tid men i fel land inte ska drabbas av några ränteeffekter över huvud taget. Härv följer att Skatteverket helt ska befria från kostnadsränta pga. synnerliga skäl om skattskyldig inte fått någon restitutionsränta alls i det land där betalning felaktigt skett och, om sådan ränta gottskrivits honom, kostnadsräntan ska sättas ned till belopp motsvarande sålunda erhållen restitutionsränta.

#### 19.3.7.3 Delvis befrielse

Skatteverket får delvis befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. Delvis befrielse kan bli aktuell i de fall sådana omständigheter som kan utgöra skäl för hel befrielse föreligger men inte kan anses tillräckligt starka för att motivera detta.

Delvis befrielse bör ske på så sätt att kostnadsräntan normalt sätts ner till ett belopp som motsvarar basräntan.

**Sjukdom/ olyckshändelse**

Sjukdom eller olyckshändelse som drabbat skattskyldig med löpande skattebetalningar eller ansvarig tjänsteman i nära anslutning till betalningstillfället kan anses utgöra skäl för delvis befrielse från kostnadsränta. En förutsättning för detta är normalt att den skattskyldige kan visa att det inte funnits någon annan som kunnat fullgöra betalningsskyldigheten i tid. Skattskyldiga med löpande redovisning och betalning torde kunna ordna så att inbetalning kan ske utan större dröjsmål även i dessa situationer. Som en ytterligare förutsättning för delvis befrielse i dessa fall bör därför krävas att inbetalning skett inom 14 dagar från förfallodagen.

Någon mera ingående prövning av sjukdomens art och omfattning m.m. behöver normalt inte göras. Läkarintyg eller annat intyg bör krävas in endast om det anses nödvändigt för bedömningen.

**Underuttag av preliminär skatt**

Kostnadsränta som påförts på grund av underuttag av preliminär skatt bör normalt inte innebära att hel befrielse medges, se dock avsnitt 19.3.7.2. Däremot kan delvis befrielse komma ifråga.

**Avvikelse från deklaration**

Som exempel på när detta kan vara motiverat kan nämnas att den skattskyldige har haft grundad anledning anta att taxering skulle åsättas i enlighet med självdeklarationen. Detta kan vara fallet om en skattskyldig tidigare har fått ett visst avdrag godkänt av Skatteverket och inte haft anledning anta att motsvarande yrkande skulle komma att vägras ett senare år. En

förutsättning för delvis befrielse bör vara att den skattskyldige har lämnat korrekta uppgifter i självdeklarationen.

Vid bedömningen av om en skattskyldig kunnat råda över att kostnadsränta uppkommit bör hänsyn tas till att det som allmän princip gäller att preliminär skatt ska betalas under inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Under inkomståret sker detta enklast genom att begära förhöjt skatteavdrag hos huvudarbetsgivaren eller att hos Skatteverket begära ändrad beräkning av den preliminära skatten och efter inkomståret genom en egen skatteinbetalning.

Att delbefrielse kan aktualiseras dels när ett felaktigt beskattningsbeslut orsakats bara av Skatteverket men den skattskyldige varit i ond tro, dels när ett felaktigt beskattningsbeslut orsakats av såväl den skattskyldige som Skatteverket, framgår av avsnitt 19.3.7.2 under kantrubriken ”Felaktig handläggning”.

**Betalning i rätt tid men i fel land**

Skatteverket har i en skrivelse den 15 maj 2008, dnr 131 297271-08/111, ansett att skattskyldig som betalat skatt i rätt tid men i fel land inte ska drabbas av några ränteeffekter över huvud taget. Härav följer att Skatteverket helt ska befria från kostnadsränta pga. synnerliga skäl om skattskyldig inte fått någon restitutionsränta alls i det land där betalning felaktigt skett och, om sådan ränta felaktigt gottskrivits honom, kostnadsräntan ska sättas ned till belopp motsvarande sålunda erhållen restitutionsränta.

#### 19.3.7.4 Övriga omständigheter

Om kostnadsräntan beror på att såväl Skatteverket som den skattskyldige har gjort fel, bör delbefrielse medges under förutsättning att den skattskyldiges åtgärd var ursäktlig. Allmänt sett kan därvid högre krav ställas på en skattskyldig med löpande skatte- och avgiftsbetalningar.

#### 19.3.7.5 Omständigheter som inte bör föranleda befrielse

Befrielse bör inte medges på grund av bristande betalningsförmåga, bristande kunskaper om gällande bestämmelser eller om inbetalningen är försenad på grund av semester eller liknande.

# 15 Utredning i skatteärenden Rättelse 3

**Korrigering av avsnitt 15.2 i Handledning för skattebetalning 2008.**

Fråga har uppkommit om lydelsen i avsnitt 15.2 i rubricerad handledning kan feltolkas beträffande kommunicering av Skatteverkets överväganden. Verket har därför funnit anledning att korrigera avsnitt 15.2, Den skattskyldiges rätt att yttra sig, i Handledning för skattebetalning 2008, SKV 404 utgåva 5. Det uppdaterade avsnittet, som nu rubriceras Skatteverkets kommunikationsskyldighet, återges nedan.

## 15.2 Skatteverkets kommunikationsskyldighet

### 15.2.1 Allmänt

I 17 § FL återfinns den inom förvaltningsrätten allmänt gällande bestämmelsen om skyldighet för myndighet att vid myndighetsutövning kommunicera med part. I 14 kap. 1 § SBL återfinns en specialreglering vid avgörande av ärenden som handläggs enligt SBL. Bestämmelsen innebär sammantaget en kommunikationsskyldighet som går längre än vad FL föreskriver eftersom reglerna i bestämmelsens båda stycken måste följas. I de två följande avsnitten följer en redogörelse för Skatteverkets kommunikationsskyldighet enligt 14 kap. 1 § SBL.

### 15.2.2 Kommunikation av tilltänkta beslut

Av 14 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Bestämmelsen innebär att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig över de skäl som ligger till grund för Skatteverkets tilltänkta beslut, det s.k. övervägandet. Denna del av kommunikationsskyldigheten föreligger i princip för alla ärenden som Skatteverket handlägger enligt TL eller SBL.

Som tidigare nämnts får kommunikation av ett övervägande underlåtas om sådan kan bedömas som onödig. Samma bestämmelse finns i 3 kap. 2 § 1 st. TL.

I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 395) klargörs att kommunikation anses onödig när beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag. Utgångspunkten för bedömningen av om kommunikationsplikt föreligger är således alltid huruvida den skattskyldige skulle kunna tillföra ärendet något som skulle kunna ändra det tilltänkta beslutet. Blir svaret att den skattskyldige rimligtvis inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet, får kommunikation anses onödig. Blir svaret i stället att det är möjligt att den skattskyldige kan berika utredningen på ett sätt som påverkar beslutsfattandet, ska kommunikation ske.

Denna prövning måste alltid ske oavsett om ärendet initierats av Skatteverket eller av den skattskyldige. Det är inte ovanligt att kommunikationen blir onödig i ärenden som den skattskyldige själv initierat, men prövningen får aldrig förbigås.

Konsekvensen av regeln är som framgår ovan störst i Skatteverkets initiativärenden. Exempel på sådana beslut kan vara att Skatteverket överväger att återkalla en F-skattsedel, påföra den skattskyldige särskild avgift eller tänker göra någon annan än den ursprunglige skattskyldige ansvarig för betalning av skatt. I sådana fall är det Skatteverkets övervägande till beslut som den skattskyldige ska kommuniceras och ges tillfälle att yttra sig över. Om den skattskyldige inte skulle ges denna rätt att yttra sig skulle ett sådant beslut kunna komma som en total överraskning för honom eller henne.

Skatteverket behöver ibland också ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig över ett tilltänkt beslut även om det är den skattskyldige själv som initierat ärendet, exempelvis begärt omprövning av eller överklagat ett beslut. I sådana situationer har dock den skattskyldige i regel tillfört behövliga synpunkter redan i sin begäran om omprövning respektive i sitt överklagande, varför övervägandet kan bli onödigt. Blir svaret emellertid att den skattskyldige möjligen kan berika utredningen på ett sätt som påverkar beslutsfattandet, ska ett övervägande kommuniceras. En ansökan av den skattskyldige behandlas enligt samma princip.

**Bristande kommunikation enligt SBL**

Om Skatteverket felaktigt underlåter att kommunicera enligt 14 kap. 1 § 1 st. SBL medför det enligt RÅ 1995 ref. 27 att Skatteverkets beslut saknar laga verkan. Med hänsyn härtill kan det därför ibland vara en fördel att få bevis om att övervägande eller revisionspromemoria kommit den skattskyldige tillhanda. Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till den skattskyldige sändas i vanligt brev. Delgivning ska emellertid ske om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda. Se vidare i Handledningen för taxeringsförfarandet 1996 avsnitt 5.2.1 s. 91 om kommunikation av överväganden.

**Ansökan om F-skatt**

I ärenden avseende ansökan om F-skattsedel måste Skatteverket, enligt 14 kap. 1 § 2 st. SBL och 17 § FL, kommunicera uppgifter som tillförts ärendet genom annan än den skattskyldige och som t.ex. handlar om underlåtenhet att lämna självdeklaration eller brister i redovisning eller betalning av skatt, se vidare nästa avsnitt. Eftersom underlåtenheten och bristerna enligt ovan utgör direkta hinder mot att tilldela F-skattsedel, så kan det vara lämpligt att Skatteverket vid kommuniceringen av dessa uppgifter samtidigt kommunicerar det tilltänkta beslutet trots att de rättsliga grunderna för avslag inte kan ifrågasättas. Fördelen med denna dubbla kommunicering är att den skattskyldige direkt kan konstatera konsekvenserna av en eventuellt fortsatt underlåtenhet att läka de angivna bristerna i form av en vägrad tilldelning av F-skattsedel.

Skatteverket har däremot vanligtvis en rättslig skyldighet att kommunicera ett tilltänkt beslut att vägra tilldelning av F-skattsedel på den grunden att vederbörande inte anses bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. De faktiska omständigheter som utgör grund för det rättsliga ställningstagandet kan nämligen ofta kompletteras och förtydligas av sökanden.

**Kommunikation i regel nödvändig**

Här följer några typfall där kommunikation av övervägande vanligtvis måste ske. Omprövning till den skattskyldiges nackdel på initiativ av Skatteverket måste uppenbarligen kommuniceras liksom återkallelse av F-skattsedel utom vid konkurs. Vidare måste påförande av skattetillägg och förseningsavgift kommuniceras eftersom befrielsegrunderna aldrig är helt kända av Skatteverket. Slutligen kan nämnas Skatteverkets beslut att göra någon annan än den ursprunglige skattskyldige ansvarig för betalning av skatt, t.ex. 12 kap. 8 a § SBL.

**Kommunikation ofta onödig**

Här nämns också några typfall där kommunikation av övervägande ofta inte behöver ske, nämligen omprövning på begäran av den skattskyldige, omprövning till den skattskyldiges fördel på initiativ av Skatteverket samt återkallelse av F-skattsedel vid konkurs.

### 15.2.3 Kommunikation av uppgifter från annan än den skattskyldige

I sådana fall då uppgifter tillförts ett beskattningsärende genom någon annan än den skattskyldige själv gäller enligt 14 kap. 1 § 2 st. SBL kommunikationsregeln i 17 § FL. Bestämmelsen i sistnämnda lagrum om s.k. utredningskommunikation gäller liksom bestämmelsen i 14 kap. 1 § 1 st. SBL oavsett om det är Skatteverket eller den skattskyldige som har tagit initiativ till ärendet. Kommunikationsskyldigheten består av två olika led, nämligen dels att parten ska underrättas om utredningsmaterialet som tillförts hans ärende, dels att han ska beredas tillfälle att yttra sig över det. För att kommunikationsskyldigheten ska anses fullgjord måste båda leden vara uppfyllda. Det den skattskyldige får rätt att yttra sig över är alltså de tillförda uppgifterna från annan.

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

En föredragningspromemoria som, utöver rättslig utredning, endast innehåller en sammanställning av befintligt utredningsmaterial och inte ger utredningen något nytt material, utgör endast arbetsmaterial och hör inte till ”det som tillförts ärendet”. Det gör inte heller utkast till beslut eller annat liknande arbetsmaterial hos myndigheten. Däremot är en promemoria efter utredning där Skatteverket tar ställning till resultatet att hänföra till det som tillförts ärendet. Detsamma gäller tjänsteanteckningar avseende muntliga upplysningar, iakttagelser vid syn o.d.

Som ytterligare exempel på uppgifter som ska kommuniceras enligt 17 § FL kan vidare nämnas sakkunnigutlåtanden som Skatteverket inhämtat.

Den beskrivna kommunikationsplikten är inte undantagslös. Således kan myndigheten enligt sistnämnda lagrum underlåta att kommunicera uppgift bl.a. i fall då beslutet inte går den skattskyldige emot liksom då uppgiften saknar betydelse för utgången i ärendet. Likaså kan Skatteverket underlåta att

kommunicera en uppgift från annan än den skattskyldige om det av annan anledning är uppenbart obehövligt. Det kan t.ex. gälla situationer då uppgiften bara är en bekräftelse av en uppgift som den skattskyldige själv lämnat i ett tidigare skede.

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

**Partsinsyn**

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