

8 Beskattningsbeslut

8.1 Allmänt

I 11 kap. SBL finns bestämmelserna om beskattningsbeslut. I detta avsnitt behandlas de bestämmelser i 11 kap. SBL som berör moms.

8.2 Innebörden av beskattningsbeslut

11 kap. 1 § SBL

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek. *Lag (1997:483)*.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap., *Lag (2000:501)*.
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap., *Lag (2001:328)*.
3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), och
4. beslut om betalningsskyldighet för arvsskatt och gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,

...
Lag (2002:400).

I 11 kap. 1 § SBL anges vad som avses med beskattningsbeslut. Genom ett beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig ska betala eller få tillbaka skatt och skattens storlek. Bestämelsen reglerar inte frågan om inbetalning eller återbetalning utan endast frågan om skattekontot ska debiteras eller krediteras ett belopp och beloppets storlek (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Bestämmelser om inbetalning, anstånd med inbetalning och återbetalning finns i 16, 17 respektive 18 kap. SBL.

Exempel

SKM har efter utredning omprövat AB A:s momsredovisning avseende redovisningsperioden juli år 1. Omprövningsbeslutet medför att bolaget ska betala ytterligare skatt med 5 000 kronor. På förfallodagen registreras beskattningsbeslutet på bolagets skattekonto (debitering). Eftersom det på bolagets skattekonto inte finns 5 000 kronor för den ytterligare skatten gör bolaget en inbetalning så att täckning finns för den tillkommande debiteringen på förfallodagen. Om bolagets skattekonto redan visat på ett överskott (minst 5 000 kronor) hade bolaget inte behövt göra någon inbetal-

ning i samband med förfallodagen. Det är saldot på skattekontot som avgör om bolaget behöver göra en inbetalning eller ej. Beskattningsbeslutet registreras alltså på skattekontot oavsett saldot på bolagets skattekonto.

Beskattningsbesluts odelbarhet

Ett beskattningsbeslut som innebär att SKM avviker från den skattskyldiges uppgifter eller prövar ett yrkande innehåller två delmoment, dels ett ställningstagande i själva sakfrågan, dels ett bestämmande av skatten. Dessa båda delmoment måste finnas för varje enskilt beslut. För att ett beskattningsbeslut ska vara komplett måste således såväl skattekonsekvenserna som beslutsmotivering framgå. LR i Uppsala län har i dom meddelad 1998-01-26 efter överklagande av den skattskyldige tagit upp frågan om ett momsbesluts odelbarhet. SKM kan således fatta ett beslut i momsfrågan och som följd därav fastställa skatten till ett visst belopp. Målet överklagades av den skattskyldige till KR i Stockholm, beslut meddelat 2000-05-08, mål nr 979-81-1998, som avvisade bolagets talan då bolaget på grund av konkurs saknade partshabilitet.

Olika typer av beskattningsbeslut

Beskattningsbeslut är sådana beslut som har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Av uttalande i författningskommentarerna (jfr prop. 1996/97:100 sid. 531) framgår dock att även sådana beslut som inte medför att skatt ska betalas eller återbetalas kan vara beskattningsbeslut.

Detta innebär att följande beslut är beskattningsbeslut

- beslut i enlighet med avlämnad deklaration (11 kap. 16 § SBL),
- beslut som innebär att skatten bestäms till noll kronor på grund av att skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid (11 kap. 18 § SBL),
- beslut om vissa debiteringsåtgärder (11 kap. 20 § SBL),
- beslut att påföra skattetillägg och förseningsavgift (15 kap. SBL).

I 11 kap. 1 § 2 st. SBL görs dessutom en uppräkningslista av vissa beslut som anses vara beskattningsbeslut, nämligen

- beslut som innebär att någon åläggs betalningsansvar, t.ex. SKM:s beslut om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag eller allmän domstols beslut om ansvar för företrädare (12 kap. SBL),
- omprövningsbeslut (21 kap. SBL),
- beslut i fråga om återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML,

- beslut om betalningsskyldighet för arvsskatt och gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Definitionen av beskattningsbeslut i 11 kap. 1 § SBL ger upphov till vissa frågeställningar. Detta gäller stadgandet i andra stycket som anger att omprövningsbeslut enligt 21 kap. 1 § SBL ska anses som ett beskattningsbeslut. I 21 kap. 1 § SBL anges att SKM ska ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Flera av de omprövningsbeslut som det här kan bli fråga om, t.ex. beslut att registrera en skattskyldig enligt 3 kap. 1 § SBL, torde knappast inrymmas i den generella definitionen av beskattningsbeslut i 11 kap. 1 § 1 st. SBL. Trots att det i andra stycket anges att också andra ände i första stycket angivna besluten ska anses som beskattningsbeslut synes inte avsikten ha varit att inom ramen för begreppet beskattningsbeslut även innefatta beslut som till ingen del innebär att viss skatt ska betalas eller fås tillbaka eller att något skattebelopps storlek bestäms. Dessa beslut, t.ex. registreringsbeslutet, har betydelse för betalning av skatt och omfattas på den grunden av 21 kap. 1 § SBL.

I 17 kap. SBL finns bestämmelser om anstånd med att betala skatt. Frågan inställer sig hur dessa anståndsbeslut förhåller sig till stadgandet i 11 kap. 1 § 1 st. SBL. Det går inte att, vare sig av lagtextens utformning eller författningskommentaren, direkt utläsa om ett anståndsbeslut är ett beskattningsbeslut eller inte. Argument kan framföras både för att så skulle vara fallet och för att så inte skulle vara fallet. Ett anståndsbesluts huvudsakliga innebörd synes dock ändå vara ett beslut om när skatt ska betalas, inte om skatt ska betalas. Detta talar emot att dessa anståndsbeslut skulle vara beskattningsbeslut.

Det förda resonemanget synes då närmast leda till att beslut om befrielse från betalningsskyldighet, t.ex. enligt 13 kap. SBL, skulle utgöra beskattningsbeslut, eftersom det slutgiltigt avgör frågan om att skatt inte ska betalas. Fler exempel på beslut som inte torde vara beskattningsbeslut är beslut om vite, revision och anstånd med att lämna skattedeklaration.

Hur beskattningsbeslut fattas

11 kap. 2 § 1 st. SBL

Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklARATION och andra tillgängliga uppgifter. *Lag (1997:483).*

Enligt 11 kap. 2 § SBL fattas beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod för sig. Skatteredovisningen för varje redovisningsperiod är definitiv. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklARATION och andra tillgängliga uppgifter. Den skatt som beslutas utgörs av skillnaden mellan utgående moms och ingående moms och kan vara antingen positiv,

vilket innebär att skatt ska betalas, eller negativ (överskjutande ingående moms), vilket innebär att den skattskyldige har ett krav på återbetalning från SKM.

En redovisningsperiod avseende moms som redovisas i skattedeclaration omfattar i regel en kalendermånad. I vissa fall omfattar redovisningen helt beskattningsår (se vidare avsnitt 4.3.7 om redovisningsperiod)

Beskattningsbeslut som berör flera perioder

11 kap. 2 § 2 st. SBL

En sådan ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång får skattemyndigheten hänföra till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. *Lag (1997:483).*

SKM får hänföra ändring av ett beskattningsbeslut beträffande samma sakfråga som avser mer än en redovisningsperiod till den sista redovisningsperioden för beskattningsåret om ändringen görs efter beskattningsårets utgång. Om ändringen görs under det löpande beskattningsåret får den hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. Skulle däremot en ändring beröra enstaka redovisningsperioder, ska beslutet avse just de perioderna.

Det har överlåtits till SKM att avgöra i vilka fall det är lämpligt att hänföra skatt för flera redovisningsperioder till en enda. Regeln är avsedd att tillämpas när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta redovisningsperioder. Bestämmelsen kan exempelvis tillämpas vid rättelser i samband med bokslut eller då det inte går att exakt fördela ändringarna på rätt redovisningsperiod. Tillämpningen ska således ske med viss restriktivitet (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Det kan finnas skäl för att inte hänföra allt till sista redovisningsperioden. SKM:s utredning bör därför, med vissa undantag, ge svar på vilken redovisningsperiod en ändring av ett beskattningsbeslut ska hänföras till. Om ändringen i ett beskattningsbeslut hänförs till rätt redovisningsperiod innebär det att ränteberäkningen, såväl vad gäller kostnads- som intäktsränta, blir korrekt. Man undviker dessutom i framtiden uppkommande problem vid brottsanmälningar och ärenden om företrädaransvar. Vid en företrädartalan torde i vissa fall krävas att moms bestämts för varje redovisningsperiod.

Elektroniskt dokument

Enligt 27 § SBF får beslut enligt SBL sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatisk databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. Ett exempel på dylika dokument är de beskattningsbeslut som fattas i Moms AG-systemet. Genom registrering av beslutsuppgifter (beloppsmässiga konsekvenser och

beslutsmotivering) skapas en elektronisk beslutshandling som lagras som ett elektroniskt dokument. Det elektroniska dokumentet är således beslutsbärare. Som nämnts ovan måste ett beslut för att anses vara komplett innehålla uppgift om såväl skattekonsekvenserna som beslutsmotivering. Det kan förekomma att ett beslut i Moms AG-systemet inte är komplett på grund av att beslutsmotiveringen har ersatts med en hänvisning till bilaga. Av bilagan framgår beslutsmotiveringen men den lagras inte i samma dokument som de beloppsmässiga konsekvenserna. Dessa beslut har härigenom tappat sin karaktär av elektroniskt dokument och därför måste beslutskopian arkiveras i pappersform i särskild akt. Beslutsbärare blir då det papperslagrade dokumentet. Se RSV:s skrivelse 1999-06-16 om beslutsskrivning i Moms AG-systemet i vissa fall.

Av 28 § SBF framgår att beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skatten enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL bestäms skönsmässigt enligt schablon, dvs. till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Övriga beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skälen för beslutet enligt 20 § 1 st. FL får utelämnas, dvs. om beslutet inte går någon part emot eller om det av annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen. Exempel på dylika beslut är beslut som fattas i enlighet med lämnad deklARATION enligt 11 kap. 16 § SBL och de s.k. nollbesluten enligt 11 kap. 18 § SBL.

Då beslut fattas genom automatisk databehandling anges normalt inte någon enskild tjänsteman som beslutsfattare utan besluten anses vara fattade av myndighetschefen.

8.3 Beslut med anledning av skattedeclaration eller andra uppgifter

8.3.1 Allmänt

Beskattningsbeslut fattas normalt med ledning av uppgifter som lämnats i en skattedeclaration. Om detta av någon anledning inte är möjligt, dvs. om deklARATION inte har lämnats eller om en avlämnad deklARATION är så bristfällig att skatten inte kan beräknas tillförlitligt, får beskattningsbeslut fattas efter skälig grund, s.k. skönsbeskattning.

I 11 kap. 16 § och 18 § SBL regleras de beskattningsbeslut som fattas automatiskt, dvs. utan att ett formellt beslut meddelas. Det finns med andra ord inte någon beslutshandling som konkretiserar dessa beskattningsbeslut. Den skattskyldige får information om de s.k. automatiska beskattningsbesluten genom att dessa

registreras på skattekontot och framgår av kontoutdraget. Avviker SKM däremot från deklARATIONEN måste ett formellt beslut fattas, vilket sker genom ett omprövningsbeslut.

8.3.2 Deklaration i rätt tid

11 kap. 16 § SBL

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. *Lag (1997:483).*

I 11 kap. 16 § SBL anges hur skatt som redovisats i en skattedeklaration i föreskriven ordning ska bestämmas. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. Skatten anses alltså bestämd till det belopp som redovisats i deklARATIONEN. Detta gäller även om skatt har redovisats med noll kronor. Paragrafen gäller även då den skattskyldige fått anstånd med att lämna skattedeklaration om han kommer in med deklARATIONEN innan anståndstiden har gått ut.

Beslutet anses vara fattat automatiskt. Systemet med automatiska beslut medger att betalning kan krävas av skatt som har redovisats i en deklARATION men inte betalats.

De s.k. automatiska besluten anses fattade redan när deklARATIONEN kommer till SKM (jfr prop. 1996/97:100 s. 587). Här uppkommer frågan om vid vilken tidpunkt beslutet fattas av SKM. Beslutet kan tidigast vara fattat när deklARATIONEN, rent faktiskt, kommer in till SKM och senast när uppgifterna i deklARATIONEN är bearbetade och registrerade.

Exempel

En skattedeklaration kommer in till SKM i vilken företaget redovisat moms med 750 500 kronor att betala, avdragen skatt med 30 000 kronor och arbetsgivaravgifter med 40 000 kronor.

Genom automatiska beslut fastställer SKM skatterna i enlighet med de redovisade beloppen. Något beslut om skatten skickas inte ut.

8.3.3 Utebliven, försenad eller bristfällig deklARATION

11 kap. 18 § SBL

Om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN, skall varje oredovisad skatt anses genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Om skatten redovisas senare anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan. *Lag (1997:483).*

Om någon skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN, dvs. inte heller har redovisats till noll kronor, ska skatten bestämmas till noll kronor. Detta beslut fattas automatiskt och anses fattat den dag skattedeklarationen för redovisningsperioden skulle ha kommit in till SKM.

Skulle skatten redovisas senare anses ett beslut ha fattats i enlighet med redovisningen såvida inte SKM hunnit meddela ett beslut om omprövning dessförinnan.

Exempel

Ett företag glömmer att skicka in sin skattedeklaration för redovisningsperiod juli år 1. Genom automatiska beslut fastställer SKM varje oredovisad skatt till noll kronor. SKM skickar inte ut något beslut om detta. SKM omprövar de automatiska besluten och skickar ut övervägande om skönsbeskattning på grundval av andra tillgängliga uppgifter. Detta gör företaget uppmärksammat på att redovisning saknas varför de omgående lämnar in skattedeklaration för juli år 1. Den lämnade redovisningen läggs, automatiskt, till grund för beskattningen, eftersom SKM inte hunnit fatta något omprövningsbeslut. Något beslut härom skickas då inte ut av SKM. Däremot sänds ett meddelande ut om att skattedeklaration har kommit in.

Om SKM redan hade fattat ett omprövningsbeslut, exempelvis ett beslut om skönsbeskattning, hade företagens inlämnade skattedeklaration för juli år 1 blivit föremål för ett omprövningsförfarande, vilket bl.a. utslutit ett automatiskt beskattningsbeslut.

8.3.4 Omprövning

11 kap. 19 § SBL

Av 21 kap. följer att beslut om skatt kan omprövas av skattemyndigheten. *Lag (1997:483)*.

Vid en omprövning skall skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt, skall skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (skönsbeskattning). Därvid får, om inte omständigheterna talar för något annat, varje skatt som enligt 18 § har bestämts till noll kronor bestämmas till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. I detta fall skall dock beslut rörande mervärdesskatt eller punktskatt kvarstå om endast överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt till den skattskyldiges fördel har bestämts för de tre perioderna. *Lag (2002:400)*.

Bestämmelsen i andra stycket tredje meningen gäller inte i fråga om skatt som har redovisats i en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a §. *Lag (2002:400)*.

Av 11 kap. 19 § SBL framgår hur skatten ska bestämmas när SKM finner skäl att ompröva ett beslut enligt 21 kap. SBL. Skatten ska då bestämmas efter tillgängliga uppgifter. Enligt 21 kap. 1 § SBL ska SKM ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt.

Skönsbeskattning

Om den skattskyldiges uppgifter inte kan läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller om uppgifter saknas från den skattskyldige får ett beskattningsbeslut fattas på skälig grund, s.k. skönsbeskattning.

När tillämpningen av denna bestämmelse aktualiseras har i regel ett beslut enligt 11 kap. 18 § SBL (s.k. nollbeslut) redan fattats. Bestämmelsen är emellertid tillämplig såväl när den skattskyldige underlåtit att överhuvudtaget lämna några uppgifter om skatten som när han lämnat en oriktig uppgift om skatt. Paragrafen är också tillämplig när det kommer fram uppgifter som visar att en skatt ska bestämmas till högre belopp än som skett. Bestämmelsen tillämpas även i efterbeskattningsfall.

Av prop. 1993/94:99 s. 210 f. framgår bl.a. att vid en skönsmässig fastställelse av skatt att betala ska en samlad bedömning av beloppets storlek göras, varvid inte bortses från förekomst av ingående moms. Det innebär att någon uppdelning på in- och utgående moms inte ska göras utan skönsbeskattningsbeloppet utgör ett belopp, nämligen skillnaden mellan tänkt ut- och ingående moms. KR i Göteborg har dock uttalat i dom 2000-09-19 (mål nr 6780-1998) att det i samband med skönsbeskattning i avsaknad av deklARATION inte fanns någon ingående moms att ta hänsyn till. Den skattskyldige hade inte överhuvudtaget, genom en faktura eller annan handling, kunnat visa att han haft några kostnader som skulle beaktas vid skönsbeskattningen. I en annan dom från KR i Göteborg 2001-05-23 (mål nr 7173-1998) där deklARATION lämnats konstaterades att den utgående momsen beräknats tillförlitligt med ledning av tillgängliga handlingar. Vidare framgick att några handlingar inte getts in eller i övrigt varit tillgängliga som visade att moms var hänförlig till de i målet aktuella inköpen. De angivna förhållandena ansågs innebära att skatten beräknats tillförlitligt. Det förhållandet att en skälighetsbedömning av den skattskyldiges avdragsyrkande gjorts vid inkomstbeskattningen innebar inte att inkomsten av näringsverksamheten hade skönstaxerats. Det förelåg inte någon grund för att göra en skönsmässig beskattning av momsen. Av prop. 1996/97:100 s. 431 framgår att inriktningen vid den skönsmässiga uppskattningen är att försöka komma så nära de verkliga förhållandena som möjligt. Inte sällan är en fördjupad utredning nödvändig för att uppnå detta.

**Skönsbeskattning
enligt schablon**

I de fall det inte finns tillgängliga uppgifter enligt 11 kap. 19 § SBL eller den skattskyldige inte tidigare har lämnat någon skattedeclaration kan det vara svårt för SKM att fatta beslut om skönsbeskattning. Det gäller då för SKM att inhämta sådana uppgifter som gör en realistisk uppskattning möjlig. I nyföretagarfallen kan de uppgifter som lämnats i skatte- och avgiftsanmälan ge viss vägledning.

Om ingen skattedeclaration har lämnats får SKM vid skönsbeskattningen bestämma skatten till det högsta av de belopp som bestämts för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna för respektive skatt, s.k. skönsbeskattning enligt schablon. Om besluten för de tre närmast föregående redovisningsperioderna endast innebär överskjutande ingående moms, ska dock denna metod inte tillämpas. Det automatiskt bestämda s.k. nollbeslutet kvarstår och SKM får i stället bestämma skatten efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram efter företagen utredning (skönsbeskattning).

Exempel

AB A har i slutet av år 1 lämnat in skattedeclaration och redovisat moms samt underlag för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter enligt följande:

Månad	Moms	Avdragen skatt	Arbetsgivaravgifter
Oktober	- 15 000 (negativ)	22 000	8 000
November	- 22 000 ”	23 500	19 000
December	- 2 000 ”	21 000	18 500

AB A lämnar inte in någon skattedeclaration för januari år 2 vilket innebär att SKM, med automatik, fastställer varje oredovisad skatt till noll kronor med stöd av 11 kap. 18 § SBL. SKM överväger att fastställa oredovisade skatter genom skönsbeskattning enligt schablonmetoden. Moms AG-systemet lämnar därför följande skönsbeskattningsförslag:

Månad	Moms	Avdragen skatt	Arbetsgivaravgifter
Januari	0	23 500	19 000

Eftersom endast överskjutande ingående moms har bestämts för de tre senaste redovisningsperioderna kvarstår nollbeslutet beträffande momsen. SKM får därför i stället uppskatta momsen skönsmässigt på annan grund.

Beskattningsenligt schablon gäller vid sidan av de hittillsvarande möjligheterna för SKM att efter skälig grund bestämma den skattskyldiges betalningsskyldighet. SKM kan således välja att inte tillämpa denna schablonmetod även i andra fall än vid överskjutande ingående moms. SKM kan exempelvis ha en nyss genomförd revision att utgå från. Dessutom är en ordning med skönsbeskattningsenligt en schablon som grundar sig på redovisningen för tidigare redovisningsperioder i vissa fall mindre lämplig att använda. Det gäller bl.a. om den skattskyldige driver säsongbunden verksamhet. Så långt det är möjligt bör SKM undanta dessa och liknande fall från systemet med skönsbeskattningsenligt schablon (jfr prop. 1996/97:100 s. 433).

Syftet med bestämmelsen om schablonbeskattningsenligt är att förenkla beslutsfattandet. Något utredningsarbete som vid vanlig skönsbeskattningsenligt behövs inte innan beslut fattas. Den skattskyldige bör i likhet med vad som gällt hittills vid skönsbeskattningsenligt beredas möjlighet att yttra sig innan beslut fattas. Detta gäller särskilt med hänsyn till att det är ett beslut till nackdel för den skattskyldige och att skattetillägg kan påföras. Beslut om skönsbeskattningsenligt schablon bör därför fattas i samma ordning som gäller andra beslut om skönsbeskattningsenligt.

Ett beslut om skönsbeskattningsenligt schablon får, med stöd av 28 § SBF, fattas genom automatisk databehandling. I praktiken fattas dock inte denna typ av beslut genom automatisk databehandling eftersom beslutet normalt också innefattar beslut om skattetillägg enligt 15 kap. 2 § SBL.

8.4 Beslut om vissa debiteringsåtgärder

11 kap. 20 § SBL

Om ett beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt taxeringslagen har meddelats och beslutet är av betydelse för debiteringen av skatt, avgift eller ränta, skall skattemyndigheten göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller om en domstol har meddelat ett beslut enligt denna lag. *Lag (1997:483).*

Domstolarna ska i sakprocessen inte räkna ut den nya skatten som blir följden av att ett överklagat beslut ändras, utan bara besluta i den fråga som är föremål för prövning. När det gäller beslut om moms mynnar domstolens beslut ut i att avdrag ska eller att avdrag inte ska medges för viss ingående moms eller att viss utgående moms ska eller inte ska tas ut.

SKM ska därefter snarast besluta om debiteringsåtgärder som blir följden av domstolens ställningstagande i sak. Beslutet om debiteringsåtgärder är ett beskattningsbeslut och kan överklagas som ett sådant.

Även i de fall beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt TL har meddelats som är av betydelse för debiteringen av skatt ska SKM besluta om den debiteringsändring som blir följden av omprövningen eller taxeringsåtgärden. Detsamma gäller i de fall en domstol har meddelat ett beslut enligt SBL som är av betydelse för debitering av skatt. Det innebär att även allmän domstols beslut om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL föranleder beslut om vissa debiteringsåtgärder (jfr prop. 1996/97:100 s. 589).

8.5 Utformning av beslut

Allmänna regler

Det finns inga regler vare sig i SBL eller SBF om hur ett beslut ska utformas utöver att det i 30 § SBF anges vad som ska framgå av ett besked om slutlig skatt. Avsaknaden av sådana regler medför att de allmänna reglerna om beslutsutformning m.m., som finns i verksförordningen (1995:1322) och FL, ska tillämpas vid utformningen av beslut i momsärenden.

I 31 § verksförordningen anges att det för varje beslut ska finnas en handling som utvisar dagen för beslutet, beslutets innehåll, vem som har fattat beslutet och vem som har varit föredragande eller i övrigt har varit med om den slutliga handläggningen utan att delta i avgörandet.

Beslutsmotivering

Enligt huvudregeln i 20 § FL ska beslut, varigenom en myndighet avgör ett ärende, innehålla de skäl som har bestämt utgången, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. SKM är således i princip skyldig att motivera sina beslut. I 20 § FL finns dock vissa undantag från motiveringsskyldigheten. Ett sådant undantag är att myndigheten inte behöver ange några skäl för sitt beslut om beslutet inte går part emot eller om det av annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen.

De automatiska besluten som SKM anses ha fattat enligt 11 kap. 16–18 a §§ SBL motiveras inte.

Omprövningsbeslut

Av ett omprövningsbeslut måste det klart framgå vilken fråga eller vilka frågor som har varit föremål för omprövning. I prop. 1989/90:74 s. 301 anges att det är angeläget att understryka vikten av att SKM lägger ned stor omsorg på utformningen av de omprövningsbeslut som innebär att den skattskyldiges yrkanden helt eller delvis lämnas utan bifall. Beslutsmotiveringen bör bemöta de argument som den skattskyldige fört fram och klart ange på vilken grund som yrkandena har lämnats utan bifall. En bristande beslutsmotivering kan medföra att den skattskyldige begär omprövning på nytt eller överklagar beslutet på grund av att han trots att SKM inte har beaktat hans invändningar eller för att han missförstått ett knapphändigt beslut. Propositionsuttalet avser omprövningsbeslut vid taxering men har

	relevans även beträffande omprövningsbeslut i fråga om moms.
Elektroniskt dokument	Enligt 27 § SBF får beslut i ett ärende enligt SBF sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. De regler som gäller om skyldighet att motivera beslut gäller naturligtvis även för beslut som satts upp i form av ett elektroniskt dokument.
Beslut fattade genom automatisk databehandling	Enligt 28 § 1 st. SBF får beslut enligt SBL fattas genom automatisk databehandling om skatten enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL bestäms till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. När det gäller moms bestäms inte skatten enligt denna schablonregel om endast överskjutande ingående moms har bestämts för de tre närmast föregående perioderna. Övriga beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skälen för besluten enligt 20 § 1 st. FL får utelämnas. I 28 § 2 st. SBF finns vissa undantag avseende beslut om särskild beräkning av F-skatt, särskild A-skatt eller skatteavdrag.
Sekretess	Vid utformningen av beslut bör beaktas att enligt huvudregeln i 9 kap. 1 § 3 st. SekrL gäller inte sekretess för beslut varigenom bl.a. skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. SKM bör därför vid utformningen av sina beslut se till att sekretessbelagda uppgifter i skatteärendet inte i onödan blir offentliga på grund av att de återges i besluten.

8.6 Underrättelse om beslut

SBL och SBF	SBL och SBF innehåller vissa bestämmelser om underrättelser om beskattningsbeslut. Enligt 11 kap. 15 § SBL ska besked om slutlig skatt och om resultatet av beräkningen enligt 11 kap. 14 § 2 st. SBL skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret. I 31 § SBF anges att besked om slutlig skatt i vissa fall ska skickas till den skattskyldige tidigare. Av 32 § SBF framgår att underrättelse om beslut om debitering av skatt i andra fall än 31 § SBF (preliminär skatt) ska sändas till den skattskyldige så snart som möjligt.
21 § FL	I övrigt gäller bestämmelsen i 21 § FL. Där anges att en sökande, klagande eller annan part ska underrättas om innehållet i det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Underrättelse behöver dock inte ske om det är uppenbart obehövligt. Rutinmässiga beslut som grundar sig på uppgifter som en part har lämnat kan vara exempel på när underrättelse om beslutet inte behöver ske. Undantagsregeln bör som regel användas mycket restriktivt och den är inte tillämplig i de fall SKM ändrar uppgifter som den

skattskyldige redovisat i SKD. Det gäller oavsett om ändringen sker på SKM:s eller på den skattskyldiges initiativ. Underrättelse om sådana beslut måste alltid ske även om den skatt som företaget ska betala eller återfå inte påverkas av beslutet, t.ex. vid ändring av redovisade omsättningsuppgifter. I 21 § FL anges vidare att om beslutet går parten emot och kan överklagas ska han underrättas om hur han kan överklaga det. Det ska således alltid bifogas överklagandehänvisning till överklagbara beslut som går den skattskyldige emot.

Underrättelse genom vanligt brev/delgivning

I 63 § SBF anges att en underrättelse till den skattskyldige ska skickas i vanligt brev. Delgivning av en försändelse ska ske

- om det är av betydelse att få ett bevis om att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda,
- om den innehåller ett föreläggande om vite för den som avses med föreläggandet,
- om den innehåller beslut som har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att SKM på eget initiativ omprövar ett beslut till den skattskyldiges nackdel.

Att en underrättelse ska delges innebär att delgivning ska ske i enlighet med delgivningslagens (1970:428) regler.

NJA 1996 s. 351

HD har i NJA 1996 s. 351 konstaterat att om en författning inte föreskriver att en underrättelse ska delges får denna sändas med vanligt brev, varvid i princip gäller att meddelandet går på mottagarens risk. Att det i efterhand inte kan visas att underrättelsen nått adressaten medför därmed inte att underrättelsen förlorar sin giltighet.

Skattskyldig i konkurs

När en skattskyldig är försatt i konkurs bör även konkursförvaltaren få del av beslut avseende den skattskyldige, se vidare avsnitt 21.3.5.

Brev i retur – adressaten okänd

I de fall när beslut som sänts i vanligt brev kommer i retur till SKM på grund av att adressaten är okänd och SKM har skickat beslutet till den adress som finns hos myndigheten, anses SKM ha fullgjort sin kommunikationsskyldighet. Det ankommer på den skattskyldige att anmäla rätt adress så att han kan nås av myndigheters beslut m.m.