



Skatteverkets information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer

**SKV M
2008:14**

I detta meddelande finns information om de regler som gäller för att medge anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt om de regler som gäller för att medge anstånd med betalning av skatt som ska redovisas i sådana deklarerationer.

I detta meddelande finns information om bakgrunden till de allmänna råd (SKV A 2008:17), som Skatteverket har meddelat och kommentarer till dessa.

I avsnitt 1 och 2 behandlas redovisning i skattedeklaration.

I avsnitt 3 behandlas inbetalning av skatt som ska redovisas i skattedeklaration.

I avsnitt 4 behandlas anstånd med att redovisa och betala skatt i skattedeklaration.

I avsnitt 5 behandlas särskilda regler om anstånd för vissa skattskyldiga.

I avsnitt 6 behandlas vissa följder av ett beslut om anstånd med att lämna skattedeklaration.

I avsnitt 7 behandlas tidsfrist för begäran om omprövning och överklagande.

1 Redovisning i skattedeklaration

1.1 Allmänt

Om en person betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning som ska tas upp som intäkt ska utbetalaren göra skatteavdrag från ersättningen. Personen ses härvid som uppördsman för staten. Förutom skatteavdraget ska utbetalaren i den utsträckning som anges i 9 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, även betala arbetsgivaravgifter på arbetsersättningen och på utgivna förmåner. Den som är skattskyldig till mervärdesskatt eller punktskatt är också uppördsman för staten för de skatterna. Alla de nämnda skatterna ska redovisas i skattedeklaration.

Följande skattedeklarationer finns: skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration.

I vissa fall kan redovisningen ske i ett elektroniskt dokument (se avsnitt 2.1). Särskild skattedeklaration kan avse mervärdesskatt eller vissa punktskatter.

I 10 kap. SBL anges när skattedekclarationer ska ha kommit in till Skatteverket.

Infaller den dag då skattedeklaration ska vara inlämnad på en lördag, söndag eller allmän helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton ska deklarationen ha kommit in till Skatteverket närmast följande vardag. Detta följer av lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

Har anstånd beviljats med att lämna en skattedeklaration ska deklarationen ha kommit in till Skatteverket senast den dag då anståndet upphör enligt Skatteverkets beslut.

1.2 Skattedeklaration

Mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt ska redovisas i en skattedeklaration. I och med att en skattedeklaration har kommit in till Skatteverket anses normalt ett beslut om skatt ha fattats avseende varje skatt som redovisas i deklarationen (11 kap. 16 och 18 §§ SBL). Besluten registreras på den skattskyldiges skattekonto.

Vilka uppgifter en skattedeklaration ska innehålla framgår av 10 kap. 17 § SBL. När en skattedeklaration ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§ SBL.

1.3 Särskild skattedeklaration avseende mervärdesskatt

I vissa fall ska en skattskyldig redovisa mervärdesskatt i en särskild skattedeklaration (10 kap. 32 § första stycket SBL). Det gäller den som utan att vara registrerad till mervärdesskatt eller skyldig att redovisa sådan skatt är betalningsskyldig för belopp som i faktura felaktigt har benämnts mervärdesskatt (1 kap. 2 e § och 13 kap. 27 § mervärdesskattelagen [1994:200], ML). Den särskilda skattedeklaration ska lämnas in före utgången av månaden efter den månad då handlingen med den felaktigt debiterade mervärdesskatten utfärdades. Särskild skattedeklaration ska även lämnas av den som är skattskyldig till mervärdesskatt endast på grund av att han för in ett nytt transportmedel (1 kap. 13 a § ML) eller för in punktskattepliktiga varor (1 kap. 13 b § ML) till Sverige från ett annat EG-land. Den särskilda skattedeklaration ska i dessa fall lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet (10 kap. 32 § andra stycket SBL). Särskild skattedeklaration avseende mervärdesskatt ska lämnas till storföretagsskattekontoret, Ludvikaenheten. Beslut om skatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration påförs inte personens skattekonto.

1.4 Punktskattedeklaration

Flertalet punktskatter ska redovisas i en punktskattedeklaration (10 kap. 9 a § SBL). Punktskattedeklaration ska lämnas till storföretagsskattekontoret Ludvikaenheten av den som är skattskyldig

enligt någon av de punktskattelagstiftningar som anges i 1 kap. 1 § andra stycket SBL. De punktskatter som ska redovisas i en punktskattedeklaration är skatt på annonser och reklam, skatt på spel, skatt på gödselmedel, skatt på bekämpningsmedel, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m., lotteriskatt, skatt på vinstsparande m.m., tobaksskatt, alkoholskatt, skatt på energi, skatt på naturgrus, skatt på avfall, skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer och skatt på trafikförsäkringspremie m.m. I och med att en punktskattedeklaration har kommit in till Skatteverket anses normalt ett beslut om skatt ha fattats avseende varje skatt som redovisas i deklarationen (11 kap. 16 och 18 §§ SBL). Besluten registreras på den skattskyldiges skattekonto.

Vilka uppgifter en punktskattedeklaration ska innehålla framgår av 10 kap. 17 b § SBL. När en punktskattedeklaration ska lämnas framgår av 10 kap. 18, 19, 22, 22 a och 23 §§ SBL.

1.5 Särskild skattedeklaration avseende punktskatt

Punktskatt ska i vissa fall redovisas i en särskild skattedeklaration (10 kap. 32 a och b § SBL). Dessa skattskyldiga brukar benämnas ”händelseskattskyldiga”.

Beslut om skatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration påförs inte personens skattekonto. När en särskild skattedeklaration avseende punktskatt ska lämnas framgår av 10 kap. 32 a respektive 32 b § SBL.

1.6 Förenklad skattedeklaration

En fysisk person eller ett dödsbo som betalar ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får lämna förenklad skattedeklaration för den ersättningen under förutsättning att ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet (10 kap. 13 a § SBL). En förenklad skattedeklaration ska ha kommit in till Skatteverket den 12 i månaden efter det löneutbetalningen gjorts, dock den 17 i månaderna januari och augusti (10 kap. 22 § SBL). Utbetalaren lämnar en förenklad skattedeklaration för varje person han har betalat ut ersättning till. För en och samma period kan det således finnas många förenklade skattedekclarationer avseende en och samma utbetalare.

Vilka uppgifter en förenklad skattedeklaration ska innehålla framgår av 10 kap. 17 a § SBL. I och med att en förenklad skattedeklaration har kommit in till Skatteverket anses normalt ett beslut om skatt ha fattats avseende varje skatt som redovisas i deklarationen (10 kap. 13 a § som hänvisar till bl.a. 11 kap. 16 och 18 §§ SBL). Besluten registreras på utbetalarens skattekonto.

Enligt 6 kap. 5 § 4 p. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter behöver den som lämnar förenklad skattedeklaration inte lämna kontrolluppgift. Den förenklade skattedeklarationen fungerar som ett underlag för kontrolluppgift. Med ledning av uppgifterna i förenklade skattedeklaration som finns inregistrerade den 21 januari

SKV M 2008:14

året efter beskattningsåret framställer Skatteverket automatiskt meddelanden till varje person som mottagit ersättning. Av meddelandet framgår vilken ersättning, förmån och skatteavdrag som den som lämnat förenklad skattedeclaration har redovisat avseende honom. Om en förenklad skattedeclaration registreras in eller ändras efter den 21 januari måste handläggaren manuellt ta ut Meddelande om erhållen ersättning m.m. för inkomståret XXXX (SKV 2345) och skicka till den som mottagit ersättning.

Se avsnitt 6.4.

2 Redovisning på visst sätt

2.1 Elektronisk skattedeclaration

En skattedeclaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument (10 kap. 26 § SBL). Skatteverket har utfärdat särskilda föreskrifter om detta (SKVFS 2006:2). Dessa föreskrifter gäller skattedeclaration som ska lämnas enligt 10 kap. 9 § SBL, dvs. avseende mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. En fysisk eller juridisk person får lämna skattedeclaration i form av elektroniskt dokument om personen har anmält detta till Skatteverket och blivit registrerad där. En juridisk person ska ange vem som är behörig firmatecknare och styrka detta. För att kunna lämna en elektronisk skattedeclaration måste personen för närvarande ha ett svenskt personnummer eller organisationsnummer samt ha e-legitimation. En elektronisk skattedeclaration kan inte lämnas om firman tecknas av fler ”i förening”. En skattedeclaration lämnas på elektronisk väg sedan personen har loggat in på Skatteverkets webbplats.

E-legitimation utfärdas av flertalet banker och är en elektronisk ID-handling. Det är utfärdaren som ansvarar för att e-legitimationen är giltig och inte spärrad.

2.2 Redovisning i mer än en skattedeclaration för grupphuvudman, representant m.fl.

En skattskyldig ska normalt redovisa hela sin verksamhet i en och samma skattedeclaration. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket besluta att viss verksamhet ska redovisas för sig (10 kap. 28 § SBL). Sådana särskilda skäl kan uppstå t.ex. om någon ska representera ett enkelt bolag eller ett partrederi (prop.1996/97:100 s. 575). Särskilda skäl föreligger också om Skatteverket, efter ansökan, har beslutat om gruppregistrering enligt 6 a kap. ML.

Den som är representant får ett särskilt skattekonto som är knutet till representantskapet. Vid gruppregistrering får grupphuvudmannen ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt (3 kap. 5 § andra stycket, jämförd med 10 kap. 28 § och 23 kap. 3 § samt 3 a § SBL och prop. 1996/97:100 s. 530–531).

2.3 Säsongredovisning

Den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § första stycket 1–5 SBL men som för någon period inte ska redovisa skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i skattedeklaration och som skriftligen har upplyst Skatteverket om detta, behöver inte lämna någon skattedeklaration för de aktuella perioderna (10 kap. 13 § SBL). Detta gäller inte den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt utom i de fall mervärdesskatten ska redovisas i självdeklarationen (prop. 1996/97:100 s. 568 och 569).

Se avsnitt 5.1.

2.4 Handelsbolag m.fl.

För en sådan mervärdesskattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration samt för handelsbolag, får Skatteverket enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett helt beskattningsår. Detta gäller endast om beskattningsunderlaget exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kr. De skattskyldiga som avses är t.ex. statliga och kommunala myndigheter som inte är skyldiga att lämna självdeklaration (inkomstdeklaration) och sådana konkursbon som inte är skyldiga att lämna självdeklaration.

2.5 Vissa punktskattskyldiga

För punktskattskyldiga som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatt ska vara helt beskattningsår. Detta följer av 10 kap. 16 a § SBL.

Se avsnitt 5.2.

2.6 Utländska arbetsgivare

Enligt 10 kap. 12 § SBL får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, gå med på att en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person, som saknar fast driftställe här i landet, redovisar arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som annars är föreskrivet.

Med särskilda skäl avses att arbetsgivaren har betydande praktiska problem att lämna skattedeklaration varje månad (prop. 1996/97:100 s. 568).

Se avsnitt 5.3, 5.3.1 och 5.3.2.

3 Inbetalning av skatt i skattedeklaration

Enligt 16 kap. 2 § SBL ska inbetalning av skatt ske till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar. Enligt 16 kap. 3 § SBL anses en skatt betald först då inbetalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto.

Enligt 16 kap. 4 § jämfört med 16 kap. 3 § SBL ska betalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som ska redovisas i en skattedeklaration finnas på Skatteverkets konto senast samma dag som deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 12, 18, 19, 22 eller 22 a § SBL. Betalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som redovisas i en förenklad skattedeklaration ska finnas på Skatteverkets konto samma dag som deklarationen ska finnas hos Skatteverket (10 kap. 13 a § SBL med hänvisning till 10 kap. 22 § och 16 kap. 4 § SBL)

Den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor ska dock ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som ska redovisas i en skattedeklaration, senast den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden.

Mervärdesskatt och punktskatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration ska ha betalats senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 32–32 b §§ SBL.

Lagen om beräkning av lagstadgad tid (se avsnitt 1.1) gäller även inbetalning av skatt.

Har anstånd beviljats med betalningen ska inbetalningen av beloppet finnas på Skatteverkets särskilda konto senast den dag då anståndet upphör enligt Skatteverkets beslut.

4 Anstånd med att redovisa och betala skatt i skattedeklaration

4.1 Allmänt

Det som sägs om anstånd med att lämna skattedeklaration gäller även anstånd med att lämna punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration.

Bestämmelsen om anstånd med att lämna skattedeklaration finns i 10 kap. 24 § SBL.

”Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. En ansökan om anstånd skall ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in.

Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått ut, skall anståndet omprövas.”

Det som sägs om anstånd med att betala skatt i skattedeklaration gäller även anstånd med att betala skatt i punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration om inget annat anges.

Bestämmelsen om anstånd med att betala skatt i skattedeklaration finns i 17 kap. 1 § SBL.

”Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna en skattedeklaration enligt 10 kap. 24 §, får Skatteverket också bevilja an-

stånd med inbetalningen av den skatt som skall redovisas i deklara-
tionen.”

Av 32 kap. 8 § rättegångsbalken framgår att laga förfall är då någon genom avbrott i allmänna samfärdseln, sjukdom eller annan omständighet, som han inte bort förutse, hindras att fullgöra vad som ålegat honom. Om någon således har laga förfall har han ett ursäktligt hinder att göra eller uppfylla något som han egentligen bort göra. Hindret ska bestå i en omständighet som vederbörande inte bort förutse eller som man av annat skäl kan finna utgöra giltig ursäkt. Denna princip får även anses gälla inom skatterätten. Om skattskyldig, som ska underteckna SKD, avlider, drabbas av sådan sjukdom eller annan omständighet som han inte bort förutse och som hindrar honom från att underteckna och/eller sända in SKD till Skatteverket, i rätt tid, ska denne anses ha laga förfall.

Vid laga förfall har en skattskyldig rätt att lämna SKD för sent utan att begära anstånd. Laga förfall fungerar som ett automatiskt anstånd, varför något formellt anståndsbeslut egentligen inte behöver fattas av Skatteverket.

Vid laga förfall måste SKD inges så snart det laga förfallet har upphört. Det laga förfallet måste ha inträffat senast den dag SKD måste ha postats för att ha inkommit till Skatteverket i rätt tid. Får Skatteverket kännedom om att en skattskyldig har laga förfall att inte lämna SKD ska förseningsavgift inte tas ut och skönsbeskattning inte ske. För att förhindra detta bör Skatteverket, trots vad som tidigare sagts, av praktiska skäl meddela ett anståndsbeslut. Anståndstiden bör anpassas till hur länge det laga förfallet kan antas vara.

4.2 Ansökan

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:17 avsnitt 1) anges följande.

”En ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration bör lämnas i skriftlig form t.ex. per post, e-post eller fax. Endast undantagsvis kan muntlig ansökan godtas om den snarast därefter bekräftas skriftligen. Detsamma får anses gälla ansökan om anstånd med att betala skatten i en sådan deklARATION.”

Ansökan om anstånd ska ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN skulle ha kommit in. Kommer ansökan in senare ska den avvisas såsom för sent inkommen, såvida det inte förelåg laga förfall för den skattskyldige vid den tidpunkt då deklARATIONEN skulle ha lämnats eller han har lämnat ansökan muntligen i tid. Om en muntlig ansökan inte bekräftas skriftligen anses någon ansökan inte ha gjorts och Skatteverket kan bortse från den muntliga ansökan. En muntlig ansökan ska dokumenteras genom en tjänsteanteckning. Av denna bör framgå att Skatteverket informerat den skattskyldige om att ansökan måste bekräftas skriftligen, om Skatteverket begärt att den

SKV M 2008:14

skattskyldige ska styrka sitt hinder med ett intyg eller inte, samt Skatteverket informerat om att det av ansökan ska framgå

- de hinder som gör att deklARATIONEN inte kan lämnas i tid,
- vilket skattebelopp att betala den skattskyldige beräknar att skattedeKLARATIONEN kommer att utvisa. Detta behövs eftersom, även om anstånd medges med att lämna deklARATIONEN, ska normalt ett visst belopp ändå betalas (se avsnitt 4.6).

Ett elektroniskt meddelande (e-post) räknas som ett skriftligt men inte egenhändigt undertecknat meddelande (RÅ 2002 not. 206).

SBL uppställer inget krav på att ansökan om anstånd ska vara egenhändigt undertecknad. Ansökan kan även lämnas av en redovisningsbyrå eller motsvarande. Om ansökan bifalls torde beslutet normalt innebära att den skattskyldige får anstånd med att lämna skattedeKLARATION, men att han ska betala den för redovisningsperioden beräknade skatten. Om ansökan lämnas av någon annan än den skattskyldige bör Skatteverket skicka kopia av beslutet även till den skattskyldige.

I Skatteverkets allmänna råd anges (SKV A 2008:17 avsnitt 2.1) följande.

”Anstånd bör beviljas endast om hindren att lämna skattedeKLARATION inträffat i nära anslutning till att redovisning ska ske och att hindren inte har varit möjliga att förutse eller åtgärda.”

I Skatteverkets allmänna råd anges (SKV A 2008:17 avsnitt 2.2) följande.

”Ett beslut om anstånd med att lämna skattedeKLARATION bör beviljas för en redovisningsperiod i sänder och bör inte omfatta längre tidsperiod än två veckor.”

Om en ansökan avser anstånd med att lämna skattedeKLARATION för flera perioder bör den endast prövas avseende närmast kommande redovisningsperiod. I den del ansökan avser tidigare perioder bör den avvisas såsom för sent inkommen. För att anstånd ska medges ska hindren föreligga i nära anslutning till deKLARATIONSTIDPUNKTEN. I den del ansökan avser framtida redovisningsperioder bör den därför normalt avslås.

En begäran om omprövning/överklagande av sådana beslut ska ha kommit in inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet (jfr. 21 kap. 5 § respektive 22 kap. 4 § SBL).

4.3 Hinder

En förutsättning för anstånd bör vara att sökanden kan visa att det på grund av särskilda omständigheter finns hinder att lämna skattedeKLARATION i tid.

Enligt prop. 1996/97:100 s. 573 kan ett exempel på sådana särskilda skäl som avses i 10 kap. 24 § första stycket SBL vara att ansvarig tjänsteman hos företaget drabbats av sjukdom eller olyckshändelse

eller att ett datorfel inträffar hos företaget eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklARATIONEN ska lämnas.

**SKV M
2008:14**

I Skatteverkets allmänna råd anges (SKV A 2008:17 avsnitt 2.1) följande.

”Till särskilda skäl för anstånd bör också räknas att företaget hindras att lämna deklARATIONEN på grund av strejk eller att handlingar har förstörts eller kommit bort på grund av brand eller inbrott. Semester eller brist på likvida medel bör inte anses utgöra särskilda skäl för anstånd med att lämna skattedeklARATIONEN.

Anstånd bör beviljas endast om hindren att lämna skattedeklARATIONEN inträffat i nära anslutning till att redovisning ska ske och att hindren inte har varit möjliga att förutse eller åtgärda.”

Det ankommer på den skattskyldige att visa vilka särskilda omständigheter som hindrar att deklARATIONEN lämnas i tid och varför han inte kan få tag på någon ersättare.

Vid anstånd med att lämna förenklad skattedeklARATIONEN bör Skatteverket beakta vad som sägs i avsnitt 6.4.

4.3.1 Ansvarig tjänsteman

Särskilda skäl att bevilja anstånd kan föreligga om ansvarig tjänsteman hos företaget drabbats av sjukdom eller olyckshändelse.

Som ansvarig tjänsteman kan anses dels den som ska/får underteckna deklARATIONEN, dels den som normalt upprättar företagets deklARATIONEN då det inte går att få tag på en ersättare.

Det är den skattskyldige, dvs. näringsidkaren, som ska underteckna en skattedeklARATIONEN (10 kap. 25 § SBL). Hos en juridisk person är det firmatecknaren som ska underteckna deklARATIONEN. Enligt 23 kap. 3, 3a, 3c, 3d och 4 §§ SBL får skattedeklARATIONEN i vissa fall lämnas genom ombud.

Om sjukdom eller olyckshändelse hindrar den skattskyldige från att upprätta och/eller underteckna deklARATIONEN eller gör att han inte kan lämna in deklARATIONEN bör anstånd med att lämna deklARATIONEN beviljas. När det gäller att upprätta eller lämna in deklARATIONEN krävs dock normalt att han inte kan få tag på någon annan som kan upprätta eller lämna in deklARATIONEN.

Om företaget anlitar en redovisningsbyrå för att upprätta deklARATIONEN och den på redovisningsbyrån, som normalt upprättar deklARATIONEN blir sjuk etc. kan även detta medföra att anstånd kan medges med att lämna deklARATIONEN. Anstånd bör dock inte beviljas med betalning (se avsnitt 4.6). Anstånd med att lämna deklARATIONEN förutsätter dock att man inte kunnat få fram en ersättare.

Hos större företag finns ofta flera personer som kan upprätta deklARATIONEN. En ersättare bör därför normalt finnas att tillgå.

Anstånd bör normalt inte beviljas under längre tid än två veckor.

Anstånd kan ges under något längre tid under förutsättning att Skatteverket beslutar att den skattskyldige ska betala ett visst belopp

(se avsnitt 4.6). Anstånd bör dock inte beviljas under längre tid än en månad. Om den skattskyldige drabbats av sådan sjukdom/olycks-händelse som innebär att han inte har någon möjlighet att underteckna deklARATIONEN bör anstånd dock kunna beviljas till dess så kan ske. I detta undantagsfall bör anstånd även beviljas med betalningen under hela anståndstiden.

4.3.2 Datorfel

Datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag som inträffar i nära anslutning till att deklARATIONEN ska lämnas kan utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklARATION.

Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklARATION vid datorfel ska Skatteverket ange att betalning ska ske med ett visst belopp (se avsnitt 4.6). Anståndstiden bör normalt begränsas till två veckor.

4.3.3 Beslut om ändrad redovisningsperiod för mervärdesskatt

I Skatteverkets allmänna råd anges (SKV A 2008:17 avsnitt 2.3) följande.

”Särskilda skäl för anstånd med att lämna skattedeklARATION, efter ansökan, bör anses föreligga när Skatteverket fattar beslut om ändrad redovisningsperiod inom en period av 14 dagar före redovisnings-tidpunkten för en ny redovisningsperiod.”

Enligt Skatteverkets allmänna råd bör anstånd beviljas i de fall Skatteverket, inom en period av 14 dagar¹ före en redovisnings-tidpunkt, fattat beslut om att ändra redovisningsperiod från tre till en kalendermånad med omedelbar verkan. Ett sådant anståndsbeslut fattas efter ansökan.

Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklARATION av detta skäl bör anstånd även beviljas med betalning av skatten (se avsnitt 4.6). Anstånd bör inte beviljas under längre tid än två veckor.

I prop. 2007/08:25 s. 81 framgår att beslut om ändrad redovisningsperiod som ska gälla omedelbart inte bör fattas så nära den tidpunkt som skattedeklARATIONEN ska lämnas att en anståndsansökan inte kan lämnas in. Enligt Skatteverkets uppfattning bör därför sådana beslut inte fattas inom en period om fem dagar² före en redovisnings-tidpunkt.

Exempel

Ett företag redovisar mervärdesskatt för en redovisningsperiod om tre kalendermånader. Skatteverket har den 7 juni år 1 för avsikt att besluta om enmånadsperiod på grund av särskilda skäl (10 kap. 14 b § första stycket 2 SBL). Ett sådant beslut om ändrad redovisningsperiod gäller omedelbart, vilket innebär att mervärdesskatt redovisas varje månad fr.o.m. april år 1. Redovisningstidpunkten för skattedeklara-

¹ Alla dagar i veckan räknas.

² Alla dagar i veckan räknas.

tionen för april är den 12 juni år 1. På grund av den tidsmässiga närheten (5 dagar) till denna redovisningstidpunkt väntar Skatteverket med att fatta beslut om ändrad redovisningsperiod till den 13 juni år 1. Redovisningstidpunkten för skattedeklarationen för april är då i stället den 12 juli år 1, dvs. samma tidpunkt som skattedeklarationen för maj (10 kap. 18 § fjärde stycket SBL).

4.3.4 Övriga omständigheter

Enligt Skatteverkets allmänna råd kan bl.a. strejk samt brand eller inbrott, där handlingar som behövs för att upprätta deklarationen har förstörts eller kommit bort, motivera anstånd.

Anstånd bör normalt inte medges under längre tid än två veckor.

Anstånd kan ges under längre tid under förutsättning att Skatteverket beslutar att den skattskyldige ska betala ett visst belopp (se avsnitt 4.6). Anstånd bör dock inte medges under längre tid än en månad.

4.3.5 Skäl som inte bör föranleda anstånd

Enligt Skatteverkets allmänna råd utgör brist på likvida medel eller semester inte skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration.

Det bör kunna anses ingå i ett företags planering att ta hänsyn till semester så att redovisning i deklaration kan ske i rätt tid.

Den omständigheten att företagets bokföring har tagits i beslag utgör normalt inte skäl för anstånd. Företaget har möjlighet att hos åklagare få tillgång till samtliga uppgifter som behövs för att lämna skattedeklarationen.

4.4 Förlängt anstånd

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:17 avsnitt 2.2) anges följande.

”Har anstånd beviljats med att lämna skattedeklaration bör inte förlängt anstånd eller anstånd för ytterligare perioder beviljas på samma grund.”

Förlängt anstånd bör normalt endast beviljas om följande fem förutsättningar är uppfyllda:

1. anstånd med att lämna deklaration har förenats med villkor om betalning, och
2. Skatteverket konstaterar att betalning har skett, och
3. det finns inte något underskott på den skattskyldiges skattekonto, och
4. hindret att lämna deklaration kvarstår, samt
5. ansökan om förlängning inkommit innan anståndstiden har gått ut.

Anståndstiden bör normalt begränsas till ytterligare två veckor, men måste dock bero på vad den skattskyldige har drabbats av.

SKV M 2008:14

Det ovan sagda gäller inte om den skattskyldige är så sjuk att han inte kan underteckna deklarationen. I de fallen bör anstånd även medges med betalningen.

Skatteverket bör normalt begära att den skattskyldige med intyg från en av den skattskyldige oberoende person styrker den omständighet som hindrar honom från att lämna deklarationen.

Sjukdom bör kunna styrkas med läkarintyg.

Datorfel bör kunna styrkas med intyg från den som fått i uppdrag att åtgärda felet. Av intyget bör t.ex. framgå när denne fått uppdraget och när felet beräknas ha åtgärdats.

Brand och inbrott bör kunna styrkas med intyg från försäkringsbolag eller polisanmälan.

4.5 Återkommande ansökan

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:17 avsnitt 2.2) anges följande.

”Har anstånd beviljats med att lämna skattedeklaration bör inte förlängt anstånd eller anstånd för ytterligare perioder beviljas på samma grund.”

Om den skattskyldige återkommer med ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration flera gånger under ett år bör Skatteverket begära att den skattskyldige styrker nu uppkomna hinder och normalt även styrker att han försökt att åtgärda tidigare hinder att lämna skattedeklaration. Hindren bör styrkas med intyg (se avsnitt 4.4). För att anstånd ska medges bör det normalt krävas att det är ett nytt hinder som har uppstått.

Om ett handelsbolag eller annan skattskyldig, som endast ska redovisa en gång per år, återkommer med ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration år efter år bör Skatteverket på motsvarande sätt begära att den skattskyldige styrker uppkomna hinder.

4.6 Särskilt om betalning

En förutsättning för att anstånd ska beviljas med att betala skatten i en skattedeklaration är att den skattskyldige har beviljats anstånd med att lämna skattedeklaration. Om anstånd även beviljas med betalningen har Skatteverket fattat två beslut.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:17 avsnitt 2.4) anges följande.

”Anstånd med betalning bör inte medges på grund av omständigheter som endast har betydelse för möjligheten att lämna skattedeklaration t.ex. genom datorfel eller sjukdom hos den som anlitas för att upprätta deklarationen.

Om anstånd med att lämna skattedeklaration beviljas för längre period än två veckor bör anståndet normalt förenas med villkor om betalning.

I de fall det definitiva beloppet inte är känt bör beloppet uppskattas. Mervärdesskattebeloppet bör beräknas till genomsnittet av skatt att betala de tre senaste redovisningsperioderna under vilka företaget haft mervärdesskatt att betala. Vid beräkningen bör hänsyn tas till att redovisningsperioderna kan ha olika längd. Övriga skatter bör beräknas till genomsnittet för de tre senaste redovisningsperioderna.”

Inbetalning ska normalt ske av ett belopp som motsvarar beräknad skatt i den skattedeklaration som den skattskyldige beviljats anstånd med att lämna. Inbetalningen ska finnas på Skatteverkets särskilda konto senast den dag skattedeklarationen skulle ha lämnats om anstånd inte hade beviljats.

I prop. 1996/97:100 s. 611 anges ”En deklARATIONSSKYLDIG som fått anstånd med att lämna skattedeklaration skall emellertid inte ha en ovillkorlig rätt att också få anstånd med hela den motsvarande skattebetalningen. Tvärtom skall skattemyndigheten som ett villkor för att bevilja anstånd med deklarationen kunna föreskriva att en delbetalning ska göras med ett beräknat skattebelopp vilket så nära som möjligt överensstämmer med det definitiva beloppet inom den frist som normalt gäller för betalningen. Kan någon sådan beräkning inte göras bör en schablonregel användas. Det kan t.ex. gälla ett belopp som motsvarar genomsnittet av inbetalda belopp de tre senaste inbetalningsmånaderna”.

Lagstiftarens avsikt är att det belopp att betala, som Skatteverket ska ange i sitt anståndsbeslut så nära som möjligt ska överensstämma med det belopp som företaget ska redovisa i skattedeklarationen. Att utgå från inbetalda belopp de tre senaste månaderna ger inte ett bra resultat.

Företag kan underlåta att betala redovisade och debiterade skatter. Inbetalda belopp överensstämmer sällan med de belopp som ska redovisas i skattedeklarationen. Förutom skatt enligt skattedeklaration ska företaget betala F- eller SA-skatt för månaden, andra skatter som förfaller till betalning under månaden samt eventuella ingående underskott. Vissa månader betalar företag in belopp som är tänkta att täcka kommande skattedebiteringar. Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter är ofta ungefär lika stora månad efter månad. Mervärdesskattebeloppen varierar däremot från månad till månad. I vissa fall sker det inte någon betalning alls. Det kan t.ex. bero på att företaget redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt eller har tillgodoförts andra belopp på kontot.

I första hand bör Skatteverket kunna godta det belopp som företaget anger att de beräknar redovisa i den skattedeklaration, som anståndsansökan avser, såvida detta belopp verkar rimligt jämfört med tidigare deklARATIONER.

Om företaget förklarar att man inte kan uppge vad som kommer att redovisas eller angivet belopp inte är rimligt bör Skatteverket använda medeltalet av beloppen att betala de tre senaste redovisningsperioderna

under förutsättning att företaget då haft mervärdesskatt att betala (se avsnitt 4.6.1).

Om Skatteverket har fattat beslut om ändrad redovisningsperiod och det beslutet ska gälla omedelbart (se avsnitt 4.3.3) bör anstånd även beviljas med inbetalningen av skatt under motsvarande tid. Ett sådant anståndsbeslut fattas efter ansökan.

4.6.1 Schablonbelopp då tidigare skattedeklarationer innehåller överskjutande ingående moms

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:17 avsnitt 2.4) anges följande.

”I de fall det definitiva beloppet inte är känt bör beloppet uppskattas. Mervärdesskattebeloppet bör beräknas till genomsnittet av skatt att betala de tre senaste redovisningsperioderna under vilka företaget haft mervärdesskatt att betala. Vid beräkningen bör hänsyn tas till att redovisningsperioderna kan ha olika längd. Övriga skatter bör beräknas till genomsnittet för de tre senaste redovisningsperioderna.”

Innehåller någon eller några av de tre senaste deklARATIONERNA överskjutande ingående mervärdesskatt bör Skatteverket beräkna beloppet avseende mervärdesskatt med utgångspunkt från de närmaste tre månader då företaget har haft mervärdesskatt att betala.

Exempel 1

Företaget A redovisar skatteavdrag och arbetsgivaravgift med 50 000 kr per månad under månaderna januari t.o.m. november. Företaget redovisar mervärdesskatt att betala i januari med 10 000 kr, överskjutande ingående mervärdesskatt i månaderna februari t.o.m. maj, mervärdesskatt att betala i juni med 40 000 kr, överskjutande ingående mervärdesskatt i månaderna juli t.o.m. oktober samt mervärdesskatt att betala i november med 40 000 kr. Företaget begär anstånd med att lämna skattedeklaration för december på grund av datorhaveri. Företaget kan inte ange vilket belopp skattedeklarationen kommer att omfatta. Skatteverket medger anstånd med att lämna skattedeklaration t.o.m. den 27 december och förklarar att företaget ska betala 80 000 kr. $(10\,000 + 40\,000 + 40\,000) / 3 + 50\,000 = 80\,000$ kr.

Om företaget haft överskjutande ingående mervärdesskatt de senaste åren bör dock Skatteverket aldrig gå längre tillbaka än tre år för att finna eventuell mervärdesskatt att betala.

Exempel 2

Företaget B redovisar skatteavdrag och arbetsgivaravgift med 50 000 kr per månad under månaderna januari t.o.m. november år 4. Företaget redovisade mervärdesskatt att betala i mars år 1 med 30 000 kr och överskjutande ingående mervärdesskatt under övriga månader år 1, mervärdesskatt att betala i januari år 2 med 10 000 kr, överskjutande ingående mervärdesskatt i månaderna februari år 2 t.o.m. maj år 3, mervärdesskatt att betala i juni år 3 med 40 000 kr, överskjutande ingående mervärdesskatt i månaderna juli år 3 t.o.m.

november år 4. Företaget begär anstånd med att lämna skattedeklaration för december på grund av datorhaveri. Företaget kan inte ange vilket belopp skattedeklarationen kommer att omfatta. Skatteverket medger anstånd med att lämna skattedeklaration t.o.m. den 27 december år 4 och förklarar att företaget ska betala 75 000 kr. $([10\ 000 + 40\ 000] / 2 + 50\ 000 = 75\ 000\ \text{kr})$. Eftersom mervärdesskatt att betala i mars år 1 ligger mer än tre år tillbaka bör den inte beaktas.

När den skattskyldige har ändrat redovisningsperiod för mervärdesskatt från en till tre kalendermånader eller tvärt om bör hänsyn tas till att de tre senaste perioderna kan ha olika längd. För att beräkna det genomsnittliga beloppet för de tre senaste perioderna bör därför belopp att betala för respektive period först divideras med det antal kalendermånader som respektive period omfattar. Det genomsnittliga beloppet beräknas. Efter denna beräkning multipliceras det genomsnittliga beloppet med antal kalendermånader i den redovisningsperiod som schablonbeloppet avser.

Exempel 3

Företaget C har ändrat redovisningsperiod från tre till en kalendermånad fr.o.m. april. Företaget redovisar mervärdesskatt att betala i januari-mars med 60 000 kr, i april med 40 000 kr och i maj med 15 000 kr. Företaget begär anstånd med att lämna skattedeklaration för juni på grund av datorhaveri. Företaget kan inte ange vilket belopp skattedeklarationen kommer att omfatta. Skatteverket medger anstånd med att lämna skattedeklaration t.o.m. den 27 augusti och förklarar att företaget ska betala 25 000 kr $([(60\ 000 / 3) + (40\ 000 / 1) + (15\ 000 / 1)] / 3 = 25\ 000 \Rightarrow 25\ 000 \times 1)$.

Exempel 4

Företaget D har ändrat redovisningsperiod från en till tre kalendermånader fr.o.m. april. Företaget redovisar mervärdesskatt att betala i mars med 10 000 kr, i april-juni med 90 000 kr och i juli-september med 60 000 kr. Företaget begär anstånd med att lämna skattedeklaration för oktober-december på grund av datorhaveri. Företaget kan inte ange vilket belopp skattedeklarationen kommer att omfatta. Skatteverket medger anstånd med att lämna skattedeklaration t.o.m. den 27 februari och förklarar att företaget ska betala 60 000 kr $([(10\ 000 / 1) + (90\ 000 / 3) + (60\ 000 / 3)] / 3 = 20\ 000 \Rightarrow 20\ 000 \times 3)$.

4.6.2 Schablonbelopp då tidigare punktskattedeklarationer innehåller punktskatt att återfå

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:17 avsnitt 4) anges bl.a. följande.

”I de fall Skatteverket kräver att betalning ska ske men det definitiva beloppet inte är känt bör beloppet uppskattas till genomsnittet av

skatt att betala de tre senaste redovisningsperioderna under vilka företaget haft punktskatt att betala.”

Om de senaste punktskattedeklarationerna innehåller punktskatt att återfå bör skatten bestämmas med utgångspunkt från de närmaste tre månader då företaget har haft punktskatt att betala.

Om företaget endast haft punktskatt att återfå de senaste åren bör dock Skatteverket aldrig gå längre tillbaka än tre år för att finna eventuell punktskatt att betala. Vid beräkningen jämför avsnitt 4.6.1.

5 Särskilda regler om anstånd för vissa skattskyldiga

5.1 Säsongredovisning

Den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § första stycket 1-5 SBL men som för någon period inte ska redovisa skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i skattedeklaration och som skriftligen har upplyst Skatteverket om detta, behöver inte lämna någon skattedeklaration för den perioden (10 kap. 13 § SBL). Detta gäller dock inte om den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration.

Upplysningen ska lämnas skriftligen och avser ibland bara en period i taget. I andra fall innebär upplysningen att skattedeklaration bara ska lämnas en gång per år under flera år. Det senare gäller t.ex. bostadsrättsföreningar och samfällighetsföreningar som bara betalar ut ersättning en gång om året. I de senare fallen bör Skatteverket registrera den skattskyldige som säsongredovisare. För en säsongredovisare anges normalt – i motsats till vad som gäller för övriga skattskyldiga – ingen redovisningsperiod och förfallodag på utsända skattedekclarationer. Skatteverket bör därför meddela den skattskyldige att han ska lämna skattedeklaration i sådan tid att den finns hos Skatteverket den 12 i månaden efter det utbetalning av ersättning har skett och att inbetalning av skatt och avgift ska finnas på Skatteverkets konto senast samma dag. Skatteverket bör även informera om att skulle ersättning ske under flera månader under ett år så ska den skattskyldige höra av sig till Skatteverket och begära fler skattedeklaration. På sådana skattedeklaration ska rätt redovisningsperiod och förfallodag anges. Om det visar sig att utbetalning av ersättning sker under flertalet månader under ett år bör Skatteverket besluta att ta bort säsongredovisningen och meddela den skattskyldige detta.

5.2 Vissa punktskattskyldiga

En punktskattskyldig kan med tillämpning av 10 kap. 16 a § SBL medges möjlighet att lämna skattedeklaration en gång per år därför att omsättningen är låg (se avsnitt 2.5).

5.3 Utländsk arbetsgivare

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:17 avsnitt 3) anges följande.

”Ett beslut enligt 10 kap. 12 § SBL bör begränsas till att gälla så länge arbetsgivarens praktiska problem att redovisa och betala arbetsgivaravgifter kvarstår, dock högst två år.”

Skatteverket får enligt 10 kap. 12 § SBL gå med på att en utländsk arbetsgivare redovisar arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än vad som annars är föreskrivet (se avsnitt 2.6).

Möjligheten att redovisa på ett avvikande sätt bör endast gälla under den tid arbetsgivarens problem kvarstår och inte kan avhjälpas. Skatteverket kan inte i varje särskilt fall veta när och om problemen upphör. Om avvikande redovisning medges bör den skattskyldige återkommande förmås att inkomma med en redogörelse för den aktuella situationen. Därför bör ett beslut begränsas i tiden och normalt aldrig gälla under längre tid än två år. Skatteverket ska i sitt beslut ange när redovisning ska ske. Tiden då redovisning ska ske bör inte anges senare än den 12 februari året efter beskattningsåret (10 kap. 22 a § SBL). Redovisning en gång per år innebär ett uppskov med att redovisa och betala skatten.

Om den, som är anställd av en utländsk arbetsgivare, fysiskt utför arbetet utomlands kan det föreligga särskilda skäl att medge avvikande redovisning (se avsnitt 5.3.1). Om arbetet däremot utförts i Sverige har Skatteverket och länsrätten i Stockholm hittills funnit att det inte funnits särskilda skäl att medge avvikande redovisning (se avsnitt 5.3.2).

5.3.1 Särskilda skäl att medge avvikande redovisning

En utländsk arbetsgivare är i vissa fall skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättning till anställda trots att de anställda inte utför något arbete i Sverige för arbetsgivaren.

Enligt artikel 14.2 b) i) i Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen gäller följande. Om en arbetstagare arbetar inom två eller flera EG-länder och är knuten till arbetsgivare inom olika staters territorier ska den anställde normalt tillhöra bosättningslandets socialförsäkring. Följden blir att de utländska arbetsgivarna ska betala arbetsgivaravgifter i Sverige för en anställd, som anses bosatt i Sverige.

Om en sådan arbetsgivaren saknar annan anknytning till Sverige kan det finnas särskilda skäl att medge särskild redovisning. I vart fall bör detta gälla om den utländske arbetsgivaren endast har ett fåtal anställda med bosättning i Sverige.

Även andra varianter då EG-förordningen medför avgiftsskyldighet i Sverige trots att arbetsgivaren inte har någon verksamhet här bör kunna leda till att särskild redovisning tillåts.

5.3.2 Rättsfall där särskilda skäl inte har ansetts föreligga

Länsrätten är sista instans för prövning av om det föreligger särskilda skäl att medge utländsk arbetsgivare möjlighet att redovisa eller be-

SKV M 2008:14

tala på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än vad som annars är föreskrivet (22 kap. 10 § 2 p. SBL).

Länsrätten har i ett antal fall funnit att det inte förelegat särskilda skäl att medge avvikande redovisning och betalning.

Länsrättens i Stockholm dom 2001-05-21 mål nr 1883-03

Länsrätten fann att ett brasilianskt företag med ett fåtal anställda i Sverige inte kan anses ha sådana problem att det finns anledning att medge att redovisning och betalning ska ske en gång per år. Förutom att det förelåg problem genom behovet av att behöva anlita utomstående hjälp anförde företaget att en banköverföring från företagets konto i Brasilien till skattekontot i Sverige tog 2 dagar längre tid jämfört med motsvarande överföring från ett företag med konto i Sverige. Då företaget därmed var tvungen att betala in arbetsgivaravgifterna tidigare jämfört med motsvarande svenska bolag förelåg en konkurrensnackdel som vållade betydande praktiska problem.

Förhållandena i övriga rättsfall har varit liknande. Ett gällde en japansk arbetsgivare, som endast hade en anställd i Sverige. Företaget saknade administration i Sverige och måste anlita utomstående hjälp för att fylla i skattedeklarationerna, av bl.a. språkliga skäl. Lönen betalades från Japan³. Ett annat gällde ett danskt företag med en anställd i Sverige. Företagets argument var att man var tvungen att anlita en konsult i Sverige och att det skulle medföra både kostnader och praktiska problem eftersom skattedeklarationen och underlaget till skattedeklarationen måste skickas fram och tillbaka mellan konsulten och företaget⁴. Liknade argument har framförts av ett amerikanskt företag med fyra anställda i Sverige⁵.

Vad gäller uppgivna språksvårigheter har skattemyndigheten hänvisat till att det fanns informationsmaterial på bl.a. engelska, franska och tyska och till att företaget kunde kontakta myndigheten för att få hjälp. Myndigheten har också förklarat att även arbetsgivare i Sverige anlitar utomstående hjälp för att redovisa.

6 Vissa följder av ett beslut om anstånd med att lämna skattedeklaration

Då Skatteverket medger anstånd med att lämna skattedeklaration kan Skatteverket ibland behöva uppmärksamma den skattskyldige på vissa konsekvenser som kan uppstå.

6.1 Förseningsavgift

Om Skatteverket medger anstånd med att lämna skattedeklaration till viss dag ska deklarationen ha kommit in till Skatteverket senast denna dag. Inkommer skattedeklarationen senare blir frågan om att på-

³ Länsrättens i Stockholm dom 2000-08-17 mål nr 12678-00

⁴ Länsrättens i Stockholm dom 2000-12-20 mål nr 9718-00

⁵ Länsrättens i Stockholm dom 2003-06-30 mål nr 12885-02

föra förseningsavgift enligt 15 kap. 8 § SBL aktuell. Den deklarations-skyldige bör därför uppmanas att lämna skattedeklaration i tid för att undgå förseningsavgift.

6.2 Kostnadsränta

I de fall Skatteverket medger anstånd med betalning av skatt i skattedeklaration enligt 17 kap. 1 § SBL ska den skattskyldige påföras låg kostnadsränta (basränta) på belopp som ska betalas när anståndstiden har gått ut. Räntan beräknas fr.o.m. dagen efter skattens ursprungliga förfallodag t.o.m. den dag betalning senast ska finnas på Skatteverkets konto enligt anståndsbeslutet (19 kap. 6 § första stycket SBL).

Fr.o.m. dagen efter anståndstidens utgång beräknas låg kostnadsränta på underskott på skattekontot upp till 10 000 kronor och hög kostnadsränta på belopp däröver (19 kap. 8 § resp. 10 § andra stycket SBL).

Den deklarationsskyldige bör uppmanas att betala så mycket som möjligt för att reducera kostnadsräntan. Varje delbetalning minskar kostnadsräntan.

Om den skattskyldige betalar in så mycket att det uppstår ett överskott på företagets skattekonto där det finns ett anstånd gottskrivs intäktsränta. Då anståndet upphört tas denna intäktsränta tillbaka såsom korrigerad intäktsränta. På den del av anståndsbeloppet som motsvaras av ett tidigare överskott påförs därför inte kostnadsränta under de dagar överskottet funnits.

6.3 Hög kostnadsränta

Enligt 16 kap. 7 § SBL gäller att redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt ska jämföras med inbetalning av skatt, varvid inbetalningen anses gjord den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Om mervärdesskatten har redovisats i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare ska dock betalning anses ha gjorts den dag mervärdesskatten senast ska ha redovisats.

Om ett företag, som ska redovisa den 26 i månaden, lämnar skattedeklaration i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare anses eventuell överskjutande ingående mervärdesskatt som en inbetalning först den 26 i månaden efter redovisningsperioden. Den överskjutande ingående mervärdesskatten kan därför inte utan räntekonsekvenser användas till betalning av skatt som har en ursprunglig förfallodag den 12 i månaden efter redovisningsperioden. Ofta blir följden att företaget påförs hög kostnadsränta.

Motsvarande gäller om Skatteverket medger anstånd med att lämna skattedeklaration och företaget, om det ska redovisa den 26 i månaden, redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt i den skattedeklaration de fått anstånd med att lämna. Kvittning mellan belopp som skulle ha redovisats/betalats den 12 i månaden kan inte ske mot den överskjutande ingående mervärdesskatten utan räntekonsekvenser. Resulta-

SKV M 2008:14

tet blir ofta att företaget påförs hög kostnadsränta på underskottet över 10 000 kr under tiden den 13–26 i månaden efter redovisningsperioden. Det sagda gäller även i de fall Skatteverket, på den skattskyldiges begäran, beslutat att företaget får redovisa den 26 i månaden (10 kap. 18 § andra stycket SBL).

Om Skatteverket medger ett företag, som ska redovisa den 26 i månaden, anstånd med att lämna skattedeklaration bör Skatteverket informera företaget om konsekvensen av bestämmelsen i 16 kap. 7 § SBL.

6.4. Förenklad skattedeklaration

Eftersom ett beslut om anstånd med att lämna förenklad skattedeklaration inte kan registreras bör den skattskyldige i beslutet uppmanas att bifoga en kopia av anståndsbeslutet när denne lämnar in den förenklade skattedeklarationen. I annat fall ökar risken för att deklarationen kan uppfattas som för sent inkommen.

Om Skatteverket har medgett anstånd med att lämna förenklad skattedeklaration och även med betalningen påförs kostnadsränta om den sedan inkomna deklarationen registreras på rätt period. Anstånd med betalning ska endast leda till låg kostnadsränta. Om det visar sig att påförd kostnadsränta blivit hög ska Skatteverket ex officio sätta ned den del av räntan som hänförs till anståndstiden och anståndsbeloppet till låg. Detta kan ske först sedan räntan har påförts. För att undvika onödig administration bör Skatteverket i normalfallet registrera in deklarationen på en kommande period, dock aldrig senare än den 17 januari året efter beskattningsåret.

Av avsnitt 1.6 framgår att Skatteverket ska meddela den som enligt en förenklad skattedeklaration har mottagit ersättning hur stor ersättningen m.m. varit under beskattningsåret. Om den förenklade skattedeklarationen är inregistrerad senast den 21 januari året efter beskattningsåret sänds meddelandet ut automatiskt. Om inregistrering eller ändring sker senare måste handläggaren manuellt ta ut ett nytt meddelande och sända till mottagaren. Handläggningen underlättas således om alla förenklade skattedeklarationer för beskattningsåret finns hos Skatteverket senast den 17 januari året efter beskattningsåret.

7 Omprövning/Överklagande

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut som avses i detta meddelande ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden/klaganden fick del av beslutet (21 kap. 5 §, 22 kap. 4 § SBL).