

19 Återbetalning av skatt

18 kap. SBL
47-55 §§ SBF
Prop. 1996/97:100 (om ett nytt system för skattebetalningar, m.m.)
Prop. 1997/98:148 (om gruppregistrering i mervärdesskatte-
systemet, m.m.)
SOU 1996:100 (Ett nytt system för skattebetalningar.)

Sammanfattning

Kapitlet behandlar bestämmelserna om återbetalning av skatt enligt 18 kap. SBL.

Huvudprincipen är att ett överskott på skattekontot ska vara disponibelt för kontohavaren. En återbetalning får dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen fordran. En återbetalning av ett överskott ska ske skyndsamt.

Ett överskott på skattekontot kan uppkomma i olika skeden på grund av att debiteringar och krediteringar inte alltid bokförs vid samma tidpunkt. Ett ”äkta” överskott, som kan disponeras av kontohavaren, kan bara uppkomma i anslutning till att skattekontot stämts av.

Återbetalning ska göras utan ansökan när överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående moms, 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 och SKM har i sistnämnda fall inte någon möjlighet att på eget initiativ återbetala ett överskott.

Om det efter en avstämning finns ett överskott på skattekontot får detta i vissa fall inte återbetalas. Detta gäller bl.a. när 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 skattkontot för betalning av framtida skatteskulder, s. k. utbetalningsspärr.

19.1 Allmänt

Avstämning

En återbetalning förutsätter att skattekontot dessförinnan stämts 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 SKM en extra avstämning omedelbart efter det att myndigheten godkänt i SKD redovisad överskjutande ingående moms. En extra avstämning kan dessutom göras på den skattskyldiges egen begäran.

Överskott

Ett överskott på skattekontot ska som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. En återbetalning ska dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen skattefordran.

Kontohavaren ska kunna disponera över medlen så snart det – efter nödvändig utredning – konstaterats att det finns ett överskott på kontot.

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).

Återbetalning

Återbetalning av överskott ska ske utan ansökan endast om överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående moms, nedsättning av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt (se nedan under 19.2). I övriga situationer ska återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige. I normalfallet bör sådan begäran vara skriftlig.

Systemet med återbetalningar från skattekontot har utformats så att SKM inte behöver fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Utbetalningarna utformas som automatiska maskinella beslut. Ett beslut att inte återbetala hela eller en del av överskottet kan omprövas/överklagas.

19.2 Återbetalning av överskott utan begäran

19.2.1 Överskjutande belopp efter grundläggande beslut om slutlig skatt (18 kap. 1 § SBL)

Årlig avstämning

Med årlig avstämning avses den första månadsavstämning som görs sedan slutlig skatt enligt den årliga taxeringen bestämts.

Slutskattebesked

Vid den årliga avstämningen skickar SKM ut ett besked om den slutliga skatten (slutskattebesked). Sedan den slutliga skatten

bokförts på skattekontot skickar SKM 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 mot återbetalning föreligger. Detta innebär att skattekontot normalt är nollställt efter det att en återbetalning har skett.

Automatisk återbetalning

För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar görs dock 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 SKM detta (se avsnitt 19.6).

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 (47 § SBF, jfr 31 § SBF).

SKM 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).

19.2.2 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 moms eller det överskjutande beloppet grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, om inte hinder mot återbetalning föreligger.

Exempel:

Avstämning 2002-05-06

Ingående saldo	+40 000
Arbetsgivaravgift	- 5 000
Avdragen skatt	- 5 000
Moms	- 15 000
F-skatt	- 10 000
Omprövning 23/4 (nedsättningsbeslut)	<u>+ 5 000</u>
Överskott	+20 000
Utbetalning	- 15 000
Utgående saldo	+ 5 000

Kommentar: Det återbetalade beloppet grundas på omprövningsbeslutet och återbetalning sker med högst det belopp nedsättningsbeslutet avser, dvs. 15 000 kr.

Återbetalning först efter av- stämning

Återbetalning från skattekontot kan bara ske av ett överskott som uppkommer efter en avstämning. På skattekontot registreras debiterade skattebelopp samt egna inbetalningar och andra krediteringar.

Redovisning av såväl arbetsgivaravgifter som avdragen skatt och moms i SKD registreras på skattekontot på förfallodagen med respektive belopp. Detta får till följd att om en SKD innehåller överskjutande ingående moms så kvittas inte arbetsgivaravgifter och avdragen skatt förrän i samband med avstämningen. Kvittning sker alltså inte inom ramen för SKD:n.

Först vid den extra avstämning som görs omedelbart efter det att SKM godkänt redovisad överskjutande ingående moms görs kvittningen av de andra i SKD:n redovisade beloppen. Därefter betalas eventuellt överskott ut, dock högst med ett belopp som motsvarar den redovisade överskjutande ingående momsen.

I exemplet nedan visas uppgifter på skattekontot efter den avstämning som SKM gjort sedan den överskjutande ingående momsen godkänts. En SKD med redovisningsdag den 12 maj 2002 inkommer till SKM. En extra avstämning görs den 19 maj 2002 varefter återbetalning sker.

Skattedeklaration 2002-05-12

Ingående saldo	0
Arbetsgivaravgift	- 50 000
Avdragen skatt	- 40 000
Ö-moms	+ 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 moms och ryms inom 110 000 kronor.

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:

Ingående överskott	+	10 000
Arbetsgivaravgift	-	50 000
Avdragen skatt	-	40 000
Ö-moms	+	10 000
F-skatt	-	10 000
Överskott	+	20 000
Utbetalning	-	20 000
Saldo		0

Kommentar: Eftersom överskottet uppkommit genom en överskjutande ingående moms betalas 20 000 kr ut automatiskt. Om den skattskyldige vill att 10 000 kr 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:

Ingående överskott	+	110 000
Arbetsgivaravgift	-	50 000
Avdragen skatt	-	40 000
Ö-moms	+	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 kr 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 avstämningssperioden finns en transaktion som genererar en automatisk utbetalning. Utbetalning görs därför med ett ”överskjutande belopp som grundas på ett beslut”, 18 kap. 2 § 1 st. 1 SBL, dock maximalt 110 000 kr motsvarande överskjutande moms. För att förhindra återbetalningen hade den skattskyldige kunnat begära en utbetalningsspärr på 110 000 kr (jfr 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 (jfr prop. 1996/97:100 s. 323). Skattekontosystemet fungerar därför på så sätt att när en SKD, som innehåller en redovisning av överskjutande ingående moms, registreras, sätts i samband med registreringen en maskinell utbetalningsspärr på det överskjutande momsbeloppet. Detta görs för att förhindra att en utbetalning sker innan momsredovisningen har kontrollerats. När kontrollen är klar hävs spärren och eventuellt överskottsbelopp återbetalas automatiskt efter avstämning.

Ett belopp som avser överskjutande ingående moms 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:n 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 (jfr 49 § SBF).

Exempel:

Redovisningsdag	2002-03-13
Ö-moms utbetald senast	2002-04-30

Beslut om att skjuta upp återbetalning

Återbetalning av belopp som avser överskjutande ingående moms ska inte göras om SKM 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 SKM inte inom en månad från dagen för beslutet har påbörjat kontrollåtgärder (jfr 50 § SBF). Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002 avsnitt 13.3.2.

19.3 Förtidsåterbetalning (18 kap. 3 § SBL)**19.3.1 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 sådan preliminär skatt 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 (se avsnitt 19.6).

19.3.2 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 19.3.3). 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.

19.3.3 Förtidsåterbetalning under inkomståret.

Juridisk person

Vid förtidsåterbetalning gäller olika bestämmelser beroende på om återbetalningen ska göras till en juridisk eller en fysisk person.

Till en juridisk person får förtidsåterbetalning under inkomståret göras oavsett beloppets storlek. Vid beräkningen av återbetalningbeloppet får dock hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare (8 kap. 12 § 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).

Vad som avses med ”belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden” är enligt prop. 1996/97:100 (s. 617) detsamma som i 8 kap. 29 § SBL, ändrad beräkning av skatteavdrag. Några beloppsmässiga gränser anges inte i lagtexten. Av förarbetena framgår att som riktlinje bör ett återbetalningsbelopp motsvara 0,2 prisbasbelopp dock lägst 30 % av den preliminära skatten (jfr prop. 1996/97:100 s. 562).

Beloppsgräns

Prisbasbeloppet för år 2002 är 37 900 kr vilket innebär att återbetalningsbeloppet bör uppgå till ca 7 500 kr.

RSV är av den uppfattningen att en 30 %-gräns inte bör tillämpas. En sådan beloppsgräns skulle enligt RSV:s uppfattning få orimliga konsekvenser för många skattskyldiga. Exempelvis skulle en person med en årlig räntekostnad på 100 000 kr och som beräknar få en slutlig skatt på 130 000 kr (motsvarar ca 30 000 kr i månadslön) enligt denna tolkning inte kunna få ändrad beräkning eller återbetalning.

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 och får avgöras av kommande domstolspraxis.

19.3.4 Förtidsåterbetalning efter inkomståret

Inkomst av näringsverksamhet eller synnerliga skäl

Efter inkomstarets utgång får återbetalning göras endast om den skattskyldige har inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet eller är begränsat skattskyldig eller om det finns synnerliga skäl.

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 19.3.3.

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 att det finns andra särskilda skäl, se ovan avsnitt 19.3.3.

Restriktivitet

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.

Behov på grund av restföring

Bestämmelsen om återbetalning efter inkomstarets 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, vara ianspråktagande av överskjutande belopp för betalning av redan restförda skatter hos KFM eller felaktig handläggning hos SKM. Synnerliga skäl innebär normalt också att det bör vara fråga om väsentliga belopp, men detta hindrar inte en prövning av de skäl för återbetalning som den skattskyldige åberopar. Som riktlinje för vad som kan vara ett väsentligt belopp bör det återbetalade beloppet uppgå till 0,2 prisbasbelopp, dvs. ca 7 500 kr, se avsnitt 19.3.3.

Väsentligt belopp

Som tidigare nämnts är det alltid omständigheterna i det enskilda fallet som avgör om förtidsåterbetalning ska medges. Vad som ska anses som synnerliga skäl beror alltid på omständigheterna i det enskilda fallet och får avgöras av kommande domstolspraxis.

19.3.5 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.

19.3.6 Överskjutande ingående moms/ expansionsfondsskatt

Slutlig skatt kan bli negativ

Definitionen av slutlig skatt har ändrats i och med SBL. Detta innebär att slutlig skatt fr.o.m. taxeringsår 1999 kan bli negativ och detta beror antingen på överskjutande ingående moms eller på att erlagd expansionsfondsskatt återfås (läs mer i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års

taxering, kapitel 22). Detta innebär att man vid handläggning av förtidsåterbetalning, precis som med moms som redovisas i inkomstdeklaration, ska ta hänsyn till expansionsfondsskatt vid en beräkning av den slutliga skatten.

Enligt UBL kunde överskjutande ingående moms som redovisats i särskild självdeklaration återbetalas efter inkomstårets utgång. Bestämmelsen i 45 § 2 mom. UBL beträffande överskjutande ingående moms saknar motsvarighet i SBL vilket förhindrar återbetalning i förtid.

Visar skatteuträkningen att den slutliga skatten blir negativ beroende på överskjutande ingående moms eller expansionsfondsskatt, kan all avdragen skatt förtidsåterbetalas, se avsnitt 19.3.7. 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 moms. A begär förtidsåterbetalning. SKM medger återbetalning med all avdragen preliminär skatt (jfr avsnitt 19.3.7). Den del av den överskjutande ingående momsen 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 SKM besluta att moms ska redovisas i en skattedeklaration (jfr 10 kap. 11 § 1 st. 1 SBL).

19.3.7 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:

Först nedsättning av debiterad skatt

För att förtidsåterbetalning av avdragen skatt ska kunna ske krävs att debiterad skatt 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 uppkommet överskott motsvarande högst nedsättningsbeslutet. Därefter kan ett beslut om förtidsåterbetalning av avdragen skatt fattas.

Ett enda beslut

Vid en begäran om återbetalning som innebär såväl ett nedsättningsbeslut av debiterad skatt (med eventuell återbetalning) som ett beslut om förtidsåterbetalning 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 riktlinjen ca 7 500 kr.

19.3.8 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 inte registreras senare än vid månadskiftet 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 bör normalt behandlas inom 14 dagar. Om ansökan är ofullständig i något avseende eller om ärendet kräver att utredning sker bör handläggningstiden ändå inte överstiga sex veckor.

19.3.9 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 inte intäktsränta.

19.3.10 Överföring av skatt i samband med förtidsåterbetalning

Det förekommer att skattskyldiga i stället för återbetalning begär överföring av preliminär skatt, t.ex. från ena maken till andra maken eller från moderbolag till dotterbolag. Sådan överföring bör endast medges om den avser att täcka den andra personens skatt. Finns inga restförda skatter m.m., som kvittning eller utmätning kan komma ifråga för, kan exempelvis den skattskyldige antingen själv lyfta beloppet eller begära att få det överfört till att avse skatt enligt annan skattsedel.

**Från make till
make eller från
moder- till dotter-
bolag**

En skriftlig begäran från skattskyldig om överföring av ett återbetalningsbart belopp i samband med ett ärende om förtidsåterbetalning för att täcka annan/annans skatt bör således tillmötesgå av SKM.

Med hänsyn till att ränta numera betalas på förtidsåterbetalade belopp i SBL har behovet av överföring av skatt i skattekontosystemet i princip försvunnit (19 kap. 13 § 1 st. 2). En överföring bör ses som en utbetalning och en inbetalning av skatt.

Exempel:

Sökanden vill att överföring, i samband med förtidsåterbetalning, ska ske till makans skattekonto. Utbetalning/överföring den 15 april taxeringsåret innebär att beloppet kommer att bokföras på makans skattekonto samma datum med påföljd att ränteberäkningsdag blir den 16 april. Annan ränteberäkningsdag bör inte komma ifråga.

19.4 Återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag (18 kap. 4 § SBL)

En återbetalning som har sin grund i överskjutande ingående moms 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 moms för februari med ordinarie redovisningsdag i april kommer in i början av mars. Återbetalning av momsen 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 skattedeclarationer eftersom olika ordinarie redovisningsdagar föreligger.

19.5 Överföring av skatt till en annan stat (18 kap. 5-6 §§ SBL)

SKM 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 RSV 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 (jfr 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.

19.6 Hinder mot återbetalning (18 kap. 7-7a §§ 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 7a §§. 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 i det följande kontoutdraget.

Nedan följer en redogörelse för bestämmelserna i 7 och 7a §§.

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 SKM 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. Detta gäller under förutsättning 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 beskattningsbeslut ska registreras på skattekontot och påverkar därmed saldot. Ett beslut som innebär ytterligare skatt att betala ska registreras på skattekontot på förfallodagen. Denna bestämmelse innebär att SKM sätter en automatisk spärr i skattekontot när beslutet har fattats oavsett vilken betalningsfrist som gäller. Ett eventuellt överskott spärras alltså 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 SKM 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 SKM inte spärra ett överskott.

Lokutionen ”med fog kan antas komma att beslutas” har inte definierats av lagstiftaren. Ett exempel på när bestämmelsen kan komma ifråga kan vara att SKM under pågående revision 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 SKM i ett

meddelande till den skattskyldige övervägt att påföra ytterligare skatt att betala.

”Tveksamhetsrekvisitet”

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 SKM avser att spärra ett belopp innan ett beslut har fattats enligt denna bestämmelse bör SKM 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 SKM att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder. Detta meddelande bör i normalfallet vara skriftligt.

Särskilda bestämmelser

Bestämmelser som förhindrar återbetalning finns också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Ö-moms hos grupp-huvudman

En återbetalning av ett belopp som utgör överskjutande ingående moms hos en grupp-huvudman ska inte göras till den del beloppet kan täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupp-huvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto. Om underskotten inte kan täckas helt ska de täckas i den ordning som grupp-huvudmannen bestämmer.

Framtida uppkommande överskott

När det gäller en mervärdesskattegrupp är det gruppen som är skattesubjekt i ML:s mening men det är grupp-huvudmannen som ska svara för redovisning och betalning av momsen. Han likställs därför med en skattskyldig i SBL:s mening (jfr 1 kap. 4 § 3 st. 5 SBL). Det är också grupp-huvudmannen som ska registreras till moms (jfr 3 kap. 1 § 1 st. 3 SBL). Grupp-huvudmannen ska dessutom deklarerera sin egen inkomstskatt i inkomstdeklaration och sina egna arbetsgivaravgifter i en annan skattedeclaration än den som ska lämnas för mervärdesskattegruppen (jfr prop. 1997/98:148 s. 50-52).

SKM har även möjlighet att förhindra återbetalning av framtida uppkommande överskott. Om SKM lägger in en sådan spärr bör den skattskyldige alltid meddelas detta samt orsaken därtill. Den skattskyldige kan inte överklaga denna administrativa åtgärd isolerat utan först i samband med att spärren förhindrar återbetalning av ett faktiskt överskott.

19.7 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.

19.8 Utmätning (18 kap. 9 § SBL)

En fordran som avses i 18 kap. 8 § får utmätas trots att den inte får överlåtas. Av paragrafen följer att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på ett skattkonto efter en avstämning. Detta får, enligt RSV:s 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.

19.9 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 SKM 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 SKM 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).

19.10 Misstagsinbetalning

Återbetalning endast från överskott

Om en skattskyldig visar att han av misstag betalat in för mycket skatt ska SKM skyndsamt återbetala vad som inbetalts för mycket. Som exempel på en misstagsinbetalning är att den skattskyldige betalat in hyran till skattekontot. Återbetalning får endast ske till den del återbetalningen kan göras från ett överskott på den skattskyldiges skattekonto (55 § SBF).

Bestämmelsen gäller alla skattskyldiga och all typ av skatt enligt SBL. Innan en återbetalning kan ske ska SKM stämma av skattekontot. Om kontot visar överskott kan alltså en återbetalning ske. Observera att i dessa situationer gäller inte bestämmelserna om hinder mot återbetalning.

Vad är inte misstagsinbetalning

Om en inbetalning sker till SKM någon dag efter den avstämning då skattebeloppet överlämnas till KFM för indrivning men före den dag då den skattskyldige får betalningsanmaning från KFM är detta, enligt RSV:s uppfattning, inte en misstagsinbetalning. Den skattskyldige har av SKM uppmanats att betala in beloppet till SKM. Inbetalningen har skett med inbetalningskort från SKM men för sent. Vid denna tidpunkt har den skattskyldige inte haft uppgift om vare sig betalningsanmaningen från KFM eller uppgift om KFM:s postgirokonto.

Syftet med inbetalningen torde ha varit att betala underskottsbeloppet för att undvika indrivningsåtgärder. Enligt SBL kan den skattskyldige inte styra sina betalningar till en viss skatt eller ett visst underskott. Inbetalningar och redovisningar stäms av utan inbördes ordning. Uppkommer ett överskott vid den kommande avstämningen nedsätts ett eventuellt obetalt belopp hos KFM.

Har den skattskyldige däremot erhållit en betalningsanmaning från KFM på en skattekontoskuld men ändå betalat in beloppet till SKM bör detta inte betraktas som en misstagsinbetalning enligt 55 § SBF. Den skattskyldige bör då själv kunna påtala vad som hänt och begära återbetalning av hela beloppet.

19.11 Felinbetalning

Begreppet felinbetalning finns inte i SBL eller SBF. Begreppet används här i den situationen att när en person betalar in ett belopp

till någon annan persons skattekontot därför att denne angett fel person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer (vid betalning över Internet).

När en person betalar till sitt skattekonto sker det över SKM:s post 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 inbetalningskort som SKM 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 kan SKM få svårt att reda ut vart inbetalningen ska och beloppet kan då bli för sent bokförd eller hamna i en inbetalningsbalans.

Om inbetalaren angett en annan persons nummer (felinbetalning) än denne avsett gottskrivs inbetalningen det skattekonto som inbetalaren angett. SKM kan då 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 inbetalaren angett fel referensnummer eller använder fel inbetalningskort hamnar inbetalningen på fel skattekonto. Endast om mottagaren av beloppet godkänner att pengarna omförs och det finns ett överskott på mottagarens skattekonto kan SKM återbetala beloppet genom att omföra beloppet/överskottet dit inbetalaren vill eller direkt till denne.

Motsätter sig mottagaren att SKM för om eller betalar ut beloppet/överskottet till inbetalaren har inbetalaren en civilrättslig fordran på mottagaren och får på den vägen försöka få tillbaka det inbetalda beloppet. SKM kan med andra ord inte på eget initiativ återbetala ett felinbetalat belopp/överskott utan bara medverka till att en överenskommelse mellan inbetalaren och mottagaren kommer till stånd.

19.12 Kvittning, övergångsbestämmelser

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 SKM 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 SKM 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.