

3 Registrering och skattekonton

1 kap. 2-4 och 6 §§ SBL
3 kap. SBL
23 kap. 2-4 §§ SBL
1 kap. ML
10 kap. ML
4, 8 och 64 §§ SBF
prop. 1996/97:100 (Nytt system för skattebetalningar)
prop. 2001/02:28, (Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige)
SOU 1996:100 (Nytt system för skattebetalningar)

3.1 Registrering

3.1.1 Allmänt

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

Av uttalande i författningskommentaren till 3 kap. 1 § SBL (prop. 1996/97:100 s. 527) framgår att regeln om registrering av vissa skattskyldiga tagits in i lagen främst av redaktionella skäl.

Bestämmelser om hos vilken skattemyndighet registreringen ska ske finns i 1 § 2 st.-4 st. och togs in i SBL efter föredragningen i Lagrådet. De hänvisar till bestämmelserna i 2 kap. 1, 2 och 5 §§ SBL om vilken skattemyndighet som ska fatta beslut.

I 3 kap. 2-3 §§ SBL ges bestämmelser om skyldigheten dels att göra anmälan för registrering, dels att anmäla förändring av förhållanden som tagits upp i en tidigare lämnad anmälan.

4 § behandlar föreläggande att lämna anmälan.

I 4-7 §§ SBF finns bestämmelser om

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

Den som ska göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter

3.1.2 Personer som ska registreras

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

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.

Skattemyndigheten ska också enligt samma punkt registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Begreppet arbetsgivaravgifter omfattar också enligt 1 kap. 3 § SBL sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

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 moms

Enligt 3 kap. 1 §, 1 st.2 p. SBL ska den som är skattskyldig för moms, med visst undantag, registreras. Detta gäller oavsett om momsen ska redovisas i skatte- eller självdeklaration.

I 1 kap. 2 § ML anges vem som är skyldig att betala moms (skattskyldig). Det är i regel säljaren som är skattskyldig, men det kan också i vissa fall vara den som förvärvar varor och tjänster vid EG-handel och vid import. I ML finns i några fall möjligheter att ansöka om skattskyldighet, trots att skattskyldighet normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna. Begreppet skattskyldig beskrivs närmare i Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 4. I 10 kap. ML medges i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt, trots att skattskyldighet inte föreligger. De som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML likställs enligt 1 kap. 4 § SBL med skattskyldig. Se handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 16. Både de som är skattskyldiga och de som har rätt till återbetalning av ingående moms ska vara registrerade.

Att den som är grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp ska registreras framgår av 3 kap. 1 § 1 st. 3 p. SBL.

Även den som inte är skattskyldig kan registreras enligt de nya punkterna 4 och 5 i första stycket av 1 §. Ändringen kommer i

första hand att beröra utländska företagare som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§ ML. Ändringen innebär också att reglerna om periodisk sammanställning blir tillämpliga på den som är skyldig att registrera sig. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002, avsnitt 3 och Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 6.19.

Registrering i samband med viss EG-handelm.m.

Utöver de generella bestämmelserna om skattskyldighet, redovisningsskyldighet och därmed sammanhängande registreringskyldighet finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet i vissa fall för den som förvärvar varor och tjänster från andra EG-länder. Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002, avsnitt 34.7.

Ombud för utländsk företagare

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare (fysisk eller juridisk person), som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe eller inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet här i landet, ska företagaren företrädas av ett av skattemyndigheten godkänt ombud. Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och förordningen 218/92 av den 27 januari 1992. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet, avsnitt 27.2.

Importombud för utländska företagare

Undantag från skatteplikt föreligger vid import av vara om denna efter importen ska säljas vidare till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett gemenskapsinternt förvärv i ett annat EG-land. Genom stadgandet i 6 § SBF har det skapats en möjlighet för sådan utländsk företagare att registrera sig. Registrering sker i detta fall på så sätt att en sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren, registrerar sig i eget namn för dennes räkning. Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002, avsnitt 27.3.

Representant för enkelt bolag och partrederi

Enligt 23 kap. 3 § SBL kan skattemyndigheten 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 moms 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.

	<p>Eftersom representanten likställs med skattskyldig registreras han på denna grund.</p>
Undantag från registrerings-skyldigheten	<p>I 3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL regleras undantagen från registrerings-skyldigheten. Sådan momsgrupp som avses i 6 a kap. 1 § ML och den som inte i övrigt är registrerad till moms och förvärvar varor som anges i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. och 2 p. ML, dvs. nya transportmedel och vissa punktskattepliktiga varor, ska inte registreras.</p>
Registreringens giltighet	<p>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. Detta gäller naturligtvis även i det fall skattemyndigheten 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 såväl skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som för moms, inträder oavsett om registrering skett eller ej kan skattskyldigheten självfallet inträda före registreringstidpunkten.</p> <p>På samma sätt kan skattemyndigheten begära att en skattskyldig till moms ska lämna en periodisk sammanställning, om han haft EG-handel, även för tid före registreringstidpunkten</p>
Retroaktivt övertagande	<p>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 moms medan det vid inkomsttaxeringen enligt tillämpad praxis godtagits.</p> <p>Enligt 7 § SBF gäller registreringen till dess skattemyndigheten beslutar att den ska upphöra.</p>
	<h3>3.1.3 Registrerande skattemyndighet</h3> <p>En fysisk person ska vara registrerad hos den skattemyndighet som enligt 2 kap. 1 § 1 st. SBL är behörig att fatta beslut som rör den personen.</p> <p>En juridisk person ska vara registrerad hos den skattemyndighet som enligt 2 kap. 2 § 1-4 st. SBL var behörig att fatta beslut som rör den personen. Se vidare kapitel 2 om beslutande myndighet.</p> <p>Utländska företagare, oavsett om de företräds av ett ombud eller ej enligt 23 kap. 4 § SBL, ska registreras hos Skattemyndigheten i Stockholm, 2 kap. 1 § 3 st. och 2 § 5 st. SBL.</p>

Enligt 6 § SBF kan en utländsk företagare som avser att importera en sådan vara som efter importen ska omsättas i ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § 2 st. ML med stöd av fullmakt registrera sig till moms för omsättningen. Det sker genom att ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL registrerar sig i eget namn för företagarens räkning. I dessa fall ska registrering ske hos Skattemyndigheten i Stockholm.

Utländska arbetsgivare utan fast driftsställe här i landet som ska betala arbetsgivaravgifter här registreras hos Skattemyndigheten i Stockholm.

Beslut om gruppregistrering, ändring eller upphörande av gruppregistrering fattas av den skattemyndighet som är behörig att fatta beslut avseende den som ska fungera som gruppövudman.

Registrering av representant för enkelt bolag eller partrederi sker hos den skattemyndighet som är behörig att fatta beslut om den som utsetts till representant.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal ska förutom ansökan om skattskyldighet även anmäla sig för registrering. Registrering sker enligt de allmänna bestämmelser som beskrivits ovan.

3.1.4 Anmälan för registrering

Den som ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § SBL och som avser att bedriva näringsverksamhet ska anmäla sig för registrering 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 momsen i självdeklaration anses ha fullgjort anmälningsplikten genom att lämna deklarationen.

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 skattemyndigheten om

Registreringsanmälan

att han ska redovisa och betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter.

Riksskatteverket fastställer med stöd av 64 § SBF formulär till blankett för registreringsanmälan, Skatte- och avgiftsanmälan (SOA). Den särskilda registreringsanmälan finns i broschyren Så fyller du i ”Skatte- och avgiftsanmälan” (RSV 418).

Registreringsanmälan ska lämnas till den skattemyndighet som enligt 2 kap. 1 och 2 §§ SBL ska besluta om registrering.

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

3.1.5 Ändringsanmälan

Den som anmält sig för registrering är enligt 3 kap. 3 § SBL skyldig att underrätta skattemyndigheten 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 skattemyndigheten utfärdar är utformad så att den kan användas för anmälan om ändring.

Om skattemyndigheten får vetskap om en ändring i förhållande till lämnad registreringsanmälan och den skattskyldige inte själv lämnar ändringen kan myndigheten på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret. Innan en ändring utan anmälan görs bör kommunikation med den skattskyldige ske.

3.1.6 Föreläggande

I 3 kap. 4 § SBL stadgas att skattemyndigheten 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 då det behöver utredas huruvida en person är skyldig att göra en anmälan eller lämna underrättelse får myndigheten förelägga den person som utredningen avser att lämna erforderliga uppgifter. Ett föreläggande får enligt 23 kap. 2 § SBL förenas med vite. Se vidare kapitel 15 i denna handledning.

3.1.7 Registreringsbevis, beslut m.m.

Registreringsbevis

Bifaller skattemyndigheten den skattskyldiges begäran om registrering fattas normalt inget formellt beslut om registrering. Alla som registreras får, med ett undantag, ett registreringsbevis i enlighet med 7 § 1 st. SBF.

Undantaget från regeln om att alla som registreras skall ha ett registreringsbevis är en registrering som grundas på en förenklad skattedeclaration. Den som blivit registrerad på grund av att han lämnat en förenklad skattedeclaration får registreringsbevis endast om han begärt det.

Riksskatteverket 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.),
- momsregistrering (fr.o.m.),
- uppgift om momsredovisning ska ske i skattedeclaration eller självdeklaration,
- redovisningsmetod

Formella beslut

Ett beslut om registrering innebär att myndigheten beslutar att registrera eller att inte registrera en person. Normalt grundas ett registreringsbeslut på uppgifterna i en insänd skatte- och avgifts-anmälan. Myndigheten kan dock även utan registreringsanmälan fatta beslut om registrering, s.k. tvångsregistrering.

Ett beslut om momsregistrering innefattar också ett beslut om skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt.

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

- Tvångsregistrering, 3 kap. 1 § 1 SBL (Myndigheten anser att skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter föreligger men den skattskyldige anser det inte eller har underlåtit att anmäla sig för registrering.)
- Tvångsregistrering, 3 kap. 1 § 2 SBL. (Myndigheten anser att en verksamhet medför skattskyldighet enligt ML medan den skattskyldige inte anser det eller har underlåtit att anmäla sig för registrering.)
- Särskilda skäl (uppbyggnadsskede), 10 kap. 9 § ML.

54 Registrering och skattekonton *Kapitel 3*

- Frivillig skattskyldighet: Uthyrning av verksamhetslokal, 9 kap. 1 § ML.
- Frivillig skattskyldighet: Uppförandeskede, 9 kap. 2 § ML,
- Frivillig skattskyldighet: Konstnär, 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML.
- Frivillig skattskyldighet: Ej överskriden förvärvströskel, 2 a kap. 3 och 4 §§ ML.
- Mervärdesskattegrupp, 6 a kap. 4 § ML.
- Representant för enkelt bolag eller partrederi, 23 kap. 3 § SBL.
- Ombud för utländsk företagare, 23 kap. 4 § ML.

Vid avslag på ansökan om momsregistrering, 3 kap. 1 § SBL, alltså i de fall då myndigheten inte anser att en verksamhet medför skattskyldighet medan den som gjort anmälan anser det, meddelas ett särskilt beslut om att registrering inte ska ske.

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

- På vilket sätt ska momsen redovisas ?
- Vid vilken tidpunkt ska skattedeklaration lämnas?
- Vilken redovisningsperiod ska tillämpas?
- Vilken redovisningsmetod ska användas?

Inte heller om dessa frågor meddelar myndigheten normalt något formellt beslut. Besluten framgår av det registreringsbevis som den skattskyldige får. Endast om myndigheten frångår den skattskyldiges önskemål meddelas ett formellt beslut.

I det följande behandlas kortfattat de beslut som myndigheten behöver ta ställning till vid registrering.

Redovisningsätt

Moms kan redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. 9, 11 och 31 §§ samt 32 § 1 st. SBL och 19 kap. 13 § ML. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 4 i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002.

Redovisnings- tidpunkt för skattedeklaration

Det finns två redovisningstidpunkter för skattedeklaration. Bestämmelserna om dessa återfinns i 10 kap. 18, 19 och 21 §§ SBL. Bestämmelserna om skattedeklaration behandlas i kapitel 10.

Redovisnings- period

Enligt 10 kap. 14 § SBL omfattar en redovisningsperiod en kalendermånad. I vissa fall kan dock redovisningsperioden vad gäller moms vara ett helt beskattningsår (10 kap. 15 § SBL). Redovisningsperioden för moms som ska redovisas i en själv-

deklaration utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning.

Redovisningsmetod

Begreppet redovisningsmetod, som används vad gäller redovisning av moms, finns inte i ML, utan är ett sammanfattande uttryck för sätten att redovisa moms. I 13 kap. ML finns bestämmelser om redovisning av utgående och ingående skatt.

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

Se vidare i Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 18, om tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde samt de två redovisningsmetoderna.

Registreringsnummer

Alla som registreras för redovisning av moms ska, enligt 5 § SBF, tilldelas ett särskilt momsregistreringsnummer av skattemyndigheten. Registreringsnumret är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret. Se vidare RSV:s broschyr om organisationsnummer (RSV 709). Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret för moms SE999999999901. I fakturor skrivs numret ofta som person/ organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till moms.

Momsregistreringsnumret spelar en viktig roll inom det system som nu tillämpas vid EG-handel. Inom EG-handeln kan en svensk skattskyldig som t.ex. köper varor från ett annat EG-land köpa varorna utan att moms debiteras genom att åberopa sitt svenska momsregistreringsnummer. Leverantören i det andra EG-landet ska då i sin faktura ange den svenske köparens momsregistreringsnummer. Den som bedriver EG-handel och som således vill åberopa sitt momsregistreringsnummer ska då använda detta nummer (Value Added Tax; VAT-nummer). VAT-numret är identiskt med registreringsnumret.

3.1.8 Avregistrering

Enligt bestämmelsen i 7 § SBF ska en registrering enligt 3 kap. 1 § SBL stå kvar till dess skattemyndigheten beslutar att den ska upphöra.

Detta innebär till exempel att en person som är registrerad som momsskyldig ska lämna redovisning i en skattedeklaration till dess skattemyndigheten beslutat om avregistrering eller ändring av registreringen.

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

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

Här kommenteras tre av dessa tänkbara avregistreringsorsaker.

Avveckling

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

Om verksamheten minskar i omfattning kan registreringen ändras så att redovisningen görs i självdeklarationen till dess verksamheten upphört. När t.ex. en jordbruksverksamhet upphör och inventarier och lager säljs på auktion erhålls ibland slutredovisning först ett år efter auktionen. Avregistreringen sker då först vid utgången av den redovisningsperiod då slutlikvid erhållits, såvida inte redovisningsskyldighet inträtt dessförinnan.

Fusion

En fusion enligt aktiebolagslagen innebär att ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag mot visst vederlag 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 vederlag. Detta innebär bl.a. att någon återföringsskyldighet inte kan komma i fråga utan förvärvaren inträder i den tidigare ägarens ställe.

Riksskatteverket har i skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, redovisat verkets uppfattning i frågor som rör behörighet att vid skattemyndigheten och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion.

Nedläggning

När en verksamhet läggs ned gäller att avregistrering kan ske först då redovisningsskyldighet har inträtt för samtliga kvarvarande affärshändelser i verksamheten. Har varulager och inventarier inte sålts vid tidpunkten för nedläggningen, får avregistrering anstå till dess tillgångarna säljs eller tas ut ur verksamheten. Har moms på utestående fordringar och skulder inte redovisats, får avregistrering också anstå tills de har reglerats. Detta gäller t.ex. företag som redovisar moms enligt bokslutsmetoden.

Ej retroaktiv avregistrering

Tidigare har i avsnitt 3.1.2 redogjorts för att registrering inte kan ske med retroaktiv verkan.

En registrering kvarstår enligt 7 § SBF till dess skattemyndigheten 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 skattemyndigheten 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 myndigheten kan besluta om retroaktiv avregistrering. Myndigheten kan däremot genom beskattningsbeslut t.ex. fastställa skatten till noll kr för redovisningsperioder under vilka någon verksamhet inte bedrivits. Jämför även INZO-domen (C-110/94) där domstolen ansåg att när någon medgivits status som moms skyldig person med rätt till avdrag/ återbetalning kan registreringen inte dras tillbaka retroaktivt utom i fall av bedrägeri eller missbruk.

Formellt beslut om avregistrering

Om den skattskyldige och skattemyndigheten är överens om att avregistrering ska ske utfärdas normalt inte något skriftligt beslut om avregistrering. I de fall myndigheten och den skattskyldige inte har samma uppfattning meddelas däremot ett formellt avregistreringsbeslut.

3.2 Skattekonton

3.2.1 Allmänt om skattekontot

Inledning

Med SBL infördes ett system med skattekonto för varje skattskyldig.

Motivet för detta var främst behovet av att effektivisera förfarandet för redovisning och betalning av skatt. Av den anledningen gjordes ett antal förändringar i förhållande till tidigare gällande regler, huvudsakligen i ML, UBL och USAL, som innebar samordning, enhetlighet och förenklingar. Vissa av dessa förändringar, såsom enhetliga förfalldagar och en gemensam skattedeclaration för moms och arbetsgivares redovisning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, har inte något direkt samband med skattekontot men innebär bättre förutsättningar för detta system.

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 och de om återbetalning i 18 kap. Reglerna om ränta finns i 19 kap. medan indrivning behandlas i 20 kap.

Huvudprinciperna för skattekontot är att

- skatter som debiteras bokförs på kontot, normalt på förfalldagen
- 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 att
- obetalda belopp, det vill säga underskott på skattekontot, överlämnas efter betalningspåminnelse fortlöpande för indrivning.

Skattekonto-systemets funktion

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

På varje skattekonto bokförs debiterade skatter löpande. Detsamma gäller sådana skatter och avgifter som den skattskyldige redovisar i en skattedeklaration. Det gäller avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms. 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. Redovisning av överskjutande ingående moms jämföras, 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 till godo hanteras på ett enhetligt sätt. Se vidare om inbetalning av skatt i kapitel 17.

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. Skattedeklarationerna omfattar därför de skatter och avgifter för vilka det finns en redovisningsskyldighet och som förfaller till betalning under månaden.

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 moms ska betalas ut.

Om ett skattekonto uppvisar ett underskott efter avstämningen innefattar kontoutdraget en betalningsuppsmaning. På grund av att gjorda betalningar bokförs utan någon avräkningsordning mellan de olika skatterna på skattekontot blir differenser såväl vid månadsvisa avstämmningar som vid den årliga avstämningen att betrakta som över- eller underskott av skatt på skattekontot.

Ett överskott på ett skattekonto blir 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 moms återbetalas utan ansökan liksom ett överskott som uppkommer på skattekontot vid den årliga avstämningen sedan slutlig skatt bestämts återbetalas utan ansökan. En återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående moms kan under vissa förutsättningar göras redan före månadens ordinarie förfallodag. Se även kapitel 19 om återbetalning av skatt.

I skattekontosystemet tillämpas, till skillnad mot vad som tidigare gällde enligt UBL, USAL och ML, 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 avstämmningarna, beräknas på den sammanlagda skatteskulden eller skattefordran dag för dag under avstämningsperioden. Se även kapitel 20 om ränta.

Obetalda belopp, dvs. underskott på ett skattekonto, ska efter betalningsupplämningsmaning fortlöpande lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning. Begränsade kontounderskott som inte kvarstår under längre tid godtas dock utan att indrivning aktualiseras. Se även kapitel 23 om indrivning.

Även belopp som överlämnats för indrivning kvarstår på skattekontot. Detta medför att skattekontot i praktiken blir tredelat. En del består av registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos skattemyndigheten och saldot för dessa. En andra del består av de belopp som lämnats för indrivning samt registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos kronofogdemyndigheten och saldot för dessa medan den tredje delen består av det totala saldot för skatte- och kronofogdedelarna.

3.2.2 Konto för varje person som är skattskyldig

I 3 kap. 5 § 1 st. SBL stadgas att skattemyndigheten 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 att 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 skattemyndigheten 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.

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

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

3.2.3 Registrera skatt

I 3 kap. 5 § 3 st. SBL sägs att skattemyndigheten 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 och särskild A-skatt
- slutlig skatt
- moms
- arbetsgivaravgifter
- skatteavdrag
- arvsskatt
- gåvoskatt.

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 kapitel 11 om beskattningsbeslut.

Skattebelopp som ska betalas in enligt ett beskattningsbeslut ska registreras på förfallodagen. Vilka förfallodagarna är framgår av bestämmelserna i 16 kap. 4-8 §§ SBL. Bestämmelserna i 16 kap. SBL behandlas i kapitel 17.

Belopp som ska betalas in förs alltså normalt upp på skattekontot på förfallodagen. I praktiken tas dock beloppen in 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 ej förfallen F-skatt och särskild A-skatt inte utgör hinder mot återbetalning tas dessa belopp inte heller in förrän på förfallodagen.

För att den skattskyldige redan när han får beskedet om slutlig skatt också ska kunna få ett kontoutdrag, som ger besked om ställningen på hans skattekonto efter det att den slutliga skatten bestämts, förs den upp på skattekontot redan på beslutsdagen.

Belopp som ska tillgodoräknas 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 skattemyndigheten 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 ej.

Nekad gottskrivning

Ett avsteg från denna grundprincip utgör rättsfallet RÅ 1987 ref. 83 där frågan gällde huruvida en anställd hos ett fämansbolag, som hade ett bestämmande inflytande i bolaget, skulle gottskrivas 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.

Det saknas anledning anta annat än att detta avgörande även i fortsättningen kommer att vara vägledande vid avgörandet av i vad mån icke redovisad och betald avdragen skatt ska tillgodoräknas inkomsttagaren. Se vidare kapitel 6 om 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.

Gjorda inbetalningar registreras på skattekontot så snart underlag för registreringen finns. Inbetalningarna består huvudsakligen av den skattskyldiges egna betalningar av skatt. Bestämmelserna i förordningen (1997:1275) om anställningsstöd medför dock att även belopp som arbetsgivare uppbär som anställningsstöd

tillgodoförs honom genom registrering på hans skattekonto. Det samma gäller också bl.a. det sjöfartsstöd som arbetsgivare uppbär enligt förordningen om sjöfartsstöd (2001:770) och belopp som tillgodoförs kommuns eller landstings skattekonto på grund av lagen (2002:179) om kreditering på skattekonto av tillfälligt sysselsättningsstöd.

3.2.5 Utbetalningar

Belopp som utbetalas registreras på skattekontot när skattemyndigheten beslutar om utbetalningen. Även belopp som omförs till sådan skatt som inte omfattas av skattekontosystemet eller till annan skattskyldig, t.ex. på grund av att den skattskyldige använt fel inbetalningskort för betalningen, registreras på skattekontot på i huvudsak samma sätt som en utbetalning. Se vidare om återbetalning av skatt i kapitel 19.

3.2.6 Belopp som lämnats för indrivning

Skattekontot omfattar, som redan sagts, även belopp som lämnats för indrivning till kronofogdemyndigheten. I 3 kap. 5 § 3 st. SBL sägs att belopp som har överlämnats för indrivning ska registreras på skattekontot.

Överlämnande för indrivning sker normalt i samband med den månatliga avstämningen av skattekontot. Samtidigt registreras överlämnat belopp på skattekontot och ingår här efter i den del av det totala skattekontosaldot som utgörs av belopp som är föremål för indrivning hos kronofogdemyndigheten.

En följd av att skattekontot omfattar även ”indrivningsbelopp” är att även transaktioner hos kronofogdemyndigheten, som inbetalningar och beräkning av ränta, registreras på skattekontot hos skattemyndigheten. Om det till följd av månadens transaktioner hos skattemyndigheten uppkommer ett överskott medför detta överskott att skattemyndigheten sätter ner tidigare indrivningsuppdrag med motsvarande belopp om inte hinder mot återbetalning möter. Som sådant hinder anses inte skattskyldigs egen begäran om att överskott inte ska återbetalas. Även denna nedsättning av tidigare indrivningsuppdrag registreras på skattekontot i samband med den avstämning då nedsättningen görs.

3.2.7 Avstämning av skattekontot

3 kap. 6 § SBL innehåller bestämmelserna om avstämning av skattekonto. Vad är då en avstämning? Det är när 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.

Månadsavstämning

Den årliga avstämningen görs alltid i samband med en månadsavstämning. I samband med månadsavstämningarna görs ränteberekening 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 påförs och tillgodoförs ränta. Under dessa månader kan också belopp, som kvarstår obetalt och för vilket den skattskyldige tidigare fått betalningsupplmaning, överlämnas för indrivning.

Den månatliga avstämningen omfattar inte en kalendermånad. Avstämningen sker vanligtvis första lördagen i varje kalendermånad och omfattar tiden från dagen efter föregående avstämning till och med den aktuella avstämningsdagen. Valet av avstämningstidpunkt har styrts av en avvägning mellan önskemålen om en avstämning som följer i nära anslutning till månadens förfallodagar å ena sidan och å andra sidan om att månadens transaktioner ska ha hunnit registreras på skattekontot.

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 Riksskatteverket föreskriver. Riksskatteverket har även fastställt formulär för kontoutdrag.

Varje skattskyldig vars skattekonto stämts av erhåller efter månadsavstämningen ett kontoutdrag. Kontoutdraget innehåller alltid, förutom erforderliga identifikationsuppgifter och uppgifter om avstämningsperioden, uppgifter om

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

Kontoutdraget kombineras i förekommande fall med besked om återbetalning eller med betalningsuppmaning.

Årlig avstämning

För sådana skattskyldiga som endast har att betala inkomstskatt och vilkas preliminära skatt betalas genom skatteavdrag kommer skattekontot att stämmas av endast en gång per år i samband med den årliga debiteringen av slutlig skatt. Vid detta tillfälle registreras också den preliminära skatten. Detta gäller dock endast om den skattskyldige inte har slutlig skatt att betala. Om den preliminära skatten inte helt täcker den slutliga skatten kommer skattekontot 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.

Avstämning på begäran

Av 3 kap. 6 § 2 st. SBL framgår att skattemyndigheten 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. Myndigheten 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 också att paragrafen avses bli tillämplig när den skattskyldige lämnat en skattedeklaration med överskjutande ingående moms och de i 10 kap. 20 § SBL stadgade förutsättningarna är uppfyllda.