

3 Den underliggande skattefordran och skattekontot

3.1 Inledning

I princip kan alla obetalda skatter och avgifter enligt SBL bli föremål för företrädaransvar. Vid införandet av SBL från och med inkomståret 1998 infördes ett skattekontosystem, vilket innebar att för alla skattskyldiga ska finnas ett skattekonto, 3 kap. 5 § första stycket SBL. På skattekontot ska Skatteverket löpande bokföra debiterade skatter. På kontot registreras också varje betalning skattskyldig gör. För de flesta personer som bedriver näringsverksamhet förekommer debitering och/eller skatteredovisning varje månad på skattekontot.

När det gäller betalningsansvar enligt 12 kap. SBL används en särskild teknisk rutin i skattekontosystemet för att fastställa ansvaret.

3.2 Skattekontot

3.2.1 Allmänt

Avräkningskonto

Ett skattekonto fungerar som ett avräkningskonto mellan den skattskyldige och staten avseende de flesta skatter och avgifter. Skattekontot saknar normalt avräkningsordning. En inbetalning eller annan kreditering på kontot avser inte en viss skatt utan avräknas vid respektive månadsavstämning mot periodens samlade debiteringar och mot ett eventuellt ingående underskott. Resultatet blir ett underskott eller ett överskott för månaden. Detta innebär att det kan vara svårt att konstatera om en viss skatt är betald. Bestämmelserna om företrädaransvar förutsätter dock att man kan avgöra om ett visst skattebelopp är obetalt efter förfallodagen.

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.

3.2.2 Avstämning av skattekontot och överlämnande av skatt för indrivning

Skatteverket ska stämma av inbetalda och andra tillgodoförda belopp mot påförda belopp som registrerats under perioden och beräkna ränta varje månad som det har skett debiteringar eller krediteringar på kontot. Det görs dock ingen avstämning om det endast skett en inbetalning eller påförts ränta. Avstämning ska normalt ske minst en gång varje år dvs. det ska åtminstone ske en årsavstämning i samband med debiteringen av slutlig skatt.

Ett underskott är alltid hänförligt till en viss månadsavstämning. När avstämningen har gjorts är samtliga poster som finns på kontot vid månadsavstämningen inklusive saldot på kontot ”låsta”.

Tidigare perioder ändras inte

Saldot på skattekontot, SKV-delen av kontot, ”läses” vid varje månadsavstämning. Ett underskott eller överskott för en tidigare period kan inte ändras. Det gäller även om man finner att någon av de poster som ingår skulle ha varit högre eller lägre eller inte ha funnits med alls. Varje skattekontounderskott som överlämnas till KFM för indrivning ses som en separat skuld. Tanken är att KFM inte ska behöva ta hänsyn till vilka skattebelopp som ingår i skuldposten vid indrivningen. Detta medför komplikationer när en skatt ändras genom ett omprövningsbeslut eller det ges anstånd med betalning. Ändringarna registreras på skattekontot som debiterings- eller krediteringsposter när beslut har fattats. Höjs ett belopp debiteras kontot ändringsbeloppet på förfallodagen, som normalt inträffar drygt trettio dagar efter beslutsdagen. Sänks ett belopp krediteras kontot ändringsbeloppet på beslutsdagen. Beloppen möter de debiteringar och krediteringar som finns på kontot under den aktuella perioden. Det ursprungliga skattekontounderskott, som den tidigare beslutade skatten ingick i, kvarstår oförändrat. Har obetald skatt satts ner kan dock inget företrädaransvar komma ifråga för denna del av underskottet.

Kontoutdrag och betalningsuppmaning

Av Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2008:6 framgår att från och med oktober 2008 ska ett kontoutdrag skickas till den skattskyldige när

- en betalningsuppmaning framställs,

- ett grundläggande beslut om slutlig skatt bokförs på skattekontot,
- en återbetalning görs vid en månadsavstämning,
- ett obetalt skattebelopp överlämnas till KFM för indrivning,
- ett belopp har använts för avräkning mot den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld, samt
- 18 månader har gått från när ett kontoutdrag senast skickades ut.

För att kontoutdrag ska skickas ut fordras att saldot på skattekontot, dvs. över- eller underskottet, överstiger 99 kr.

Om avstämningen av kontot utvisar överskott, framgår det av kontoutdraget vilket belopp som kommer att utbetalas.

**Betalnings-
uppmaning/
betalningskrav**

Visar avstämningen av kontot i stället på ett underskott följer med kontoutdraget en betalningsuppmaning. Om underskottet uppgår till ett visst belopp bifogas, i stället för en betalningsuppmaning, ett meddelande till kontoutdraget, ett s.k. betalningskrav. Av detta framgår att underskottet kommer att överlämnas till KFM för indrivning i samband med nästa månadsavstämning, om inte såväl föregående periods ingående underskott som innevarande periods debiteringar betalas jämte ränta.

Indrivning

Skatteverket ska löpande överlämna obetalda fordringar för indrivning till KFM (restföring). Med begreppet 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. Skyldigheten att begära indrivning gäller även om skatten är föremål för omprövning eller överklagande, 23 kap. 7 § SBL. Har Skatteverket beviljat anstånd med betalning av skatten eller avgiften får dock indrivning inte ske, 17 kap. 10 § SBL. I 20 kap. 1 § SBL regleras när en fordran ska överlämnas för indrivning.

**Beloppsgräns
10 000 kr**

Två beloppsgränser är normalt avgörande för om en fordran ska lämnas till KFM för indrivning eller inte. För skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som 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.

**Beloppsgräns
500 kr**

I fråga om andra skattskyldiga gäller att det obetalda beloppet ska uppgå till minst 500 kr.

**Avvakta med
indrivning**

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avvakta med att begära indrivning. 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. Läs vidare i Handledningen för skattebetalning 2008, avsnitt 22.3. Det bör noteras att ett beslut om höjd restföringsgräns inte påverkar förutsättningarna för företrädaransvar.

Snabbrestföring

Med ”snabbrestföring”, vilket som 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 betalningsupplämningsmaning inte skickas till den skattskyldige innan restföring sker (20 kap. 3 §). Läs vidare i handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 22.4.

Till KFM överlämnade belopp registreras i KFM:s utsköknings- och indrivningsdatabas, databasen. Varje nytt underskott som lämnas över till KFM för indrivning betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag. Varje underskott får således ett eget skulldnummer i databasen. De belopp som överlämnats för indrivning registreras i en särskild kolumn på skattekontot, KFM-delen av skattekontot.

**Nedsättning av
fordran som
överlämnats till
KFM**

Om det uppkommer överskott på skattekontot (SKV-delen av kontot) förs det över till KFM (KFM-delen av kontot) för att sätta ned den totala restförda skatteskulden. Hos KFM sker därvid normalt en avräkning mot den äldsta restförda skatteskulden, se 19 § lag om indrivning av statliga fordringar m.m. (1993:891), IndrL.

Verkställighet

Vid indrivning av skattekontoskulder får verkställighet ske enligt reglerna i UB, även om beslutet som föranlett indrivningsåtgärden inte har vunnit laga kraft, 23 kap. 8 § SBL. Medges anstånd med betalningen måste dock indrivningsåtgärderna upphöra.

3.2.3 Spärrar på skattekontot

En återbetalning av ett överskott på skattekontot sker antingen automatiskt eller efter skattskyldigs begäran. En återbetalning kan förhindras med stöd av bestämmelserna i 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL.

Egen spärr mot utbetalning

Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto på grund av den avstämning som föranleds av den årliga debiteringen av slutlig skatt, så återbetalas detta överskott automatiskt, dvs. även om den skattskyldige inte har begärt det. Detsamma gäller till den del ett överskott på skattekontot grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, ett beslut om punktskatt eller ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

En skattskyldig kan begära att sådana överskott som annars skulle betalas ut, ska ligga kvar på kontot för att möta kommande debiteringar, s.k. egen spärr.

Hinder mot återbetalning

Skatteverket prövar om det finns hinder för återbetalning innan utbetalning sker.

I samband med granskning och utredning

Det läggs en automatisk utbetalningsspärr för större överskjutande ingående mervärdesskattebelopp i samband med granskningen av skattedeklarationerna. Beloppet måste dock återbetalas senast vid utgången av månaden efter den månad då skattedeklarationen skulle ha lämnats. Om den inkommit senare gäller att återbetalningen ska göras senast vid utgången av månaden efter att deklarationen har kommit in, 49 § SBF. Bestämmelsen gäller också överskjutande punktskatt som krediterats skattekontot. När det gäller mervärdesskatt och punktskatt kan Skatteverket också besluta om spärr på grund av utredning enligt 50 § SBF.

Beloppet behövs för annan skattebetalning

Skatteverket kan besluta om återbetalningsspärrar enligt 18 kap. 7 § 4 och 5 SBL när det finns kommande skattebelopp att betala. Skatteverket kan t.ex. besluta om spärr på en företrädares skattekonto, om denne inte har följt en ingående överenskommelse och Skatteverket därför måste ansöka om företrädaransvar.

Att ett överskott är spärrat för återbetalning hindrar inte att det används för att möta den innevarande periodens debiteringar.

3.2.4 Krediteringar av restförda skattekontoskulder

Det finns ingen definitiv koppling mellan ursprunglig debitering av skatt på skattekontot och ett hos KFM restfört underskott. I databasen finns det skuldposter som är hänförliga till specifika underskott som uppkommit vid specifika avstämningstidpunkter. Det som restförts är generella skattekontoskulder vid respektive avstämningstidpunkt.

Nedsättning	Uppkommer ett överskott på skattekontot och det inte är spärrat, överförs det automatiskt till KFM, om det finns restförlorda skattekontoskulder.
Avräkning mot äldsta skuld	Avräkningsordningen hos KFM regleras i 19 § IndrL. Betalning av skulder som är föremål för indrivning hänförs enligt huvudregeln till den äldsta skulden först och därefter till övriga skulder i åldersordning. Avräkning sker i denna ordning oavsett om betalning har kommit in till KFM genom en inbetalning, genom indrivningsåtgärder eller genom att det överförts ett överskott från skattekontots SKV-del.
Skattebyte	Ett överskott på skattekontots SKV-del behöver inte innebära att det har skett betalningar. Alla krediteringar på skattekontot hanteras på samma sätt som en inbetalning. Överskottet kan bero på en nedsättning av en obetald skatt eller ett betalningsanstånd. Det har då inte skett någon skattebetalning. Överskottet föranleder en nedsättning av den äldsta skulden hos KFM medan de skulder som omfattas av betalningsanstånd eller har satts ned ingår i "låsta" underskott för andra senare månader, s.k. skattebyte. Den totala skulden hos KFM blir dock densamma.

Exempel

Hos KFM finns sex skattekontounderskott restförlorda

Skuldpост	Restföringstidpunkt	Belopp
1	09-06-05	500 000 kr
2	09-07-03	500 000 kr
3	09-08-07	100 000 kr
4	09-09-04	100 000 kr
5	09-10-02	700 000 kr
6	09-11-05	<u>700 000 kr</u>
Totalt restförlord skuld		2 600 000 kr

Skuldpост 1 och 2 avser underskott på grund av delvis obetald redovisad skatt och F-skatt med förfallodagar 12 april (avstämning 1 maj) respektive 12 maj (avstämning 5 juni). Skuldpост 3 och 4 avser underskott på grund av obetald F-skatt 12 juni (avstämning 3 juli) respektive 12 juli (avstämning 7 augusti). Skuldpост 5 avser skönsmässigt uppskattade skatter och avgifter i avsaknad av skattedeklaration som skulle ha redovisats

12 juni på 700 000 kr. Skatterna fastställdes genom omprövningsbeslut 10 juli med förfallodag 12 augusti (avstämning 4 september).

Eftersom den juridiska personen försätts i konkurs 1 augusti avregistreras F-skatten fr.o.m. augusti.

Skuldpost 6 avser skönsmässigt uppskattade skatter och avgifter i avsaknad av skattedeklaration som skulle ha redovisats 12 juli med 700 000 kr. Skatterna fastställdes dock genom omprövningsbeslut 11 augusti med förfallodag 12 september (avstämning 2 oktober).

Efter begäran om omprövning fattar Skatteverket omprövningsbeslut som innebär att de skönsmässigt uppskattade skatterna som ingår i skuldposterna 5 och 6 den 8 november sätts ned från 700 000 kr till 100 000 kr i enlighet med ingivna skattedeklarationer.

Vid avstämningstidpunkten den 4 december 2009 utvisar skattekontot ett överskott på 1 200 000 kr med anledning av nedsättningsbesluten. Detta överskott avräknas mot de restförda underskotten på följande sätt.

Skuldpost	Belopp	Kreditering	Återstår
1	500 000 kr	500 000 kr	0 kr
2	500 000 kr	500 000 kr	0 kr
3	100 000 kr	100 000 kr	0 kr
4	100 000 kr	100 000 kr	0 kr
5	700 000 kr	0 kr	700 000 kr
6	700 000 kr	0 kr	700 000 kr
Återstående skuld hos KFM			1 400 000 kr

Efter avräkningen hos KFM ser det ut som om skuldposterna som avser redovisade och debiterade skatter är fullt betalda medan de skuldposter som hänför sig till de skönsmässigt fastställda numera nedsatta skatterna uppskattade skatterna kvarstår.

Betalningsansvaret på totalt 1 400 000 kr för företrädaren kvarstår och utredning måste göras för att ta ställning till vilka skatter som fortfarande är obetalda och när dessa förföll till betalning.

Belopp som ingår i de 1 400 000 kr är

Förfallodag	Obetalt belopp	Restföringstidpunkt
09-04-12	500 000 kr	09-06-05
09-05-12	500 000 kr	09-07-03
09-06-12	100 000 kr	09-08-07
09-06-12	100 000 kr	09-10-02
09-07-03	100 000 kr	09-09-04
09-07-03	100 000 kr	09-11-05

S:a obetalda skatter 1 400 000 kr
som alla har ursprunglig förfallodag före konkurs.

3.2.5 Ränta på skattekontot

I 19 kap. SBL finns bestämmelser om beräkning av kostnadsränta och intäktsränta på underskott respektive överskott på skattekontot. Det är inte de enskilda beskattningsbesluten som utgör grunden för ränteberäkningen utan den sammanlagda skatteskulden eller skattefordran som den skattskyldige har på skattekontot varje dag, 19 kap. 2 § SBL.

3.2.5.1 Ränteberäkning

Varje månads- avstämning

Vid varje kreditering eller debitering på skattekontot åsätts en ränteberäkningsdag som bestäms av ränteberäkningsreglerna. Ränteberäkning görs vid varje månadsavstämning. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering.

Ändrad ränteberäkning

Ränteberäkningen ändras om en skatt sänks, en skatt höjs och om anstånd medges eller upphör, 19 kap. 15 § SBL. Den ändras också om en inbetalning återfinns först efter den månadsavstämning till vilken inbetalningen hör. Ett belopp kan t.ex. ha bokförts på Skatteverkets konto utan att ha blivit registrerat på den skattskyldiges konto.

Korrigerad ränta

Den nya beräkningen resulterar i en korrigerad kostnads- eller intäktsränta, dvs. tidigare ränta avseende det aktuella skattebeloppet återläggs och ett nytt räntebelopp räknas fram med hänsyn till det nya beslutet. Det sker således en brutto-redovisning av räntan. I ränteberäkningssystemet läggs den ändrade skatten in på den ursprungliga förfallodagen. Systemet räknar sedan ut vilken kostnads- eller intäktsränta som skulle ha påförts varje dag fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfallodagen fram till den senaste månadsavstämningen.

Basränta Ränta ska beräknas med utgångspunkt från en basränta som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders stats-skuldsväxlar, 19 kap. 3 § SBL.

3.2.5.2 Intäktsränta

Ränte-beräkningsdag En inbetalning ränteberäknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar eller ett belopp annars tillgodoräknas, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 19.4.

3.2.5.3 Kostnadsränta

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot. Den påförs varje månad, 19 kap. 10 § första stycket SBL.

Räntesatser Kostnadsränta tas ut i tre nivåer. Den låga kostnadsräntan är lika med basräntan. Mellanräntan är 125 % av basräntan dock, sedan den 1 juni 2009, lägst 1,25 % och den höga kostnadsräntan är basräntan plus 15 procentenheter.

Mellanränta påförs när debiterad preliminär skatt ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret och beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret, 19 kap. 4 § SBL. Mellanränta utgår också på slutlig skatt, som inte påförts efter omprövning efter taxeringsperioden och beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret, 19 kap. 5 § SBL.

Låg kostnadsränta påförs på belopp som omfattats av anstånd, 19 kap. 6 § SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 19.3.

3.3 Debiteringar på skattekontot

3.3.1 Debiterad preliminär skatt

Betalning av F- och SA-skatt F-skatt och särskild A-skatt förfaller normalt till betalning med lika belopp den 12 i varje månad under tiden februari inkomståret t.o.m. januari påföljande år. I januari är dock förfallodagen den 17. I augusti är förfallodagen för de flesta skattskyldiga den 17 men för de största företagen med ett mer-värdesskatteunderlag på över 40 miljoner kr för beskattningsåret är förfallodagen den 12, 16 kap. 5 § SBL.

Debitering Debiteringen beslutas av Skatteverket antingen enligt schablon eller på grund av ingiven preliminär självdeklaration och andra

tillgängliga uppgifter. Debiteringsbestämmelserna finns i 6 kap. SBL. Om det finns särskilda skäl kan debiteringen höjas eller påföras även efter inkomstårets utgång. Beslut om detta måste fattas senast den 30 juni året efter inkomståret, 11 kap. 3 § SBL. Debiteringen kan sänkas efter ansökan om ändrad beräkning av skatten. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 5.

3.3.2 Skatt som ska redovisas i skattedeklaration

En skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod. Detta gäller utan undantag för den som ska redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration. Om arbetsgivare, som inte ska redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i skattedeklaration för en viss redovisningsperiod, upplyser Skatteverket om detta, behöver någon deklaration inte lämnas för den perioden, 10 kap. 13 § SBL.

Mervärdesskatt som ska redovisas i en skattedeklaration ska vara inbetald på Skatteverkets särskilda konto senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket, 16 kap. 3 och 4 §§ SBL. Detsamma gäller för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och punktskatt. De största företagen med ett mervärdesskatteunderlag på över 40 miljoner kr ska dock betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter före deklarations-tidpunkten.

I 10 kap. SBL anges vilka deklarationstidpunkter som gäller för olika kategorier skattskyldiga. Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration, 10 kap. 24 § SBL.

Beroende på storleken på den skattskyldiges beskattningsunderlag kan redovisningsperioden för mervärdesskatt variera, läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.3.

Beslut enligt deklaration

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen, 11 kap. 16 § SBL. Skatten debiteras skattekontot på respektive förfallodag.

Automatiskt nollbeslut

Om det inte har kommit in någon skattedeklaration anses skatterna fastställda till noll kr genom s.k. automatiska beslut. Även skatteavdrag anses fastställda till noll kr genom automatiskt beslut. Dessa beslut syns inte i skattekontot men är grundbeslut som normalt endast kan ändras genom omprövning. Registreras en skattedeklaration innan Skatteverket har meddelat ett omprövningsbeslut anses de redovisade beloppen

dock vara fastställda enligt skattedeklarationen, 11 kap. 18 § SBL. Förfallodagen är den ursprungliga förfallodagen då deklarationen skulle vara inkommen.

Skönsbeskattning

Beslut om skatt kan omprövas av Skatteverket. Vid en omprövning ska skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Saknas sådana får varje skatt som har bestämts till noll kronor, om inte omständigheterna talar för något annat, bestämmas till det högsta av de belopp som har bestämts vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Överväganden framställs automatiskt och om svar inte inkommer fastställs besluten genom automatisk databehandling, 28 § SBF. Omprövningsbesluten fattas tidigast i andra månaden efter den då deklaration skulle ha lämnats och debiteras kontot på den förfallodag (12 eller 26) som infaller 30 dagar efter beslutet. Den ursprungliga förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet är den dag då deklarationen skulle ha lämnats.

Det är inte ovanligt att schablonbesluten senare nedsätts genom en ny omprövning. Nedsättningsbeloppen krediteras i så fall skattekontot på beslutsdagen, se avsnitt 3.4.4. Trots att skatten är nedsatt kan tidigare månaders underskott kvarstå oförändrade. En företrädare kan dock inte bli betalningsskyldig för skatteskulder som inte finns.

Omprövningsbeslut som avser flera redovisningsperioder

Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig, 11 kap. 2 § första stycket SBL. Skatteverket får dock enligt andra stycket hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Detta gäller under förutsättning att beslutet avser mer än en redovisningsperiod och görs efter beskattningsårets utgång. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen, 11 kap. 2 § andra stycket SBL. Till dessa bestämmelser har knutits en specialregel om företrädaransvar, 12 kap. 6 § 3 stycket.

Belopp som i faktura felaktigt betecknats som mervärdesskatt

Fr.o.m. den 1 januari 2008 är den, som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt, betalningsskyldig för beloppet. Ett sådant belopp, som inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), likställs med skatt enligt SBL. Läs vidare i handledningen för mervärdesskatt 2008 avsnitt 17 s. 547 ff. Företrädaransvar är möjligt för sådana belopp.

3.3.3 Slutlig skatt

Mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration ingår i den slutliga skatten. Vilka skatter och avgifter som ingår i övrigt framgår av 11 kap. 9–10 §§ SBL.

Årlig avstämning	Sedan den slutliga skatten har bestämts ska Skatteverket göra en avstämning av skattekontot.
Avdrag och tillägg till den slutliga skatten	Innan årsavstämning görs ska Skatteverket enligt 11 kap. 14 § SBL göra avdrag från och tillägg till den slutliga skatten. Avdrag görs bl.a. för de preliminära skatter som har debiterats för inkomståret och eventuell avdragen skatt enligt kontrolluppgift. Tillägg görs bl.a. för skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen.
Besked om den slutliga skatten	Besked om den slutliga skatten skickas till den skattskyldige senast 15 december taxeringsåret, 11 kap. 15 §. Då meddelas resultatet av beräkningen enligt 11 kap. 14 § andra stycket SBL, dvs. skatt att betala eller skatt att återfå.
Debitering på förfallodagen	Den slutliga skatten och avdrags- och tilläggsposterna registreras på skattekontot på förfallodagen.
Betalning	Underskott av slutlig skatt enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen, 16 kap. 6 § första stycket SBL. Det är denna tidpunkt som företrädaransvaret är knutet till enligt 12 kap. 6 § tredje stycket SBL.
Senaste tidpunkt för ursprunglig förfallodag	Skatteverket ska varje taxeringsår fatta taxeringsbeslut före utgången av november, 4 kap. 2 § taxeringslagen. Det grundläggande beslutet om den slutliga skatten fattas i samband med slutskatteuttaget. Tidpunkten för detta bestäms med hänsyn till att månadsavstämningen i december ska ske inom sådan tid att slutskattebeskedet kan skickas till de skattskyldiga senast den 15 december taxeringsåret. Detta innebär att förfallodagen för ett eventuellt underskott av slutlig skatt senast blir den 12 mars året efter taxeringsåret.

3.3.4 Mervärdesskatt i självdeklaration

Upp till en miljon	Mervärdesskatt ska redovisas i självdeklaration av den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret sammanlagt beräknas uppgå till högst en miljon kronor. Det gäller för den som är skyldig att lämna självdeklaration och som inte är handelsbolag eller grupphuvudman, 10 kap. 31 § SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.9.
---------------------------	--

**Ursprunglig
förfallodag vid
ändring i
efterhand**

Skatteverket kan i efterhand besluta om skatt för respektive kalendermånad om det framkommer att mervärdesskatt rätteligen skulle ha redovisats i skattedeklaration. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör redovisningstidpunkterna för skattedeklarationerna de ursprungliga förfallodagar som företrädaransvar ska knytas till enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL, se Skatteverkets skrivelse den 12 april 2005, dnr 130 199723-05/111.

**3.3.5 Punktskatt som ska redovisas i punktskatte-
deklaration**

Punktskatter är inordnade i skattekontosystemet enligt uppräkningsordning i 1 kap. 1 § andra stycket SBL. Vad som i SBL sägs om skattedekclarationer gäller, om inte något annat anges, även punktskattedeklarationerna, 10 kap. 9 a § SBL. Samma redovisningstidpunkter gäller som för skattedeklaration, se avsnitt 3.3.2. Förfallodagen är den dag skatten ska ha redovisats, 16 kap. 4 § första stycket SBL.

**Ursprunglig
förfallodag**

Redovisningstidpunkten är också den ursprungliga förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.11

**3.3.6 Punktskatt och mervärdesskatt som ska
redovisas i särskild skattedeklaration**

**Redovisnings-
tidpunkt**

Viss mervärdesskatt och vissa punktskatter ska redovisas i en särskild skattedeklaration, 10 kap. 32–32 c §§ SBL. Det gäller skatter som inte har bestämda redovisningsperioder. Redovisningstidpunkten varierar för olika punktskatter, från senast vid den skattepliktiga händelsen upp till 35 dagar därefter.

Betalning

Förfallodagen är lika med redovisningsdagen, 16 kap. 4 § tredje stycket SBL.

**Ursprunglig
förfallodag**

Det är denna tidpunkt som är den ursprungliga förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.11.6.

**3.3.7 Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande
ingående mervärdesskatt som redovisats i
skattedeklaration**

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt likställs med en inbetalning av skatt och krediteras skattekontot. Om redovisningen visar sig vara felaktig ska det för högt tillgodoräknade beloppet återbetalas till Skatteverket. Beslut om detta

	fattas i ett omprövningsbeslut. Beloppet ska återbetalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen då också debiteringen görs på kontot.
12 kap. 6 a §	Om överskjutande ingående mervärdesskatt föranletts av oriktig uppgift är företrädaren betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 a § SBL.
Förfallodag för företrädaransvar	Företrädaransvaret är enligt denna bestämmelse knutet till tidpunkten då de oriktiga uppgifterna ingavs, se avsnitt 2.5.1. Ett problem är dock att omprövningsbeslutet kan avse såväl återbetalning av felaktigt tillgodoräknat överskjutande belopp som mervärdesskatt att betala för samma period. I sådana fall blir det två olika grunder för företrädaransvaret, se avsnitt 2.5.2. 3.3.8 Återkrav av felaktigt utbetald mervärdesskatt efter särskild ansökan i deklaration Om mervärdesskatt återbetalas och det senare visar sig att återbetalningen var felaktig så kan Skatteverket fatta ett omprövningsbeslut, förutsatt att begäran om återbetalning har skett i en skattedeklaration, med stöd av 19 kap. 12 § ML som hänvisar till 21 kap. SBL. Se vidare avsnitt 2.5.3 första stycket. 3.3.9 Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande punktskatt som redovisats i punktskattedeklaration Ett beslut om att utbetala överskjutande punktskatt kan bli föremål för omprövning på samma sätt som för vad som gäller för mervärdesskatt. Se avsnitt 2.6.1. 3.3.10 Återkrav av felaktigt utbetald punktskatt efter särskild ansökan Det kan förekomma att punktskatt återbetalas efter ansökan. Om den skattskyldige har ett skattekonto, krediteras beloppet på kontot. Visar sig beslutet om återbetalning vara felaktigt, omprövas det och kontot debiteras beloppet den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Det finns emellertid inte någon särskild bestämmelse om betalningsskyldighet för punktskattebelopp som återkrävs. Därför går det inte att föra talan om företrädaransvar, se avsnitt 2.6.2. 3.3.11 Skattetillägg och förseningsavgift Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, transporttillägg

och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift, transporttillägg eller ränta, 1 kap. 4 § första stycket 3 SBL.

Förfallodag

Skattetillägg och förseningsavgift som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § SBL ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att trettio dagar har gått från beslutsdagen. Fastställs dessa avgifter i samband med ett grundläggande beslut om slutlig skatt blir förfallodagen densamma som för den slutliga skatten, dvs. den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. Det är till dessa förfallodagar som företrädaransvaret vad avser skattetillägg och förseningsavgift är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL., se Skatteverkets ställningstagande den 15 juni 2004, dnr 130 405300-04/113 och avsnitt 2.3.2.

3.3.12 Skatt på trafikförsäkringspremie och trafikförsäkringsavgift

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). Skattebetalningslagen gäller för sådan skatt, se 1 kap. 1 § andra stycket 15 SBL. Läs mer i handledningen för skattebetalning 2008, avsnitt 3.1.2.

3.3.13 Anståndsavgift enligt lag (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i fall

Anståndsavgift

De skattskyldiga som beviljats anstånd enligt lag (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i fall ska utöver ränta betala en anståndsavgift. Denna avgift beräknas på beviljat anståndsbelopp och är 0.3 % per påbörjad kalendermånad från den ordinarie förfallodagen till och med månaden för den nya förfallodagen enligt anståndsbeslutet. Anståndsavgiften ska betalas senast den dag anståndet upphör.

3.3.14 Omprövning och efterbeskattning

Hos Skatteverket kan frågan om företrädaransvar aktualiseras i samband med att skattebelopp fastställs genom omprövning. När talan har väckts om företrädaransvar har företräderen numera möjlighet att som part överklaga det skattebeslut som ligger till grund för betalningsskyldigheten, se avsnitt 6.5.1. Bestämmelserna om omprövning och överklagande är i huvudsak lika för alla slags skatter och avgifter.

3.3.15 Omprövningsbeslut som avser höjning av skatt

Enligt 16 kap. 6 § andra stycket SBL ska skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut normalt ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Denna förfallodag grundar inget företrädaransvar när det gäller slutlig skatt eller sådana skatter som har en ursprunglig förfallodag enligt vad som anges i 10 och 16 kap. SBL. Den företrädare som underlåter att betala skatt i enlighet med omprövningsbeslutet kan alltså inte bli personligt betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 § SBL om han inte var företrädare även på den ursprungliga förfallodagen.

3.4 Krediteringar på skattekontot

Kreditering sker på skattekontot

- när det skett en inbetalning,
- när överskjutande ingående mervärdesskatt eller återbetalning av punktskatt registrerats,
- när ett arbetsmarknadsstöd el dyl. tillgodoförts,
- när Skatteverket eller en domstol fattat ett beslut om sänkning av skatt eller har medgett anstånd med betalning,
- när ackord eller skuldsanering medges och
- vid beräkning av intäktsränta eller korrigering av kostnadsränta efter en redovisningsperiods utgång.

Ingen avräkningsordning

Inbetalningar och övriga krediteringar till skattekontot, SKV-delen av kontot, bokförs utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter. Ett inbetalt belopp ska räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld oberoende av vad den skattskyldige begärt, 16 kap. 9 § SBL.

Alla krediteringar behandlas lika

Krediteringarna behandlas på samma sätt på skattekontot, oavsett om de innebär ett faktiskt tillgodoräknande eller avser en nedsättning av ett obetalat belopp eller beror på ett anstånd med betalning. De krediteringar som görs under en period möter i första hand de debiteringar som förfaller till betalning under samma period. Finns det därefter ett överskott möter det ett eventuellt ingående underskott från tidigare period. Finns det kvar ett överskott kan det spärras för kommande skattebetalningar, föras över till KFM eller återbetalas.

Den skattskyldige kan således inte bestämma att en inbetalning ska avse en viss bestämd skatt. Enda undantaget är om betalningen avser en skuld som inbetalaren är solidariskt betalningsskyldig för. Han kan då begära att beloppet ska avräknas mot den skulden, 16 kap. 10 § SBL.

3.4.1 Inbetalning

Inbetalning av skatt görs genom insättning på Skatteverkets särskilda bank- eller plusgirokonto för skatteinbetalningar. Skatten anses vara betald den dag då beloppet har bokförts på kontot, 16 kap. 3 § SBL.

Fasta förfallodagar

I SBL anges fasta förfallodagar då inbetalning av olika skatter ska finnas på Skatteverkets konto, 16 kap. 4–8 §§ SBL. Förfallodagarna är normalt den 12 (den 17 i januari och augusti) och den 26 i respektive månad.

Egna inbetalningar

En skattskyldig kan betala in obegränsade belopp för att möta framtida skatteskulder. För att belopp inte ska återbetalas kan det krävas en spärr, se avsnitt 3.2.3.

3.4.2 Överskjutande ingående mervärdesskatt

Likställs med betalning

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämsställs med en inbetalning av skatt, 16 kap. 7 § SBL.

Omprövning av återbetalat belopp

En redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt kan ändras genom ett omprövningsbeslut. Blir det ytterligare överskjutande ingående mervärdesskatt krediteras höjningsbeloppet på skattekontot på beslutsdagen. Blir det överskjutande beloppet sänkt eller blir det mervärdesskatt att betala debiteras beloppet på skattekontot.

3.4.3 Återbetalning av punktskatt

Bestämmelser om återbetalning av punktskatt finns i flera olika punktskatteförfattningar. Återbetalning fastställs i beskattningsbeslut och krediteras den skattskyldiges skattekonto. Se avsnitt 2.6.1.

3.4.4 Omprövningsbeslut om sänkning av skatt

Krediteras på beslutsdagen

Ett omprövningsbeslut som innebär sänkning av tidigare fastställt skattebelopp behandlas som en inbetalning och krediteras normalt på skattekontot den dag beslutet fattas. Vid nästa månadsavstämning korrigeras räntan. Intäktsränta krediteras från och med dagen efter den ursprungliga förfallodagen. Gäller det slutlig skatt korrigeras räntan per den 13 februari taxeringsåret.

Ingen ändring av den ursprungliga debiteringen

Avser sänkningen ett beslut som ännu inte förfallit till betalning hamnar krediteringen i fältet bevakningstransaktioner och krediterar kontot samtidigt som det ursprungliga beslutet förfaller till betalning.

Nedsättningen medför inte någon ändring av den ursprungliga debiteringen på skattekontot. Finns det ett obetalt underskott som kan hänföras till perioden när debiteringen registrerades, måste sänkingsbeloppet avräknas innan företrädaransvar görs gällande. Det fanns ingen betalningsskyldighet för nedsättningsbeloppet på den ursprungliga förfallodagen.

Ett nedsättningsbeslut utjämnar skattekontot vid avstämningen efter att beslutet registreras på kontot. Det innebär att det hanteras på samma sätt som betalning av periodens debiteringar och av eventuellt ingående underskott. Detta sker även om det ursprungligen debiterade beloppet ingår i ett tidigare underskott som är obetalt. Nedsättningsbeslutet kan också skapa ett överskott på kontot. Detta överskott kan överföras till KFM för att nedsätta äldsta restförda skattekontounderskott.

3.4.5 Anstånd med betalning av skatt

Likställs med inbetalning

Ett beslut om anstånd med betalning av skatt enligt 17 kap. SBL behandlas på samma sätt som en betalning till skattekontot. Det belopp som anstånd har medgetts med krediteras kontot den dag beslut om anstånd fattas.

Om förfallodagen för det debiterade beloppet infaller inom samma månad som anståndsbeslutet krediteras, möter anståndsbeslutet debiteringen och saldot blir utjämnat. Sker anståndskrediteringen en eller flera månader före skattens förfallodag krediteras inte skattekontot, utan anståndet hamnar under bevakningstransaktioner i skattekontot jämte den ännu ej förfallna skatten. Anståndet krediterar kontot på förfallodagen. Detta innebär att anståndskrediteringen hålls samman med den skattedebitering som anståndet avser. Registreras anståndsbeslutet efter den månad då skatten förföll till betalning, krediteras skattekontot vid denna senare tidpunkt varvid det ursprungliga underskottet kvarstår oförändrat, trots att anstånd har medgetts. Krediteringen avräknas mot innevarande periods debiteringar och mot eventuellt ingående underskott på skattekontot. Anståndsbeslutet kan också medföra att det blir ett överskott på skattekontot vid nästa avstämning. Detta överskott överförs till KFM för att i första hand nedsätta det äldsta restförda skattekontounderskottet. Om det härfter kvarstår ett överskott på kontot så kan det vid behov spärras

för kommande betalning av annan skatt. Om det härefter kvarstår ett överskott kan den skattskyldige på begäran få det återbetalt. Nedsättningen hos KFM kan avse ett annat underskott än det vari skatten med anstånd ingår, s.k. skattebyte. Se vidare under avsnitt 3.2.4.

3.5 Betalning av skatt på grund av företrädaransvar

Belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt SBL likställs med skatt, 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL. Därmed gäller t.ex. SBL:s regler om ränta för dessa ansvarsbelopp. Betalning sker dock i särskild ordning.

Den som är betalningsskyldig för skatt på grund av företrädaransvar är likställd med skattskyldig, 1 kap. 4 § tredje stycket 9 SBL. Denna bestämmelse infördes den 1 januari 2004. Härigenom har det klargjorts att 17 kap. SBL om betalningsanstånd i sin helhet gäller vid företrädaransvar.

Betalning enligt överenskommelse

I en överenskommelse om betalningsskyldighet ska anges bl.a. det belopp som företrädarkaren ska betala och den tidpunkt eller de tidpunkter då betalning senast ska ske, 12 kap. 7 d § SBL. Parterna kan fritt bestämma t.ex. hur ränta ska beräknas. Belopp som har betalats av en företrädare för en juridisk person på grund av en överenskommelse ska registreras på den juridiska personens skattekonto, 3 kap. 5 § fjärde stycket SBL.

Om en överenskommelse upphör att gälla, ska belopp som företrädarkaren har betalat in till Skatteverket föras över till dennes skattekonto. Om företrädarkaren inte har ett skattekonto, får beloppet betalas ut direkt till denne, 18 kap. 4 a § SBL.

Skatteverket får spärra belopp för utbetalning från skattekontot om det kan komma att behövas för betalning av skatt som ännu inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas, 18 kap. 7 § första stycket 5 SBL. Har en överenskommelse förfallit och staten avser att väcka talan kan ett belopp motsvarande det kommande yrkandet spärras.

Betalning enligt dom

Även efter en dom på betalningsskyldighet ska en betalning föras till den juridiska personens skattekonto. Med anledning av domen fattar Skatteverket ett beslut om särskilda debiteringsåtgärder enligt 11 kap. 20 § SBL. Skatt som har bestämts genom debiteringsåtgärd ska vara betald senast på den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Registrering av debiteringsåtgärderna sker på den juridiska personens skattekonto. Företrädarens skattekonto beläggs automatiskt med en spärr mot utbetalning som gäller så länge beloppet är obetalt.

På beloppet utgår alltid låg kostnadsränta, 19 kap. 7 § SBL.

En särskild avräkningsordning finns när en företrädare som har ett utdömt obetalt företrädaransvar gör en inbetalning, 16 kap. 10 § SBL. Företrädarens egna skulder krediteras i första hand, om han inte har begärt annat. Företrädaren anses ha begärt att inbetalningen ska räknas av från huvudbetalarens skatteskuld genom att använda det inbetalningskort som tillställts honom i samband med debiteringsbeslutet och som avser den juridiska personens skatteskuld.