

Cirkulärnr: 1997:141  
Diariernr: 1997/2248  
Handläggare: Lars Björnson  
Ronnie Peterson  
Sektion/Enhet: Ekonomiadministrativa sektionen  
Datum: 1997-09-08  
Mottagare: Gemensam kommunadministration  
Personalfrågor  
Ekonomi/Finans  
Revision  
Kommunala bolag  
Landsting  
Rubrik: Nya regler för redovisning och inbetalning av skatter  
och avgifter. Skattekonto

*Ekonomiadministrativa sektionen*  
*Lars Björnson*  
*Ronnie Peterson*

1997-09-08

Gemensam kommunadministration  
Personalfrågor  
Ekonomi/Finans  
Revision  
Kommunala bolag  
Landsting

## **Nya regler för redovisning och inbetalning av skatter och avgifter. Skattekonto.**

### *Allmänt*

Riksdagen har i anledning av prop 1996/97:100 och SkU23 beslutat om en ny lag, skattebetalningslagen SFS 1997:483 som innebär en genomgripande reformering av skatte- och avgiftsuppbörden. De nya reglerna ska börja tillämpas efter årsskiftet 1997/98.

Ett skattekonto inrättas som omfattar alla skatter och avgifter som en arbetsgivare vanligen betalar. De skatter och avgifter som avses är i huvudsak innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och arbetsgivarens egna F-skatt eller undantagsvis särskild A-skatt. Med arbetsgivaravgifter avses i detta sammanhang även särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift. Fortsättningsvis skrivs endast arbetsgivaravgifter men det innefattar även sistnämnda skatt och avgift.

Även för anställda och egenföretagare som inte har några anställda införs detta skattekonto. För anställda blir det ofta få transaktioner på kontot. Det rör sig vanligtvis endast om debitering av slutlig skatt och kreditering av preliminär skatt som arbetsgivaren innehållit och i förekommande fall egen fyllnadsbetalning som sen ger upphov till ett överskott eller underskott eller att det går jämt ut.

Beslutet innebär att uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter samt förfarandebestämmelserna i mervärdesskattelagen förs samman till den nya skattebetalningslagen.

Den mervärdesskatt som avses i skattebetalningslagen är den mervärdesskatt som idag redovisas till den egna skattemyndigheten. Den mervärdesskatt som kommuner och landsting återfår enligt lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting berörs inte av den nya lagstiftningen. Det är alltså *endast* affärsmomsen som berörs och inte den mervärdesskatt eller kommunmoms som återfås hos skattemyndigheten i Ludvika.

Innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt ska redovisas en gång varje månad till den egna skattemyndigheten i en skattedeklaration. Undantagsvis ska även redovisas innehållen definitiv källskatt för utomlands bosatta. Denna skattedeklaration ersätter nuvarande uppbördsdeklaration och den särskilda mervärdesskattedeklarationen.

En annan nyheten ur arbetsgivarsynpunkt är att något avdrag för kvarskatt inte längre ska ske och det gäller redan för den kvarskatt som annars skulle ha innehållits i januari-mars 1998. De anställda ska själva betala sin kvarskatt i anledning av 1997-års och kommande taxeringar.

### ***Skattedeklaration***

Skattedeklarationen ska lämnas en gång i månaden. Två olika tidpunkter finns för att avlämna deklaration. Den 12 (den 17 i jan och aug) eller den 26 (den 27 i dec) i månaden.

Avgörande för vilken tidpunkt som gäller, den 12 eller 26, är hur stort underlaget för mervärdesskatt är. Gränsen går vid 40 miljoner kronor exklusive gemenskapsinterna förvärv (köp från EG-land) och import (köp från andra länder än EG-land).

Kommuner och landsting ska enligt en *specialregel* alltid följa redovisningstidpunkten för den kategori som har ett mervärdesskatteunderlag som uppgår till högst 40 miljoner kronor. Detta gäller alltså även om det faktiska underlaget är högre. Ett smärre undantag finns och det är att kommuner och landsting för alla årets månader ska redovisa den 12.

### ***Mervärdesskatteunderlag överstigande 40 miljoner kronor. Gäller ej kommuner och landsting***

För denna kategori ska skattedeklarationen ha inkommit till myndigheten senast den 26 i månaden förutom i december då deklarationen ska ha inkommit den 27.

Deklarationen ska avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för månaden innan.

Betalning av skatter och avgifter ska dock göras vid två tillfällen. Den innehållna preliminära skatten och arbetsgivaravgifterna ska betalas redan den 12 i månaden (i januari den 17). Betalning ska alltså ske innan skattedeklarationen ska ha lämnats för dessa skatter och avgifter. Mervärdesskatten ska dock betalas den 26 i månaden (i dec den 27), dvs samma dag som deklarationen senast ska ha inkommit till myndigheten.

*Mervärdesskatteunderlag på lägre eller högst 40 miljoner kronor samt kommuner och landsting*

För denna kategori ska redovisningen vara skattemyndigheten tillhanda den 12 i månaden förutom i januari och augusti då redovisningstidpunkten är den 17.

Till denna kategori räknas även de arbetsgivare som inte är mervärdesskattepliktiga och mindre företag där mervärdesskatten ska redovisas i självdeklarationen.

Skattedeklarationen ska innehålla redovisning för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska avse månaden innan medan mervärdesskatten avser andra månaden innan.

Detta innebär exempelvis att den skattedeklaration som ska avlämnas den 12 juni 1998 ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för maj och mervärdesskatt för april.

Betalning av dessa skatter och avgifter ska ske vid ett tillfälle och det är samma tillfälle som deklarationen ska vara myndigheten tillhanda, dvs den 12 i månaden förutom januari och augusti då betalning kan ske något senare den 17.

För kommuner och landsting som följer dessa redovisningsregler gäller dock att redovisningstidpunkten alltid är den 12. Detta har sin grund i att liksom hittills ska avräkning ske mot kommunalskattemedel. Dessa medel utbetalas vanligtvis den 20 i månaden och ska avräkningen hinnas med blir det för sent om kommuner och landsting skulle redovisa månaderna januari och augusti den 17. Det som angivits ovan om betalning gäller inte heller för kommuner och landsting eftersom avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt ska avräknas mot kommunalskattemedlen.

Med betalning avses enligt den nya lagen att pengarna ska finnas bokförda hos skattemyndigheten. Den förskjutning som gjorts av förfallodagar för skatter och avgifter jämfört med vad som nu gäller äts delvis upp av att betalningen faktiskt måste göras före de nya förfallodagarna för att beloppen ska hinna bli bokförda hos myndigheten.

Redovisning och inbetalning har separerats och ska inte ske i ett sammanhang som tidigare.

För kommuner och landsting betalas skatter och avgifter alltså genom avräkning från fordran på kommunalskattemedel enligt 4 § lagen (1965:269) med

särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. Denna 4 § har fått ändrad lydelse fr o m 1997 11 01 så att den stämmer med de nya reglerna för redovisning av skatt och avgifter i skattebetalningslagen. Den nya lydelsen av 4 § framgår av SFS 1997:514.

Hittills har kommuner och landsting redovisat avdragen skatt och avgifter den 12 varje månad och fått den avräknad på sätt som ska gälla även framledes. Det som förändrats är att två deklARATIONER (uppbördsdeklarationen och mervärdesskattedeklarationen) blir en skattedeklaration och att avräkningen även kommer att omfatta mervärdesskatten.

Nu redovisas mervärdesskatten i särskild deklARATION som lämnas endera den 20 i månaden efter redovisningsperioden eller den 5 i andra månaden efter redovisningsperioden beroende på om mervärdesskatteunderlaget överstiger 40 miljoner kr eller ej. Alla kommuner och landsting ska nu istället redovisa all mervärdesskatt i en skattedeklaration och redovisningen ska ske den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden tillsammans med avdragna skatter och avgifter.

Vanligtvis torde kommuner och landsting ha högre utgående mervärdesskatt än ingående mervärdesskatt. Skillnaden mellan utgående och ingående skatt ska betalas in till staten och det sker genom avräkningen. Orsaken till att den utgående skatten vanligtvis är högre beror på att det endast är affärsverksamheten som ska redovisas medan övrig mervärdesskatt liksom hittills återfås via skattemyndigheten i Ludvika. Undantagsvis kan den ingående skatten vara högre än den utgående skatten och i de fallen kommer skatten istället att gottskrivas vid avräkningen.

#### *Överskjutande ingående mervärdesskatt*

För övriga skattskyldiga, men sannolikt (lagtext och förarbeten är otydliga och oförenliga) inte för kommuner och landsting, finns det en möjlighet att återfå överskjutande ingående skatt före den tidpunkt som är senaste redovisningstidpunkt om skattedeklaration inges tidigare.

För detta krävs att man samtidigt redovisar sådana skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som skall redovisas samma månad om avdragen och avgifterna inte redovisats tidigare. Även skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare perioder där redovisningsskyldigheten inte fullgjorts måste också redovisas.

#### *Vad ska skattedeklarationen innehålla för uppgifter*

##### Uppgift om skatteavdrag

-skatteavdrag från ersättning för arbete och underlaget för avdraget

-skatteavdrag från ränta och utdelning och underlaget för avdraget (gäller banker och företag inom den finansiella sektorn)

Uppgifter om arbetsgivaravgifter

-underlaget för avgifterna

-eventuella kostnadsavdrag

-periodens avgifter

Uppgifter om mervärdesskatt

-utgående skatt

-ingående skatt

-omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder

### *När ska den nya skattedeklarationen lämnas för första gången*

Den första skattedeklaration som ska lämnas och registreras på skattekontot ska vara skattemyndigheten tillhanda den 12 februari 1998 respektive den 26 februari 1998 beroende på om mervärdesskatteunderlaget överstiger 40 miljoner kronor eller ej. För kommuner och landsting saknar mervärdesskatteunderlaget betydelse och deklarationen ska alltså vara inkommen den 12 februari 1998.

### *Kommuner och landsting och övriga som ska lämna skattedeklaration för första gången den 12 februari 1998*

I skattedeklarationen som ska vara inlämnad den 12 februari 1998 ska redovisning ske av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för januari månad. Den avdragna skatten och arbetsgivaravgifterna för december månad ska redovisas i uppbördsdeklaration på nuvarande sätt i januari 1998. Uppbördsdeklarationen för januari 1998 blir alltså den sista uppbördsdeklaration som avges.

Mervärdesskatten för december 1997 ska redovisas i den särskilda mervärdesskattedeklarationen som nu den 5 februari 1998. Därefter kommer redovisningen att ske i skattedeklaration. Mervärdesskatten för januari 1998 kommer då att redovisas i skattedeklarationen som ska vara inlämnad den 12 mars 1998. Den särskilda mervärdesskattedeklarationen för februari blir alltså den sista mervärdesskattedeklarationen.

Vissa kommuner och landsting redovisar enligt nuvarande regler sin mervärdesskatt den 20 i månaden efter redovisningsperioden. Utifrån de nya reglerna kommer dessa istället att få redovisa sin mervärdesskatt den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Dessa ska redovisa mervärdesskatten för december den 20 januari 1998 liksom hittills och det blir deras sista mervärdesskattedeklaration. Nästa gång mervärdesskatt ska redovisas så kommer det att ske i skattedeklarationen som ska vara ingiven den 12 mars och avse mervärdesskatten för januari månad. Någon mervärdesskatt kommer dessa inte att redovisa i februari månad vilket alltså beror på att

tidsfristen förlängts från den 20 i månaden efter redovisningsperioden till den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden.

*De (mervärdesskattepliktigt underlag på över 40 milj kr) som ska lämna skattedeklaration för första gången den 26 februari 1998*

Redovisning ska lämnas den 26 februari 1998 och avse avdragna skatter, avgifter och mervärdesskatt för januari 1998. Observera att inbetalning till kontot ska ha gjorts redan den 12 februari 1998 avseende avdragna skatter och avgifter medan mervärdesskatten ska vara inbetald den 26 februari 1998.

Avdragna skatter och avgifter för december ska redovisas på nuvarande sätt i uppbördsdeklaration som avlämnas i januari 1998. Den uppbördsdeklarationen blir därmed den sista som avlämnas.

Mervärdesskatten för december 1997 redovisas för sista gången i mervärdesskattedeklaration den 20 januari 1998. Därefter sker redovisningen i skattedeklarationen.

### **Skattekonto**

Ordet skattekonto ger associationer till ett bankkonto. Så är det inte riktigt. Det är mer att se som ett konto där debiteringar och krediteringar bokförs av olika skatter och avgifter för den som är skatt- och/eller avgiftsskyldig. I skattebetalningslagen kallas dessa för skattskyldiga. Skattekontot stäms av varje månad som det förekommit transaktioner på kontot och därutöver sker en årlig avstämning.

De skatter och avgifter som skattekontot omfattar är följande:

1. F-skatt
2. Särskild A-skatt
3. Av arbetsgivaren innehållen A-skatt
4. Preliminär skatt på ränta och utdelning
5. Slutlig skatt
6. Arbetsgivaravgifter inklusive särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift
7. Mervärdesskatt
8. Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
9. Ränta på underskott eller överskott på skattekonton
10. Skattetillägg och förseningsavgifter

För kommuner och landsting innebär det att skatter och avgifter enligt punkterna 1 alternativt 2, 3, 5-7 och 9 regelmässigt kommer att debiteras och krediteras skattekontot. Detsamma gäller vanligtvis även för övriga arbetsgivare.

Preliminär F-skatt eller undantagsvis särskild A-skatt debiteras den skattskyldige, exempelvis kommunen, senast den 18 januari för en tolv månadersperiod framåt. Dessa preliminära skatter debiteras sedan skattekontot på dess förfallodagar och ska vara betalda vid den tidpunkten. Förfallodagarna är den 12 i månaden utom i januari och augusti då förfallodagen är den 17. Detta gäller för alla med en smärre avvikelse för de som har ett beskattningsunderlag till mervärdesskatt överstigande 40 miljoner kronor. För sistnämnda kategori gäller att skatten även för augusti förfaller till betalning den 12 och inte den 17.

Preliminär F-skatt eller undantagsvis särskild A-skatt ingår inte i den avräkning som görs för kommuner och landsting mot kommunalskattemedlen. Den ska erläggas separat och vara bokförd på skattekontot senast på förfalldagen. Denna skatt avräknas inte heller enligt nu gällande regler.

Dessa preliminära skatter ska för kommuner och landsting svara mot de skatter som kommer att ingå i den slutliga skatten. I den slutliga skatten ingår regelmässigt fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader.

För övriga juridiska personer tillkommer vanligtvis inkomstskatt och avkastningsskatt på pensionsåtaganden om dessa tryggats via avsättning till konto Avsatt till pensioner enligt Tryggandelagen. Några sådana pensionsavsättningar får kommuner och landsting inte göra enligt reglerna i den lagen och därmed kan kommuner och landsting aldrig bli påförda avkastningsskatt på sina skuldförda pensionsåtaganden. Detta eftersom en förutsättning för att avkastningsskatt ska utgå på skuldförda åtaganden är att skuldföringen gjorts enligt Tyggandelagen.

Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt debiteras skattekontot med ledning av den nya skattedeklaration på förfalldagen och krediteras skattekontot med belopp som inbetalats eller för kommuner och landsting som avräknats mot kommunalskattemedlen.

Detta innebär att något löpande överskott eller underskott vanligtvis inte finns på skattekontot vid månadsavstämningarna och inte heller något underskott om betalningar görs i rätt tid. Den ränta som utgår på överskott är också satt med tanke på att det ska vara lönsammare att ha pengarna innesående på bank än på skattekontot.

Undantagsvis kan både överskott eller underskott uppkomma genom att myndigheten omprövar tidigare beslut om skatt eller avgifter eller att skattemotstol gör motsvarande ändring i ett tidigare beslut.

Däremot torde det bli vanligt att ett överskott eller underskott uppkommer i samband med den årliga avstämningen för juridiska personer som innefattar att den slutliga skatten debiteras och den preliminära F-skatten eller undantagsvis den särskilda A-skatten krediteras. Detta eftersom preliminär skatt sällan överensstämmer med den slutliga skatten för dessa personer och differenserna kan vara stora.



Vid motsvarande årliga avstämning för anställda torde differenserna vara mindre när de debiteras slutlig skatt och krediteras av arbetsgivaren innehållen preliminär A-skatt jämte egna fyllnadsbetalningar. Normalt är detta den enda avstämning som görs av deras skattekonton.

Besked om den slutliga skatten och den avräkning som gjorts mot preliminärt erlagda skatter ska den skattskyldige erhålla senast den 15 december taxeringsåret. Fysiska personer som deklarerar på förenklad deklaration får motsvarande besked senast den 31 augusti taxeringsåret. De som ska ha besked senast den 15 december taxeringsåret kommer till skillnad från nu att erhålla dessa successivt under hösten fram till den 15 december taxeringsåret.

Överskott vid den årliga avstämningen och som alltså föranleds av den årliga debitering av slutlig skatt och kreditering av preliminär skatt, betalas ut automatiskt till den skattskyldige jämte intäktsränta.

Underskott ska vid den årliga avstämning jämte kostnadsränta erläggas med en tidsfrist om minst 90 dagar eller mer exakt på den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 90 dagar.

Övriga fall där skattemyndigheten automatiskt kommer att återbetala överskott på skattekontot är när detta beror på att överskjutande ingående mervärdesskatt redovisats och då överskott uppkommit beroende på ett omprövningsbeslut av myndigheten eller domstol varvid skatt eller avgift nedsatts.

Finns överskott av annan orsak, vilket det normalt inte borde finnas, så kan det återbetalas på begäran.

Tidsfristen för övriga underskott än de som har sin grund i den årliga avstämningen är 30 dagar plus tiden fram till närmaste förfallodag. Dessa underskott kan bero på att myndigheten omprövat tidigare beslut eller beslut av domstol som medför att skatt eller avgifter ska erläggas med högre belopp än vad som tidigare beslutats.

### ***Räntor***

Intäktsräntan och kostnadsräntan ersätter alla tidigare olika typer av räntor och avgifter. Därmed erhålls en rejäl upprensning av nuvarande begrepp som få kunnat hålla ordning på.

All ränteberäkning utgår från basräntan. Basräntan motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders statsskuldväxlar och fastställas till helt procenttal och gäller från och med närmast kommande kalendermånad. Detta innebär att basräntan normalt inte kommer att ändras under löpande år mer än vid några få tillfällen. Räntan på sexmånaders statsskuldväxlar var senvåren 1997 4,5 procent.

Intäktsräntan är 45% av basräntan. Denna ränta tillämpas på överskott vid avstämning av slutlig skatt mot preliminär skatt eller det som brukar kallas

för överskjutande slutlig skatt. Ränteberäkningen görs i detta fall från den 13 februari taxeringsåret.

Vidare utgår intäktsränta på överskjutande ingående mervärdesskatt från dagen efter den då skattedeklaration skulle ha lämnats samt i övrigt på tillgodohavande på skattekontot och då från den dag tillgodohavandet uppstod.

Tre olika kostnadsräntor införs. Den låga som är lika med basräntan, den på mellannivå som motsvarar 125% av basräntan och den höga kostnadsräntan som är basräntan med tillägg av 15 procentenheter.

Den låga kostnadsräntan beräknas på skuldbelopp som inte överstiger 10 000 kr från dagen efter den då skulden uppkom och den höga på belopp överstigande 10 000 kr.

Vidare tas den låga kostnadsräntan ut på skatt som omfattas av anstånd från den ursprungliga förfallodagen, skatt som omfattas av ett omprövningsbeslut eller domstolsbeslut från dagen efter den ursprungliga förfallodagen.

Slutligen det mest frekventa fallet underutttag av slutlig skatt eller som det kallats tidigare kvarskatt. Den låga räntan tas ut på belopp som inte överstiger 20 000 kr och ränteberäknas från den 4 maj taxeringsåret. Den *del* som överstiger 20 000 kr ränteberäknas från den 13 februari och med kostnadsräntan på mellannivå. Någon ränteberäkning görs därmed inte alls för underutttag av slutlig skatt som inte överstiger 20 000 kr för perioden 13 februari till den 3 maj taxeringsåret.

Intäktsräntan och kostnadsräntan är skattefria respektive ej avdragsgilla.

### *Övriga ändringar*

Den möjlighet som kommunerna haft att begära att preliminärskatt ska tas ut med 50 öre istället för med hela krontal försvinner. Den möjligheten har tidigare utnyttjats av Stockholm, Göteborg och Malmö kommuner.

På skattekontot debiterade skatter avräknas utan någon inbördes ordning. Detta innebär att det inte går att betala en viss skatt eller avgift framför en annan.

Företrädaransvaret för den juridiska personens skatter och avgifter utökas till att avse alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet.

Skattetillägg ska enligt skattebetalningslagen kunna utgå även på felaktigt gjorda skatteavdrag. Sådana felaktigheter är idag kriminaliserade. De reglerna avskaffas å andra sidan. Liksom hittills kan skattetillägg utgå på felaktigheter avseende mervärdesskatten och avgifterna. En redaktionell nyhet är att avgiftstillägget döps om till skattetillägg.

Förseningsavgift utgår med 1 000 kr på för sent inlämnade skattedeclarationer.

Skattemyndigheten ges utökade möjligheter att kontrollera att skatt och avgifter erlagts på ett riktigt sätt.

Skattedeklarationerna ska kunna få lämnas som elektroniskt dokument vilket skapar förutsättningar för en rationellare hantering.

Frågor med anledning av detta cirkulär besvaras av Lars Björnson, Ronnie Peterson och Jan Svensson.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET  
Ekonomiadministrativa sektionen

Jan Svensson