



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Angelica Kärrlid

# Mervärdesskatt-Problematiken kring skönsbeskattning

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare  
Christina Moëll

Ämnesområde  
Skatterätt

Termin  
VT 2008

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och problemformulering	5
1.3 Metod och material	5
1.4 Disposition	6
<b>2 ALLMÄNT OM MERVÄRDESSKATT</b>	<b>7</b>
2.1 Skattesatser	8
2.2 Mervärdesskatt och EU	8
2.3 Principer inom mervärdesskatteområdet	9
2.4 Ingående och utgående moms	10
2.5 Allmänt om omvänd skattskyldighet	10
2.5.1 Byggsektorn	11
<b>3 SKATTSKYLDIGHET FÖR MERVÄRDESSKATT</b>	<b>12</b>
3.1 Vem skall erlägga mervärdesskatt?	12
3.1.1 Begreppet omsättning	13
3.1.2 Begreppet yrkesmässig verksamhet	13
3.1.2.1 Utvidgningsregeln	14
3.2 Handel utanför Sverige	14
3.2.1 Gemenskapsinternt förvärv	15
3.2.1.1 Momsregistreringsnummer	16
3.2.1.2 Försäljning till momsregistrerade kunder	16
3.2.1.3 Försäljning till kunder utan momsregistreringsnummer	17
3.2.1.4 Försäljning till privatperson samt trepartshandel	17
3.2.2 Handel med tjänster	17
3.2.2.1 Begreppet fast driftställe	18
3.2.3 Inköp av varor från annat EG-land	18
3.2.3.1 Vinstmarginalbeskattning	18

3.2.3.2	Förvärv till verksamhet som inte är momspliktig	18
3.2.4	Export och import	18
<b>3.3</b>	<b>Registrering för mervärdesskatt</b>	<b>19</b>
3.3.1	Registreringsförfarandet	19
3.3.2	Skattskyldighetens inträde	20
3.3.3	Redovisning	20
3.3.4	Förseningsavgift	21
3.3.4.1	Anstånd	22
3.3.4.2	Laga förfall	22
3.3.5	Skattetillägg	22
3.3.5.1	Oriktig uppgift	23
3.3.5.1.1	Skattskyldiges uppgiftsskyldighet	23
3.3.5.1.2	Skatteverkets utredningsskyldighet	23
3.3.5.2	Förutsättningar för påförandet av skattetillägg	24
3.3.5.3	Undantag från skattetillägg	24
3.3.5.4	Befrielsegrunder	25
<b>4</b>	<b>SKÖNSBESKATTNING</b>	<b>27</b>
<b>4.1</b>	<b>Skönsbeskattningsförfarandet</b>	<b>28</b>
<b>4.2</b>	<b>Skattedeklaration</b>	<b>28</b>
4.2.1	Bevisbörd	29
<b>4.3</b>	<b>Skattetillägg vid skönsbeskattning</b>	<b>30</b>
4.3.1	Beräkning av skattetillägg	30
4.3.1.1	Beräkning av skattetillägg pga skönmässig avvikelse från deklaration	31
4.3.1.2	Beräkning av skattetillägg pga utebliven skattedeklaration	31
4.3.2	Undanröjande av skattetillägg vid skönsbeskattning	32
4.3.3	Omprövning av skönsbeskattningsbeslut	33
4.3.4	Dubbla skattetillägg	33
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>35</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>40</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>

# Summary

Value added tax, VAT, was introduced in Sweden 1969. VAT is an indirect tax, that is added to all consumption. The tax is paid by the consumer. For previous producers and distributors the tax will therefore not be charged as a cost.

Within the European Community, EC, there is free mobility for goods and services. There are no border controls between the different member states of the European Union. The control is done by the tax authorities in respective country. Every self-employer has to make sure that the right amount of the VAT is being paid.

The tax authority in Sweden is responsible for receiving and making payments of the VAT that is declared by Swedish company-owners. The tax authority register VAT for self employees and handles their income-tax return or corporation tax return forms. The authority also debit delayed fees and contingent tax additions if, for an example an income-tax return or corporation tax return form do not arrive in time.

Assessment on a fictitious basis becomes current when a reliable calculation can't be done on the basis of accessible information. In most cases this will appear when the person who is obliged to declare an income-tax return or corporation tax return forms doesn't deliver a form at all.

The literature concerning the assessment on a fictitious basis within the VAT area describes the subject very briefly, but in reality the subject includes so much more. The handling officers in the tax authorities are taking a lot of responsible and big requirements in these matters, and the outcome in one individual matter often depends on the handling officer's own opinion.

This essay describes the problems with the assessment on a fictitious basis within the VAT area. After been working in the field with this type of taxation, I have experienced several problems that keep coming back. The VAT area is complexed and it is constant exposed to other changes since new goods and services continually are being developed. Since gaps in the system have been revealed, it is of great importance that there is a functioning regulatory system that the tax authorities can administer in different cases. This essay will elucidate these questions and discuss possible solutions.

# Sammanfattning

Mervärdesskatt, eller moms som det i folkmun brukar benämnas är en skatt som infördes i Sverige 1969. Moms är en indirekt skatt på all konsumtion och innebär att den skall i slutändan betalas av konsumenten och att föregående producenter och distributörer inte skall belastas av skatten som en kostnad.

Inom EG råder fri rörlighet för varor och tjänster och det existerar ingen gränskontroll mellan de olika medlemsländerna, utan kontrollen sker av respektive skattmyndighet i det land som berörs. Det är näringsidkarna själva som skall se till att rätt moms betalas.

I Sverige är det Skatteverket som har till uppgift att ta emot inbetalningar och göra utbetalningar av den moms de svenska företagen redovisar. Det är till Skatteverket näringsidkarna skall vända sig för att bli registrerade för moms och lämna in sina mervärdesskattedeklarationer. Det är även detta verk som påför förseningsavgifter och eventuellt skattetillägg om exempelvis skattdeklarationen inte inkommer i rätt tid.

Skönsbeskattning blir aktuell i de fall en tillförlitlig beräkning inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter, oftast i de fall där den deklareringskyldige inte avlämnat någon deklARATION alls.

Skönsbeskattning inom området mervärdesskatt beskrivs mycket kortfattat i litteraturen, men i praktiken innefattar denna typ av beskattning mycket mer. Det ställs stora krav på Skatteverkets handläggare i dessa ärenden och utfallet i ett enskilt ärende beror i många fall helt på handläggarens egen uppfattning.

I denna uppsats beskriver jag just problematiken vid skönsbeskattning inom området mervärdesskatt. Efter att ha fått möjligheten att praktiskt arbeta med denna typ av beskattning fick jag erfara vilka problem som ständigt återkommer. Området mervärdesskatt är komplext och det är ständigt utsatt för yttre förändringar med tanke på att det ideligen tas fram nya varor och tjänster. Det krävs då nya ställningstaganden från vederbörande verk och när det gäller just skönsbeskattning uppenbarade sig luckor i systemet. Det är av största vikt att det finns ett fungerande regelsystem som Skatteverket kan tillämpa även i de svårtillgängliga fallen. Jag kommer i denna uppsats ta upp dessa frågor och även försöka finna lösningar på dem.

# Förord

Jag vill tacka min handledare Christina Moëll som på ett mycket tillmötesgående sätt har varit ett stort stöd i arbetet med denna uppsats.

Ett särskilt tack till Skatteverket i Ängelholm som varit behjälplig i alla avseende och som har bidragit med värdefulla synpunkter.

Jag vill även tacka min familj som varit ett stort stöd under hela min studietid i Lund.

Ljungbyhed, sommaren 2008

# Förkortningar

EU	Europeiska unionen
EG	Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
Euroatom	Europeiska atomenergigemenskap
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
TL	Taxeringslag (1990:324)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Mervärdesskatterätten är ett område som betraktas som ett mycket svårt och avancerat regelsystem och förutsätter ofta specialisering och expertkunskap. Uppfattningen hos de skattskyldiga är dock den omvända. Mervärdesskatten uppfattas som positiv och det tros främst bero på möjligheten att dra av ingående moms med en påföljande återbetalning av skatten.

Efter att ha arbetat en tid på Skatteverket har jag fått kännedom om att just denna typ av beskattning utgör en stor del av Skatteverkets arbete. Området avseende skönsbeskattning beskrivs mycket kortfattat i doktrinen. Oftast inte mer än att om man uteblir med sin skattedeklaration föreligger möjligheten för att skönsbeskattas. Själva förfarandet kan många gånger vara mycket tidskrävande och det ställs stora krav på handläggaren i ärendet. Det finns regler på området som beskriver hur ärenden skall handläggas, men långt ifrån alla ärenden är sådana som passar in i detta regelverk och det är då det uppstår problem. Jag kommer i denna uppsats ta upp själva förfarandet vid skönsbeskattning och beskriva de problem som uppstår och även eventuella lösningar på dessa.

## 1.2 Syfte och problemformulering

Uppsatsen huvudsakliga syfte är att beskriva den praktiska problematiken vid skönsbeskattning av mervärdesskatt och utreda hur svårigheterna kan åtgärdas. Uppsatsen syftar till att beskriva förfarandet vid skönsbeskattning och att identifiera spörsmål och omständigheterna som leder till problematiken vid beskattningen. I första ledet beskrivs själva förfarandet vid skönsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Därefter beskrivs problematiken i de olika fallen, handläggarens roll och bristen på stöd vid dessa ärenden, då främst brister i regelverket, som ger utrymme för oklarheter och problematiska ärenden. Uppsatsen avslutas med en analys där förslag på lösningar lämnas.

## 1.3 Metod och material

Uppsatsen utgår ifrån rättsdogmatisk metod. I huvudsak beskrivs gällande rätt och i analysen behandlas hur beskattningsfrågan skulle kunna lösas. De rättskällor som jag har använt mig av är de sedvanliga; lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.



## 1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med kapitel två med en allmän beskrivning vad mervärdesskatt är, vilka skattesatser som är aktuella, gällande principer på området och även en kort beskrivning av mervärdesskatt och EU.

Därefter följer en redogörelse av i vilka fall mervärdesskatt skall erläggas och utav vem/vilka. I detta avsnitt förklaras centrala begrepp och även olika sanktioner som kan bli aktuella.

I efterföljande kapitel beskrivs vad skönsbeskattning är och i vilka fall denna typ av beskattning är aktuell. Uppsatsen avslutas med en analys där själva problematiken tas upp och även förslag på lösningar på dessa frågor lämnas.

## 2 Allmänt om mervärdesskatt

I detta kapitel kommer jag att kort beskriva allmänt om mervärdesskatt för att ge läsaren grundläggande kunskaper inom området.

Mervärdesskatt är en skatt som skattskyldiga betalar på nästan all konsumtion av varor och tjänster, dvs. en konsumtionsskatt.

I och med den stora skattereformen i början på 90-talet utvidgades mervärdesskattens område. Från att främst omfattat omsättning av varor omfattar mervärdesskattelagstiftningen nu all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.

Vid Sveriges inträde i Europeiska unionen, som jag fortsättningsvis kommer att benämna EU i uppsatsen, januari 1995 tillkom förändringar i bestämmelserna om mervärdesskatt. Förändringarna berörde främst handeln inom Europeiska gemenskapen, vilken härfter benämns EG-handeln. Reglementet som rör registrering, redovisning, betalning, omprövning och resterande förfaranderegler flyttades från Mervärdesskattelagen, som fortsättningsvis kommer att betecknas ML, till Skattebetalningslagen, vilken vidare benämns SBL, den 1 november 1997.<sup>1</sup>

Alla konsumenter betalar moms, men det är företagarna som gör inbetalningen till staten. Företagarna har sedan i sin tur avdragsrätt för den mervärdesskatt de betalat vid inköp till företaget.

Skatteverket har till uppgift att ta emot inbetalningar och göra utbetalningar av den moms de svenska företagarna redovisar. Det är till Skatteverket näringsidkaren skall vända sig för att bli registrerade för moms och lämna in sina mervärdesskattedeklarationer.<sup>2</sup>

Inom EG råder fri rörlighet för varor och tjänster. Det existerar ingen gränskontroll mellan de olika medlemsländerna, utan kontrollen sker av respektive skattmyndighet i det land som berörs. Det är näringsidkarna själva som skall se till att rätt moms betalas.<sup>3</sup> Vid import, d v s inköp av varor från ett land utanför EG: s momsområde skall moms erläggas till Tullverket, så kallad importmoms.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Prop. 1996/97:100

<sup>2</sup> Momsbroschyren SKV 552 utgåva 17, s. 3.

<sup>3</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 3.

<sup>4</sup> Momsbroschyren SKV 552 utgåva 17, s. 9.

## 2.1 Skattesatser

Sverige är ett land med höga skattesatser jämfört med andra länder och standardskattesatsen för mervärdesskatt uppgår till 25 %. Denna skattesats tillämpas på alla slags varor och tjänster om inte annat finns särskilt reglerat.

Medlemsländerna inom EG-området tillåts ha två lägre skattesatser. I Sverige förekommer, förutom standardskattesatsen om 25 % även skattesatser om 12 och 6 %.

Skattesatsen om 12 % tillämpas på livsmedel, uthyrning av campingplatser och hotellrum, transport i skidlift, konstnärers avyttring av egna verk och import av andra konstverk, samlarföremål och antikviteter i somliga fall.

Skattesatsen om 6 % berör persontransporter, allmänna nyhetstidningar, böcker och tidskrifter, inträde till djurpark, konsert, balett-, konsert-, teater-, operaföreställning eller annan jämförlig, musei- biblioteksverksamhet i vissa fall, upphovsrätt till konstnärliga och litterära verk i utvalda fall, rätt till ljud- och bildupptagning och tjänster inom idrottsområdet.<sup>5</sup>

## 2.2 Mervärdesskatt och EU

EU omsluts av Amsterdamfördraget och består av tre ”pelare”, vilka utgör grunden för den Europeiska Unionen.

Den första pelaren omfattar samarbetet inom de tre ursprungliga gemenskaperna Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG), Europeiska atomenergigemenskapen (Euroatom) samt Europeiska gemenskapen (EG). I första pelaren finns det överstatliga beslutsfattandet med bindande rättsregler och majoritetsbeslut. Den andra pelaren innehåller EU: s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik. Den tredje pelaren består av samarbetet inom rättsväsendet, polissamarbete, gränskontroll och asyl- och invandringspolitik. Verksamheten inom den andra och tredje pelaren är samverkan av mellanstatlig karaktär.

EG är till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt och innehar normgivningsmakt, men utgör endast en del av det omfattande samarbetet som sker inom EU. Reglementet som berör mervärdesskatteområdet är EG-regler.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Prop. 1997/98:58 Amsterdamfördraget

## 2.3 Principer inom mervärdesskatteområdet

Det finns en mängd olika principer som styr inom mervärdesskatteområdet, vilka kommer att behandlas i detta avsnitt.

*Neutralitetsprincipen* är en av de mest grundläggande grundsatserna som innebär att likvärdiga varor skall beskattas lika inom varje land, oberoende av hur lång tid det har tagit att producera och distribuera varan, vilket har fastslagits i praxis, mål 89/81, Hong Kong Trade.

*Principen om skatteneutralitet* medför att all ekonomisk verksamhet skall beskattas på ett neutralt sätt, vilket har lett till att varor och tjänster inom samma område beskattas med en enhetlig skattesats. Mervärdesskatten avser att belasta den slutliga konsumenten och det är de skattskyldiga som skall se till att varan eller tjänsten påföras skatt i varje led. Neutralitetsprincipen skall tillförsäkra denna funktion genom att ingen skall tyngas orimligt av mervärdesskatten.

*Reciprocitetsprincipen* innebär att det skall finnas en balans mellan den utgående skatten för säljarens del, jämfört med den ingående skatten för köparens del.

*Proportionalitetsprincipen* har till följd att ingen åtgärd får vara mer ingripande än vad som krävs för att uppnå det aktuella syftet.

*Principen om rättsäkerhet och förutsebarhet* innebär att den skattskyldiges rättigheter och skyldigheter inte kan vara avhängig faktiska händelser och omständigheter som inträffat efter verkets beslut om gällande skattestatus.

*Likabehandlingsprincipen* syftar till att skapa rättvisa i systemet på så vis att ingen särbehandling får ske och i likvärdiga situationer skall samma handläggning/behandling förekomma, om det inte finns särskilda skäl.

*Principen om förfarandemissbruk* är ett begrepp som innefattas av de allmänna rättsgrundsatserna och enligt Skattverkets bedömning skall denna princip även uppmärksammas på mervärdesskatteområdet och tillämpningen av ML.

För att principen skall kunna tillämpas krävs att två förutsättningar är infriade.

- 1 Vid en strikt tillämpning av bestämmelsen uppstår en skattefördel som en konsekvens av manövern, som strider mot syftet med regeln.
- 2 Det skall klart framgå av en objektiv bedömning att ändamålet med handlingen var att åstadkomma en skattefördel.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup>Handledningen för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 57 ff.

*Destinationsprincipen* innebär att mervärdesskatten skall erläggas i det land där varan eller tjänsten konsumeras, destinationslandet.

Denna princip tillämpades främst fram till den 1 januari 1993 då den inre marknaden lanserades, men vidmakthålls även i dag vid bland annat import från tredje land, då importmoms erläggs till Tullverket.

*Ursprungsprincipen* är en annan princip som endast har implementerats i begränsad utsträckning. Den fria rörligheten innebär att EG framstår som ett enda land och beskattning bör kunna ske i enlighet med denna princip, vilket då innebär att beskattning sker i det land där varan eller tjänsten är tillhandahållen eller sänts ifrån.<sup>8</sup>

## 2.4 Ingående och utgående moms

Mervärdesskatt utgår på all konsumtion av varor och tjänster och inbetalas av konsumenterna. Inbetalningen till staten utföres av näringsidkarna.

Vid inköp av varor och tjänster i en momspliktig verksamhet har näringsidkaren rätt att dra av momsen på inköpen. Det måste finnas fakturor eller kvitton som styrker dessa avdrag.

Vid köp och försäljning av momspliktiga varor skall moms tas ut.

Momsen inte att anse som en kostnad, eftersom näringsidkarna har rätt att göra avdrag för den moms som inbetalas på inköpen för verksamheten. Det är skillnaden mellan den moms som tas ut vid försäljning, utgående moms och den moms betalas vid inköp, ingående moms.<sup>9</sup>

Bestämmelserna som rör rätten till avdrag för ingående moms finns reglerat i 8 kap. ML. I 8 kap. 2 § ML fastställs själva definitionen på ingående skatt och 8 kap. 3 § ML återfinns huvudregeln om rätt till avdrag för ingående skatt.<sup>10</sup>

## 2.5 Allmänt om omvänd skattskyldighet

Enligt huvudregeln redovisar säljaren utgående moms och har rätt att dra av ingående moms. Omvänd skattskyldighet innebär att reglerna tillämpas på omvänt sätt, d v s att skattskyldigheten flyttas från säljaren till köparen. Detta medför för köparen att denne kan vara skyldig att redovisa och betala moms till staten vid inköp av vara eller tjänst. Köparen skall på egen hand räkna ut hur mycket moms som skall redovisas och det skall framgå av

---

<sup>8</sup> Handledningen för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 64.

<sup>9</sup>

<http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/allmant/alltommoms.4.18e1b10334ebe8bc80005374.html> 20080916

<sup>10</sup> Handledningen för mervärdesskatt 2008, del 1, sid. 460ff.

fakturan att omvänd skattskyldighet ska användas. Näringsidkaren har avdragsrätt för den uträknade momsen enligt de allmänna bestämmelserna.

För säljarens del innebär det att denne i vissa fall ska överlämna redovisnings- samt betalningsskyldigheten till köparen, d v s säljaren ska inte redovisa någon utgående moms, men har trots detta avdragsrätt enligt de allmänna bestämmelserna.<sup>11</sup>

Från och med den 1 januari 2005 skall regleringen om omvänd skattskyldighet användas i de fall en utländsk företagare i Sverige säljer vissa varor och tjänster till en momsregistrerad köpare.

## 2.5.1 Byggsektorn

Reglerna om omvänd skattskyldighet skall även tillämpas inom byggsektorn från den 1 juli 2007. Det gäller företrädesvis vid försäljning till köpare som säljer tjänsterna vidare.<sup>12</sup>

De tjänster som omfattas av regleringen är nedanstående:

- Mark- och grundarbeten
- Bygg- och anläggningsarbeten
- Bygginstallationer
- Slutbehandling av byggnader
- Byggstädning

Uthyrningsverksamhet av bygg- och anläggningsmaskiner med förare och uthyrning av personal till tjänster enligt ovan.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Momsbroschyren SKV 552 utgåva 17, s. 11.

<sup>12</sup> Momsbroschyren SKV 552 utgåva 17, s. 3.

<sup>13</sup> Momsbroschyren SKV 552 utgåva 17, s. 12.

# 3 Skattskyldighet för mervärdesskatt

Generellt sett uppfattas ofta skattskyldighet som negativt av de skattskyldiga, dock finns det undantag och det är främst på mervärdesskatteområdet. Denna typ av beskattning uppfattas positivt och det beror särskilt på möjligheten att dra av ingående moms med en påföljande återbetalning av mervärdesskatt.

I ML 1 kap. 1 § regleras i vilka situationer mervärdesskatt skall utgå.

I dessa sammanhang använder man ofta begrepp såsom skattskyldig och skattepliktiga varor och tjänster, varför jag tydliggör dessa begrepp nedan.

Skattskyldig är en fysisk eller juridisk person som det åligger att betala en viss skatt, exempelvis mervärdesskatt. I ML 1 kap. 2 § fastställs vem som är skattskyldig.<sup>14</sup>

I Sverige gäller generell skatteplikt vilket innebär att all omsättning, förvärv och import av varor och tjänster är skattepliktiga om de inte finns undantagna i 3 kap. ML.<sup>15</sup>

## 3.1 Vem skall erlägga mervärdesskatt?

Den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster är skattskyldig för mervärdesskatt enligt huvudregeln. Detta framgår av ML 1 kap 1 och 2 §§.<sup>16</sup> Denna lydelse innebär att alla fysiska och juridiska personer kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt.

I 6 kap. ML beskrivs ett antal särskilda situationer som rör olika typer av bolag och där mervärdesskatt skall utgå och i 9 kap. ML regleras möjligheten till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter<sup>17</sup>.

I Sverige gäller generell skatteplikt, vilket innebär att omsättningen är skattepliktigt om inte ett undantag är för handen. Undantag från denna skatteplikt regleras i 3 kap. ML, vilket medför att mervärdesskatt ej skall erläggas inom de områden som finns uppräknade i 3 kap ML.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s.33.

<sup>15</sup> Handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s.32.

<sup>16</sup> Alhager, Kleerup, Melz, Öberg ”Mervärdesskatt i teori och praktik”, 2007, sid. 33.

<sup>17</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska moms”, 2006, sid. 28ff.

<sup>18</sup> Peter Melz ”Mervärdesskatt”, 2006, sid. 39.

### 3.1.1 Bergreppet omsättning

Skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder då man har en omsättning av skattepliktiga varor och tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Innebörden av begreppen vara och tjänst finns preciserade i ML 1 kap 6 §. I ML 2 kap 1 § finns definitionen på begreppet omsättning av både vara och tjänst. Denna uppdelning finns pga. att regelverket skiljer sig åt avseende varor och tjänster, exempelvis vid utrikeshandeln.<sup>19</sup>

Är situationen sådan att Sverige är att betrakta som omsättningsland skall svensk mervärdesskatt redovisas. Härefter skall en vidare utredning göras om vem som skall redovisa mervärdesskatten, dvs. säljaren eller köparen enligt 1 kap. 2§ ML.<sup>20</sup>

### 3.1.2 Begreppet yrkesmässig verksamhet

Skattskyldighet för mervärdesskatt har avgränsats till att omfatta endast de som bedriver yrkesmässig verksamhet, d v s näringsidkarna. På så vis har man uteslutit hobbyverksamhet och de anställda i en verksamhet.<sup>21</sup>

I 4 kap. ML framgår om en verksamhet skall betraktas som yrkesmässig eller inte. I lagens 4 kap. 1 § anförs att skattskyldighet kan vara förhållanden om verksamheten som bedrivs är yrkesmässig. För att avgöra om verksamheten är yrkesmässig måste man först utreda om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229), vilken fortsättningsvis benämns IL och 4 kap. 1 § p.1 ML. Det finns således en anknytning, klart utskrivet i lagtexten mellan Inkomstskattelagen och Mervärdesskattelagen.

I IL 13 kap. 1 § finns tre rekvisit och det erfordras att samtliga rekvisit är uppfyllda för att verksamheten skall tillhöra inkomstlaget näringsverksamhet. De tre rekvisiten är att verksamheten skall bedrivas *självständigt* och *yrkesmässigt* i *förvärvssyfte*.

*Självständigt* innebär att näringsidkaren utövar sin verksamhet självständigt i förhållande till sina uppdragsgivare. Detta innebär att näringsidkaren kan åta sig ett antal olika uppdrag, där han/hon kan sätta annan i sitt ställe och hjälpmedel och medhjälpare är näringsidkarens egna. Resultatet som följer kan skifta och verksamheten innefattar en viss risk. På så vis framgår det av tidigare nämnda redogörelse att anställda i en verksamhet är uteslutna, eftersom dessa inte uppfyller redogjorda krav på självständighet.

*Yrkesmässigt* innebär att verksamheten som bedrivs skall vara kontinuerlig, d v s det skall finnas en viss varaktighet och även krav på en viss omfattning för att verksamheten skall anses vara yrkesmässig.

<sup>19</sup> Peter Melz "Mervärdesskatt", 2006, sid. 47.

<sup>20</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, "Den svenska moms", 2006, sid. 108.

<sup>21</sup> Alhager, Kleerup, Melz, Öberg "Mervärdesskatt i teori och praktik", 2007, sid. 34.



*Förvärvssyfte* medför att syftet med verksamheten skall vara någon form av ekonomisk utdelning och avgörande här är just syftet och det spelar ingen roll om verksamheten inte går med vinst.

### 3.1.2.1 Utvidgningsregeln

I 4 kap. 1 § p.2 ML finns en regel som utvidgar området avseende yrkesmässigt verksamhet. Denna utvidgningsregel är den yttersta gränsen för skattskyldighet till mervärdesskatt. För att utröna om verksamheten är momspliktigt skall först en bedömning göras enligt 4 kap. 1 § p.1 ML för att undersöka om verksamheten är näringsverksamhet. Om så ej är fallet skall därefter en självständig bedömning enligt utvidgningsregeln i p. 2 utföras.

Syftet med denna regel är inte helt klarlagt, men utvidgningsregeln bör innebära att undantag från rekvisiten i huvudregeln enligt p. 1 kan vara möjliga och då framförallt från förvärvsrekvisitet. Detta undantag skall bidra till ökad neutralitet i konkurrensen mellan näringsidkarna.<sup>22</sup>

## 3.2 Handel utanför Sverige

Reglerna som berör handeln inom EG-området är många och de är olika beroende på om det avser varor eller tjänster.<sup>23</sup>

Det är också olika bestämmelser om handeln sker med annat EG-land eller med land utanför EG-området. De länder som ingår i EG:s mervärdesskatteområde är följande:

- Belgien
- Bulgarien
- Cypern, inklusive Storbritanniens basområde Akrotiri och Dhekelia och med undantag från de områden som ej tillses av Cyperns styre.
- Danmark
- Finland, exklusive landskapet Åland.
- Frankrike, inklusive Monaco och exklusive de franska utomeuropeiska departementen Franska Guyana, Guadeloupe, Martinique och Réunion.
- Grekland, exklusive Agion Oros.
- Irland
- Italien, exklusive Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av sjön Lugano.
- Lettland
- Litauen
- Luxemburg
- Malta
- Nederländerna

---

<sup>22</sup>Alhager, Kleerup, Melz, Öberg "Mervärdesskatt i teori och praktik", 2007, sid. 36ff.

<sup>23</sup>Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 3.

- Polen
- Portugal, inklusive Azorerna och Madeira.
- Rumänien
- Slovakien
- Slovenien
- Spanien, inklusive Balearerna, exklusive Ceuta, Melilla och Kanarieöarna.
- Storbritannien, inklusive Isle of Man, exklusive Kanalöarna.
- Sverige
- Tjeckien
- Tyskland, exklusive ön Helgoland och området Büsingen am Hoahrhein.
- Ungern
- Österrike<sup>24</sup>

### 3.2.1 Gemenskapsinternt förvärv

Vid gränsöverskridande handel inom EU kan en näringsidkare kan avyttra varor utan moms, om köparen har ett giltigt momsregistreringsnummer. Detta innebär att köparen på egen hand räknar ut momsen och redovisar denna. Momsen måste redovisas i Sverige och i de fall säljaren har tagit ut moms, skall ändå en redovisning av svensk moms ske och för att slippa dubbelbeskattning skall säljaren sända en ny faktura utan moms och på något sätt återgälda eventuell betald moms.

Denna typ av omvänd skattskyldighet benämns som gemenskapsinternt förvärv och innebär att köparen har samma avdragsrätt för den uträknade momsen, som för annan moms.<sup>25</sup>

Handeln med varor inom EU regleras i 2a kapitlet i ML.

I och med Sveriges inträde i EU 1995 upphörde alla tullar vid gemenskapsintern handel och nya regler trädde i kraft.

EG-området är att anse som en gemensam marknad, varför huvudregeln är den att säljaren skall ta ut moms vid försäljning av varor till annat EG-land.

Det finns dock avvikelser från ovan nämnda huvudregel.<sup>26</sup>

Fenomenet gemenskapsinternt förvärv går ut på att det inte behöver erläggas någon mervärdesskatt vid försäljning och överföring av varor och tjänster inom EU och avgörande är att både säljare och köpare är registrerade för mervärdesskatt och att varan passerar gränsen mellan två EG-länder.

<sup>24</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 5.

<sup>25</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 9

<sup>26</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 6.

### 3.2.1.1 Momsregistreringsnummer

Vid handel inom EG är det viktigt att fakturan som den svenska säljaren utställer innehåller både säljarens och köparens momsregistreringsnummer, vilket ofta benämns såsom VAT-nummer. I de fall fakturan saknar VAT-nummer kan säljaren bli skyldig att erlægga moms, om Skatteverket beslutar detta.<sup>27</sup>

Enligt 3 kap. 30a § första stycket ML undantas omsättning av varor från skatteplikt om varorna transporteras av säljaren eller köparen eller av annan för deras räkning från Sverige till ett annat EG-land. Det krävs att köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor. I de fall en skattskyldig önskar åberopa ML 3 kap. 30a § har Skatteverket utställt ett krav på att det måste föreligga en identitet mellan VAT-nummer och köpare, vilket faktiskt innebär att det är inte tillräckligt att endast visa att köparen är registrerad för moms i annat land, utan identitet mellan de båda skall också fastställas. För att råda bot på detta problem kan säljaren kräva att köparen uppvisar sitt registreringsbevis, som åskådliggör att denne är momsregistrerad i annat EG-land.<sup>28</sup>

### 3.2.1.2 Försäljning till momsregistrerade kunder

Näringsidkaren får sälja varor utan moms om köparen är registrerad för moms i annat EG-land och åberopar VAT-nummer och detta skall vara giltigt när själva försäljningen sker, samt att varan transporteras från Sverige till annat land inom EG-området.

I dessa fall skall säljaren kunna påvisa att köparen är momsregistrerad i annat EG-land och ange dennes momsregistreringsnummer och säljaren skall även visa att varan transporterats till annat EG-land. Transporten behöver inte ha skett till det land där köparen är momsregistrerad. Om varan blir avhämtad i Sverige, är den att anse som levererad här och det är då viktigt för säljaren att erhålla någon form av dokumentation som visar att varan blir levererad till annat EG-land. Detta ansvar åvilar säljaren och kan denne ej framlägga bevis för att så är fallet, har Skatteverket ingen skyldighet att utreda om varorna fraktats till annat EG-land.<sup>29</sup>

När köparen visar upp sitt VAT-nummer kan skattskyldigheten föras över på denne, som då har möjlighet att redovisa ett gemenskapsinternt förvärv.

Denna typ av beskattning medför att varan beskattas i det land där den konsumeras, i enlighet med destinationsprincipen.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, "Den svenska momsen", 2006, sid. 82.

<sup>28</sup> Skatteverkets skrivelse den 14 april 2005 (dnr. 130176101-05/111).

<sup>29</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 6.

<sup>30</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, "Den svenska momsen", 2006, sid. 74.

### **3.2.1.3 Försäljning till kunder utan momsregistreringsnummer**

Vid försäljning av varor till kunder utan ett momsregistreringsnummer gäller särskilda regler. Förvärvsbeskattning kan bli aktuell i två situationer och den första situationen är då köparens skattepliktiga förvärv under året eller föregående år överstiger 90 000 kr exklusive moms. Detta gränsvärde benämns förvärvströskeln.

Den andra situationen är den när Skatteverket, på begäran av köparen, har fattat beslut om att dennes förskaffande av varor skall betraktas som gemenskapsinternt förvärv.

Om inte någon av ovan nämnda situationer är infriade sker beskattningen i det land där varorna har köpts in och säljaren skall då fakturera moms enligt sitt lands regler.<sup>31</sup>

### **3.2.1.4 Försäljning till privatperson samt trepartshandel**

Huvudregeln vid försäljning till privatperson är den att beskattning sker där varan inköps.

Det förekommer även särskilda regler inom EG som rör distansförsäljning, oftast gällande postorder. Vid tillämpning av dessa regler kan en säljare bli skattskyldig i ett annat EG-land.

Trepartshandel innebär att det finns tre parter inblandade och att försäljningen sker i två led. Inom EG har man skapat förenklingsregler som medför att mellanmannen blir befriad från skattskyldigheten, vilket han klart och tydligt skall ange, enligt ML 11 kap. 5a §.

Det finns också regler som innebär att förvärv av nya transportmedel och överföring av varor inom EG-länder kan anses vara gemenskapsinterna förvärv. Dessa kommer jag dock ej beskriva närmare.<sup>32</sup>

## **3.2.2 Handel med tjänster**

Vid handel med tjänster måste tjänsten i sig preciseras, för att kunna fastställa om Sverige är att anse som omsättningsland.<sup>33</sup> Är fallet sådant att den som tillhandahåller tjänster har fast driftställe eller motsvarande i Sverige, bedöms Sverige vara omsättningsland, vilket följer av huvudregeln i 5 kap. 8 § ML. Detta innebär att svensk mervärdesskatt skall erläggas oberoende av var tjänsten tillhandahålls och vem köparen är.

Ovan nämnda huvudregel tillämpas som en undantagsregel och detta beror på att det finns specialregler som styr flertalet tjänster.

<sup>31</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsen”, 2006, sid. 75.

<sup>32</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsen”, 2006, sid. 76ff.

<sup>33</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsen”, 2006, sid. 108.

### 3.2.2.1 Begreppet fast driftställe

Huvudregeln är den att en tjänst är att anse som omsatt där säljaren har sin rörelse stationerad. Begreppet fast driftställe existerar på den plats där en varaktig affärsetablering finns, som sköts av människor och är på annan plats än den där säljaren har inrättat sin verksamhet. Till stöd för denna reglering har EG- domstolen fastslagit i praxis, i fallet C-168/84 Berkholz-fallet att fast driftställe inte förelåg på båtar. På dessa båtar fanns spelmaskiner uppsatta och fast driftställe kunde ej vara för handen, då bolaget som tillhandahöll maskinerna inte hade personal stationerad på plats.<sup>34</sup>

### 3.2.3 Inköp av varor från annat EG-land

Vid inköp av varor momsfritt från andra EG-länder skall säljaren själva redogöra för momsen. Skattskyldigheten inträffar när varan levererats.<sup>35</sup>

#### 3.2.3.1 Vinstmarginalbeskattning

Vinstmarginalbeskattning innebär att det är möjligt att beräkna momsen på skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris, i stället för endast på försäljningspriset. Denna metod får användas vid inköp av varor från annat EG-land och förutsättningen för att använda metoden är att varorna skall vara köpta från en privatperson eller en näringsidkare som inte är skyldig att redovisa moms.<sup>36</sup>

#### 3.2.3.2 Förvärv till verksamhet som inte är momspliktig

Uppgår inköpen från andra EG-länder till mer än 90 000 kr, den så kallade förvärvströskeln, skall även de som inte bedriver momspliktig verksamhet redovisa moms på dessa inköp och på så sätt vara registrerad för moms det följande året. Verksamheterna som berörs är följande:

- Näringsidkare som inte är momsregistrerade, såsom utbildningsföretag.
- Juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet, t.ex. myndigheter, ideella föreningar och skolor.<sup>37</sup>

### 3.2.4 Export och import

Export och import är begrepp som används vid handel med varor med länder utanför EG-området. Redovisning av svensk mervärdesskatt skall ske i de fall när Sverige är omsättningsland, vilka är i den situation en svensk

<sup>34</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsen”, 2006, sid. 109

<sup>35</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 9

<sup>36</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 9

<sup>37</sup> Moms vid utrikeshandel SKV 560 utgåva 2, s. 9

näringsidkare importerar varor från land utanför EG. Svensk mervärdesskatt skall då utgå enligt reglerna om skattskyldighet för skattepliktig import. Mervärdesskatt skall i dessa fall erläggas till Tullverket, som i dessa fall är beskattningsmyndighet. Varan skall dock inte beläggas med mervärdesskatt om den finns undantagen i 3 kap. ML.<sup>38</sup>

Vid export av varor är inte Sverige omsättningsland och svensk mervärdesskatt skall ej utgå. Säljaren skall göra sannolikt att varan transporterats utanför EG-området, för att inte behöva redovisa mervärdesskatt.<sup>39</sup>

### 3.3 Registrering för mervärdesskatt

Det finns tre olika situationer som medför skyldighet att redovisa mervärdesskatt. Dessa beskrivs i ML 1 kap. 1 §.

Den första situationen är yrkesmässig handel med varor och tjänster inom Sverige. Den andra handel med varor och tjänster från andra länder inom EG-området och den tredje import av varor från länder utanför EG-området. Skyldighet att redovisa mervärdesskatt enligt ovan angivna lagrum innebär också att den skattskyldige skall vara registrerad för mervärdesskatt hos Skatteverket.<sup>40</sup>

Tidigare fanns reglerna om bland annat registrering för mervärdesskatt i ML, men dessa flyttades till SBL den 1 november 1997.<sup>41</sup>

#### 3.3.1 Registreringsförfarandet

Den som är att anse som skattskyldig enligt ML skall inlämna en särskild blankett för registrering. Registrering för moms verkställs i och med att den skattskyldige lämnar in blanketten skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket enligt SBL 3 kap. 2 §.<sup>42</sup> Det finns även möjlighet att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen och Skatteverket kan även fatta beslut om tvångsregistrering, om den skattskyldige inte självant registrerar sig.<sup>43</sup>

Vid inlämnandet av skatte- och avgiftsanmälan skall den skattskyldige på blanketten även ange vilken typ av redovisningsmetod som man valt att använda. De två metoder som finns att tillämpa är fakturerings- eller bokslutsmetoden. Den förstnämnda innebär att mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod då fakturorna bokförts eller skulle ha bokförts.

---

<sup>38</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsens”, 2006, sid. 104.

<sup>39</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsens”, 2006, sid. 101.

<sup>40</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsens”, 2006, sid. 210.

<sup>41</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsens”, 2006, sid. 16.

<sup>42</sup> Peter Melz ”Mervärdesskatt”, 2006, sid. 70.

<sup>43</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsens”, 2006, sid. 210.

Bokslutsmetoden får endast användas då Skatteverket har beslutat om tillämpningen, då den skattskyldige uppfyllt kraven att omsättningen inte överstiger 20 basbelopp eller om det endast sker ett antal oansenligare faktureringar i bolaget och dessa inte överskrider betydande belopp. Metoden innebär att mervärdesskatt redovisas i den period då in- och utbetalningar sker under beskattningsåret.<sup>44</sup>

### 3.3.2 Skattskyldighetens inträde

Inom mervärdesskatteområdet är det viktigt att fastställa när skattskyldigheten inträdde, bland annat för att avgöra om rätt till avdrag respektive skyldighet att betala föreligger avseende en viss period. När skattskyldigheten inträffar stadgas i 1 kap. 3 § ML och situationerna är följande:

- när vara har levererats
- när tjänst har tillhandahållits
- uttag har skett<sup>45</sup>

Förpliktelsen att redovisa mervärdesskatt kan inte bli aktuell innan skattskyldigheten har inträtt. Eventuella problem kan vara för handen då skattesatsen eller tillämpad skatteregel modifieras och då är huvudregeln den att den skattesats respektive regel som var aktuell vid skattskyldighetens inträde skall tillämpas.

### 3.3.3 Redovisning

Den som har en omsättning på över 1 miljon kronor per beskattningsår skall redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration och de som har en omsättning under nämnda belopp kan redovisa mervärdesskatten i sin självdeklaration, men har även möjlighet att redovisa i en skattedeklaration.<sup>46</sup> Bolagsformer såsom handelsbolag och kommanditbolag skall alltid redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration, vilket följer av SBL 10 kap. 31 §.

Riksdagen har antagit regeringens förslag att från och med den 1 januari 2008 införa tremånadersredovisning av mervärdesskatt. Detta innebar förändring för alla som har ett beräknat beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import uppgår till högst 40 miljoner kronor per år.

Skatteverket ändrade redovisningsperioden till tre månader för de företag som tidigare redovisade moms senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden och som inte meddelat att de vill fortsätta att redovisa moms varje månad.

---

<sup>44</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsen”, 2006, sid. 214ff.

<sup>45</sup> Peter Melz ”Mervärdesskatt”, 2006, sid. 65ff.

<sup>46</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsen”, 2006, sid. 210.

Riksdagsbeslutet innebär inte någon ändring för de företag som redovisade moms i inkomstdeklarationen och för handelsbolag m.fl. som redovisade mervärdesskatten för helt beskattningsår i skattedeklaration. Det innebär inte heller någon förändring för företag som redovisar moms på ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import är större än 40 miljoner kronor. Kommuner och landsting ska även fortsättningsvis redovisa moms varje månad.

På begäran av den skattskyldige ska Skatteverket kunna besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad. Om det finns särskilda skäl föreslår regeringen att Skatteverket ska kunna besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad utan att den skattskyldige begär det.<sup>47</sup>

Tidpunkten för inlämnandet av deklarationen är den tolfte i andra månaden efter redovisningsmånaden, dvs. deklarationen för januari- mars perioden skall vara inlämnad senast den tolfte maj. I januari och augusti är senaste datum för inlämnandet framflyttat till den sjuttonde.

För de som lämnar deklaration för hela beskattningsåret skall inlämnandet ske senast den tolfte i andra månaden efter beskattningsårets utgång.

Inbetalning av mervärdesskatten skall vara bokförd på Skatteverkets plus- eller bankgirokonto samma dag som inlämnandet av deklarationen.<sup>48</sup>

### 3.3.4 Förseningsavgift

Uteblir skattedeklarationen på utsatt deklaraionsdag enligt ovan angivna datum utgår en förseningsavgift om 500 kr. En avgift om 1000 kr blir aktuell om upprepade förseningar förekommer eller om skattedeklarationen inte inkommer, trots föreläggande därom. Detta följer av SBL 15 kap. 8 §.<sup>49</sup> Tidigare innefattade förseningsavgiften endast ett belopp om 1 000 kr, vilket korrigerades den 1 januari 2003, då det infördes två olika belopp. Orsaken till införandet av två belopp var främst att hänsyn skulle tas till bakgrunden till varför skattedeklarationen var fördröjd. Om den deklaraionssskyldige var försenad en gång ansågs det mer rimligt med 500 kr i förseningsavgift och en höjning till 1 000 kr blev aktuell om förseningen upprepades eller om skattedeklarationen uteblev trots anmodan om att inkomma med begärd handling.<sup>50</sup>

En skattedeklaration som saknar underskrift av behörig person är inte fullständig, varför den inte heller är att anse som en skattedeklaration. Även en skattedeklaration helt utan ifyllt belopp är ofullständig och inkommer sådan till Skatteverket inom utsatt tid, anses denna inte inkommen, då en fullständig skattedeklaration saknas och förseningsavgift blir aktuell.<sup>51</sup>

<sup>47</sup> Prop. 2007/08:25 sid. 61ff.

<sup>48</sup> Momsbroschyren SKV 552 utgåva 17, s. 18.

<sup>49</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid.155.

<sup>50</sup> Prop. 2001/02:29 sid. 18.

<sup>51</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid.158.



Skattedeklarationen skall lämnas in även om det inte finns något skatt att betala, vilket kan vara aktuellt då någon försäljning eller några inköp inte har skett under redovisningsperioden.<sup>52</sup>

Bevisbördan för att skattedeklarationen är inlämnad till Skatteverket åvilar den deklARATIONSSKYLDIGE, vilket följer utav allmänna rättsgrundsatser. Kan den deklARATIONSSKYLDIGE inte göra sannolikt att ett inlämnade har skett kan förseningsavgift utgå. Infaller deklARATIONSDAGEN en helgdag, såsom söndag, allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton skall inlämnandet av skattedeklarationen ske första vardagen efter helgdagen.

### 3.3.4.1 Anstånd

Om den deklARATIONSSKYLDIGE har erhållit anstånd med att lämna in skattedeklarationen kan förseningsavgift endast utgå om Skatteverket har utfärdat ett föreläggande enligt SBL 10 kap. 27 § och skattedeklarationen trots detta inte inkommer senast den dag som fastställts i förelägandet.

### 3.3.4.2 Laga förfall

Laga förfall blir aktuellt om den deklARATIONSSKYLDIGE på grund av sjukdom har varit förhindrad att inkomma med skattedeklaration och även förhindrad att begära anstånd med inlämnandet av skattedeklarationen. Enligt Skatteverkets bedömning föreligger laga förfall om sjukdomen påverkat förmågan att lämna in skattedeklarationen Skatteverket har i ett meddelande, SKV 2004: 18 framfört följande:

*”Ett laga förfall fungerar som ett automatiskt anstånd. I praktiken bör Skatteverket, så snart kännedom erhållits om laga förfallet, antingen bevaka ärendet, så att inte skönsbeskattning sker eller förseningsavgift påförs, eller registrera ett deklARATIONSANSTÅND på två veckor eller längre tid beroende på vilken sjukdom etc. som den skattskyldige har drabbats av. Skatteverket bör fortlöpande bevaka ärendet.”*

### 3.3.5 Skattetillägg

Skattetillägg är en avgift som skall erläggas om den skattskyldige lämnar en oriktig uppgift i deklARATIONEN eller i annat skriftligt meddelande och när den deklARATIONSSKYLDIGE underlåter att deklarerera.<sup>53</sup>

Bestämmelserna om skattetillägg finns lagstadgad i SBL 15 kap. 1 §. För att skattetillägg skall påföras med stöd av SBL 15 kap. 1 § skall vissa rekvisit vara uppfyllda och en bedömning skall göras. Det mest väsentliga rekvisitet är oriktigt uppgift.

---

<sup>52</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsens”, 2006, sid. 246.

<sup>53</sup> Jan Kleerup, Lena Westfahl, ”Den svenska momsens”, 2006, sid. 241.

### 3.3.5.1 Oriktig uppgift

Det uppställs vissa krav i SBL 15 kap. 1 § för att en oriktig uppgift skall vara för handen. Oriktig uppgift är ett grundläggande rekvisit vid tillämpningen av SBL:s bestämmelser avseende skattetillägg och eftertaxering. Det ställs inga krav vid tillämpningen att uppgiftslämnaren skall ha lämnat uppgiften medvetet eller vårdslöst, vilket innebär att denne har ett strikt ansvar för den oriktiga uppgiften och innebär även att okunskap kan leda till skattetillägg.<sup>54</sup>

En felaktigt inlämnad redovisning kan vara antingen oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande och det är viktigt att skilja oriktig uppgift från oriktigt yrkande eftersom skattetillägg inte skall tas ut vid lämnandet av en oriktigt yrkande enligt SBL 15 kap. 7 § p.2.<sup>55</sup> Vid gränsdragningen av de båda skall hänsyn tas till den skattskyldiges uppgiftsskyldighet och till Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.

#### 3.3.5.1.1 Skattskyldiges uppgiftsskyldighet

Utifrån praxis går det att utläsa att den skattskyldiges uppgiftsskyldighet är långtgående och denne skall lämna upplysningar om väsentliga omständigheter eller så mycket information som leder till att Skatteverket uppmärksammar det skatterättsliga problemet.<sup>56</sup> Anledningen till denna skyldighet är att Skatteverkets skall på regelrätta grunder kunna fatta beslut i enlighet med den materiella skattelagstiftningen och det är den skattskyldige själv som bäst känner till vilka fakta som kan vara av betydelse.<sup>57</sup> Detta har även fastställts i ett antal domar från Regeringsrätten, bland annat RÅ 1989 ref. 32. I en dom från Kammarrätten 2007-11-07, målnummer 343-07 framförde Kammarrätten att den skattskyldige måste inhämta grundläggande kunskaper om aktuell skattelagstiftning.

Sammanfattningsvis innebär detta att det ställs stora krav på den skattskyldiges kunskaper om den aktuella skattelagstiftningen och praxis på området för att ha kunskap om vilken information som kan vara av betydelse för Skatteverket.<sup>58</sup>

#### 3.3.5.1.2 Skatteverkets utredningsskyldighet

Skatteverkets utredningsskyldighet följer av officialprincipen, som gäller generellt inom förvaltningsområdet. I TL kap. 3 § 1 finns denna skyldighet lagstadgad vad avser inkomsttaxeringen, men det finns ingen motsvarighet inom SBL, utan skyldigheten följer av ovan nämnda princip. Syftet bakom regleringen i TL gäller även inom SBL och det är att Skatteverkets skall ha ett tillräckligt underlag för att kunna uppfylla kraven på likformig och rättvis taxering.<sup>59</sup>

---

<sup>54</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 35.

<sup>55</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 37.

<sup>56</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 38.

<sup>57</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 42.

<sup>58</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 44.

<sup>59</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 38.

Den allmänna utredningsskyldigheten innebär att Skatteverkets ska utreda alla omständigheter oavsett om de är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. Verket skall även i vissa fall tillämpa den särskilda utredningsskyldigheten och denna kan endast aktualiseras i de fall den skattskyldige har lämnat uppgifter som är oklara, motstridiga eller på annat sätt betonat ett skatterättsligt problem.<sup>60</sup> Felen som uppmärksammas måste vara tillräckligt tydliga för att denna särskilda utredningsskyldighet ska bli aktuell.<sup>61</sup>

### 3.3.5.2 Förutsättningar för påförandet av skattetillägg

I detta avsnitt följer en redogörelse av de allmänna förutsättningarna för påförande av skattetillägg. Den första förutsättningen är att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats av den skattskyldige, vilket följer av första stycket 15 kap. 1 § SBL.<sup>62</sup>

Skattetillägg kan även påföras i de fall deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs av ett deklARATIONSOmbud och det finns även en möjlighet att ta ut skattetillägg i efterhand, då det är uppenbart att en obehörig person undertecknat en deklARATION.<sup>63</sup>

Ett annat kriterium som krävs för påförandet av skattetillägg är att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats på annat sätt än muntligen och inlämnandet skall ha skett under själva förfarandet. Under förfarandet skall den oriktiga uppgiften ha inkommit vid fullgörandet av deklARATIONSSKYLDIGHETEN, exempelvis i svar på utsänd förfrågan från Skatteverket eller i svar vid en revision. Det kan även vara uppgifter som inlämnas under en omprövning.

Den oriktiga uppgiften skall vara inlämnad till ledning för det ifrågavarande beskattningsärendet, vilket innebär att uppgifter som berör en annan beskattningsperiod eller uppgifter som framkommit vid andra tillfällen, exempelvis i inkomstdeklARATIONEN, inte skall beaktas.<sup>64</sup>

Vid ett eventuellt påförandet av skattetillägg skall Skatteverket beakta, förutom kraven i SBL 15 kap. 1 § även vad som framförs i 15 kap 4 §, dvs. för att skattetillägg skall bli aktuellt krävs ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget.<sup>65</sup>

### 3.3.5.3 Undantag från skattetillägg

I vissa situationer skall ej skattetillägg tas ut, trots att en felaktig uppgift har lämnats. Dessa undantagssituationer finns reglerade i SBL 15 kap. 7 §.

---

<sup>60</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 39.

<sup>61</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 48.

<sup>62</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 20.

<sup>63</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 21.

<sup>64</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 26.

<sup>65</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 27.

Skattetillägg skall inte påföras vid en rättelse av en felräkning eller annat skrivfel som uppenbart framgår av skattedeklarationen eller annan inlämnad handling från den skattskyldige som inte är muntlig. Skattetillägg ska ej heller tas ut vid oriktig uppgift, frivillig rättelse eller om det skattebelopp som undanhållits genom underlåtenheten eller felaktigheten är obetydligt.<sup>66</sup>

Gränsdragningen om vad som är ett obetydligt belopp följer av en styrsignal från Skatteverket. I denna kan utläsas att begreppet obetydligt belopp ska bedömas mot bakgrund av vad som står i förarbetena till taxeringslagen och ett obetydligt belopp vid inkomsttaxeringen är ett skattebelopp motsvarande 10 % av prisbasbeloppet. Desamma skall gälla vid tillämpningen av SBL.<sup>67</sup>

Skattetillägg skall ej heller påföras om den skattskyldige har avlidit, vilket följer av SBL 15 kap. 15 §.<sup>68</sup>

### 3.3.5.4 Befrielsegrunder

Befrielse från förseningsavgift stadgas i SBL 15 kap. 10-12 § §. Bestämmelserna innefattar inte endast befrielse från just förseningsavgift, utan befrielse från särskild avgift, vilket inrymmer förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift. I denna uppsats kommer endast förseningsavgift och skattetillägg behandlas.

De nya reglerna som infördes 2003 gav möjligheten till en mer generös bedömning av bestämmelserna och ett antal nya befrielsegrunder infördes. Generellt sett skall den skattskyldige befrias från avgiften om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det i övrigt synes oskäligt. Vid en eventuell befrielse kan avgiften helt utgå eller endast delvis, såsom till hälften eller en fjärdedel.

I den äldre lagregleringen fanns inte möjligheten att delvis sätta ner avgiften och det behöver inte heller längre vara uppenbart oskäligt att ta ut avgiften, utan det är tillräcklig att rekvisitet ”oskäligt” är uppfyllt. Andra, mer generösa förändringar är att ordet sjukdom har plockats bort och ersatts med hälsa, orden bristande erfarenhet är även de bortplockade och kan i stället tolkas in i regeln, det är mer tydligt att ursäktliga missuppfattningar av faktiska förhållanden kan vara en befrielsegrund, det finns exempel på oskälighetsfallen och ett obetydligt belopp är inte längre en befrielsegrund, utan är i stället ett hinder mot att ta ut skattetillägg. De angivna befrielsegrunderna i bestämmelsen är numera endast exempel på vad som kan utgöra en befrielsegrund, vilket ger utrymme för en mer extensiv tolkning.<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 69.

<sup>67</sup> Skatteverkets ställningstagande den 17 juni 2005, dnr 130 358414-05/111

<sup>68</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 69ff.

<sup>69</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 166ff.

Befrielsegrunderna skall beaktas ex officio, dvs. att även om den skattskyldige inte självmant har anfört en anledning till en eventuell befrielse från särskild avgift, skall Skatteverket beakta dessa grunder och om det finns anledning, befria den skattskyldige, trots att denne inte själv begärt det.<sup>70</sup> Efter den s.k. Volvo-domen, RÅ 2000 ref 66 I som behandlar befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt”, finns det idag omständigheter som talar för en ökad benägenhet att tillämpa befrielsegrunderna.

Lösningsschema i fyra steg vid prövning om skattetillägg skall påföras enligt SBL 15 kap 1 §.

- 1) Har en oriktig uppgift lämnats enligt SBL 15 kap. 1 §?
- 2) Finns det tillämpliga undantag enligt 15 kap. 7 § SBL?
  - felräkning, skrivfel
  - oriktigt yrkande, öppet yrkande
  - frivillig rättelse
  - obetydligt skattebelopp
  - SBL 15 kap 15 § den skattskyldige har avlidit
- 3) Beräkning av skattetillägg enligt SBL 15 kap. 6 §.
  - Procentsatser enligt SBL 15 kap. 4 §
  - Huvudregel 20 %
  - Kan den oriktiga uppgiften rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, 5 %
  - Belopp kan hänföras eller antas till fel redovisningsperiod, 2 % - 5 %
- 4) Befrielse från skattetillägg enligt SBL 15 kap. 10 §.

---

<sup>70</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 168.

## 4 Skönsbeskattning

Skönsbeskattning innebär att Skatteverket uppskattar den skattskyldiges skatteunderlag, i dessa fall momsunderlag och bestämmer vilket momsbelopp som skall erläggas. Skönsbeskattning blir aktuell i de fall en trovärdig beräkning av skatten inte kan fullgöras. Skönsbeskattning skall bestämmas utifrån vad som framstår som skäligt, vilket följer utav SBL 11 kap. 19 § 2-4 stycket och denna variant av beskattning är för handen då en skattedeklaration helt uteblir eller vid avvikelse från inlämnad skattedeklaration.

Om den skattskyldige inte har fullgjort sin deklarations skyldighet för perioden skall betalningsskyldigheten bestämmas i ett omprövningsbeslut till det högsta av vart och ett av det skatte- och avgiftsbelopp som tidigare har fastställts för betalning för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Denna möjlighet skall ges vid sidan av Skatteverkets möjlighet att fastställa underlaget efter skälig grund.<sup>71</sup>

En generell målsättning för Skatteverkets är att alla beskattningsbeslut skall överensstämma med gällande rätt på området och att beskattningen skall vara så likformig och rättvis som möjligt. Denna målsättning bygger på att alla deklarations skyldiga uppfyller sin deklarationsplikt och på så vis inkommer med korrekt underlag till Skatteverket för kontroll. Principen är även aktuell i de fall de skattskyldiga inte uppfyller sina åligganden och det är mot denna bakgrund reglementet som rör skönsbeskattning skall ses.

Skönsbeskattning skall inte fungera som ett påtryckningsmedel, vilket innebär att Skatteverket inte får genom en hög skönsbeskattning tvinga den skattskyldige att inkomma med begärd handling, såsom skattedeklaration eller andra uppgifter. Skönsbeskattningen skall i stället bygga på så riktiga beskattningsbeslut som möjligt, i enlighet med ovan nämnda målsättning och det är skattetillägg och vite som i stället skall inneha funktionen som påtryckningsmedel.<sup>72</sup>

Vid beräkning av skatten vid skönsbeskattning gör Skatteverket en helhetsbedömning för att räkna ut skatten och det är skatten och inte underlaget som skall fastställas efter en skälighetsbedömning. Detta innebär att vid uträkandet av mervärdesskatten skall inte någon uppdelning av ingående och utgående mervärdesskatt ske, utan Skatteverket skall fastställa skatten som skall betalas eller fås tillbaka.

---

<sup>71</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 111.

<sup>72</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 112.

## 4.1 Skönsbeskattningsförfarandet

Skönsbeskattning skall enligt SBL 11 kap 19 § 2 stycket ske när tillförlitligt underlag inte finns tillgängligt och en trovärdig uträkning av skatten inte kan göras.

Skönsbeskattning kan bli aktuellt om en inlämnad skattedeklaration framstår som så väsentligt bristfällig att den anses som ett osäkert verktyg vid bestämmandet av skatten. Det skall finnas betydande brister i deklarationen eller i underlaget parallellt som det finnes andra omständigheter som antyder att deklarationen eller underlaget inte stämmer överrens med verkligheten och skatten skall fastställas till ett högre belopp än vad som framkommit i inkommet underlag eller deklaration. Det är endast i dessa fall Skatteverket får använda sig av skönsbeskattning pga. en bristfällig deklaration eller annat underlag som avses i regeln ovan.

En annan situation då skönsbeskattning kan bli aktuell är när den skattskyldige helt uteblir med sin skattedeklaration, trots sin deklarationsskyldighet. I sådana fall har Skatteverket i regel inte tillgång till något underlag för att bestämma skatten och även om det skulle vara så att det finns tillfredsställande och trovärdiga uppgifter, skall beslutet fungera som ett skönsbeskattningsbeslut. Exempel på en sådan situation är de fall där en skattedeklaration är inkommen, men inte är undertecknad och då ej heller är möjlig att godkänna.<sup>73</sup>

Har den skattskyldige inte uppfyllt sin deklarationsplikt och beskattningsunderlaget bestäms utifrån uppgifterna i den skattskyldiges bokföring, är även detta en skönsbeskattning, trots att någon konkret uppskattning inte har skett och detta pga. att någon skattedeklaration inte har inkommit.

## 4.2 Skattedeklaration

Skatteverket har uppställt tre rekvisit som skall vara uppfyllda för att en regelrätt skattedeklaration skall vara förhanden. Det första kriteriet är att handlingen skall vara personligt undertecknad av den skattskyldige själv eller annan behörig företrädare och uppgifterna skall vara upprättade på ett redan fastställt formulär. Dessa krav går att utläsa av SBL 10 kap. 25 och 26 § §.<sup>74</sup>

Det sista kravet är utvecklat i praxis och innefattar att en i behörig ordning upprättad skattedeklaration skall innehålla någon form av beloppsuppgift till ledning för fastställandet av skatten. Rättsfallen på området berör inte

---

<sup>73</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 114.

<sup>74</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 115.

skattedeclarationer, men kan enligt Skatteverkets uppfattning även appliceras på SBL- området. I RÅ 1987 ref. 156 ansåg Regeringsrätten att någon korrekt upprättad blankett enligt fastställt formulär inte var inlämnad till Skatteverket, pga. att den inkomna handlingen var undertecknad, men saknade helt uppgifter om belopp, i detta fall utgivet lönebelopp. I ett annat rättsfall, RÅ 1955 ref. 32 fastslogs att någon självdeklaration inte ansågs vara inlämnad, pga. att den självdeklarationsblankett som var inskickad var endast undertecknad och innehöll en uppgift om att deklARATIONEN skulle kompletteras senare.

Uppgifterna som krävs för att skattedeklARATIONEN skall blir godtagbar är någon form av belopp och om det inte finns något belopp att redovisa skall den skattskyldige fylla i noll eller markera med ett streck. Det finns också en möjlighet att uppfylla detta krav genom att verbalt meddela Skatteverket om det inte finns någon skatt att redovisa för perioden.

Uppfylls inte ovan nämnda krav föreligger förutsättningar för skönsbeskattning pga. utebliven deklARATION, vilket innebär att om en skattskyldig inkommer med en deklARATIONsblankett som inte är undertecknad skall skönsbeskattning ske, även om denna helt grundar sig på de uppgifter som lämnats i den ej undertecknade deklARATIONsblanketten.<sup>75</sup>

## 4.2.1 Bevisbördan

Det är Skatteverket som bär bevisbördan för att en skattedeklARATION eller underlaget i deklARATIONEN innehar sådana brister att föreskrifterna i SBL 11 kap. 19 § st.2 skall användas. Detta har fastslagits i praxis, RÅ 1995 ref. 31, ett fall som rör inkomsttaxeringen, men som även går att applicera på SBL-området, då samma beviskrav kan förväntas gälla inom området.

Det är olika beviskrav beroende på om det är under ordinarie omprövningstid eller under efterbeskattningstiden. Om Skatteverket finner en avvikelse, som medför att Skatteverket skönsmässigt ska avvika från inkommen deklARATIONsblankett under ordinarie omprövningstid ligger beviskravet vid ”sannolikt”. Om det i stället sker under efterbeskattningstiden ligger beviskravet vid ”mycket sannolikt”.

Skatteverket har även bevisbördan för den beloppsmässiga höjningen, dock är beviskravet här något lägre.

De skattskyldiga innehar bevisbördan för att deklARATIONsblanketten har lämnats i rätt tid och har väl deklARATIONEN inkommit, överförs bevisbördan på Skatteverket enligt vad som ovan beskrivits.<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 116.

<sup>76</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 117.



## 4.3 Skattetillägg vid skönsbeskattning

Om skönsbeskattning enligt SBL 11 kap. 19 § 2-3 stycket är för handen, dvs. i de fall den deklarationsskyldige helt uteblivit med sin skattedeklaration eller vid skönsmässig avvikelse från inkommen deklARATIONEN, skall skattetillägg tas ut, med stöd av SBL 15 kap. 2 §. Beräkning av skattetillägg finns reglerat i SBL 15 kap. 5 §.

Skattetillägg skall utgå som huvudregel om inte någon av befrielsegrunderna är tillämpliga och det spelar ingen roll om skönsbeskattning vid utebliven deklARATION sker enligt schablonmetoden eller på annat sätt.<sup>77</sup>

I 15 kap 7 § stadgas fyra situationer när skattetillägg inte skall tas ut. Dessa situationer är följande:

1p. Rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart visar sig av de uppgifter som den skattskyldige lämnat på annat sätt än muntligen.

2p. Om avvikelsen avser en bedömning av ett yrkande och diskrepansen inte gäller någon uppgift i sak.

3p. Om den skattskyldige av fri vilja har korrigerat en oriktig uppgift.

4p. Om det undandragna skattebeloppet är obetydligt.

### 4.3.1 Beräkning av skattetillägg

Vid skönsbeskattning skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av uppskattningen bestämts för den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den skattskyldige har lämnat, eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte skall tillgodoräknas vederbörande. Detta följer utav SBL 15 kap. 5 §, där det finns en hänvisning till 15 kap 4 § 1 st. SBL som beskriver beräkningen av skattetillägget.<sup>78</sup>

Detta innebär att skattetillägg inte skall utgå i de fall den skattskyldige inkommer med en ej undertecknad skattedeklaration och beskattas helt i enlighet med inkommet underlag. Finner Skatteverket att inkomna uppgifter inte är tillförlitliga och verket väljer att avvika från deklARATIONEN och detta innebär att skatt att betala höjs, skall skattetillägg påföras på höjningsbeloppet. Är fallet sådant att den skattskyldige skulle tillgodoräknats skatt, skall skattetillägget beräknas på den skatt som

---

<sup>77</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 118.

<sup>78</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 118.

vederbörande inte får tillbaka och på den skatt som denne möjligen skall betala.<sup>79</sup>

Förekommer en oriktig uppgift i en ej underskriven deklaration kan skattetillägg endast påföras om det finns något som tyder på att upplysningarna lämnats av den skattskyldige själv.<sup>80</sup>

#### **4.3.1.1 Beräkning av skattetillägg pga skönsmässig avvikelse från deklaration**

Om den skattskyldige har inkommit med en skattedeklaration, men Skatteverket bedömer uppgifter som otillförlitliga, fordras det en sådan skönsmässig avvikelse som beskrivs enligt SBL 11 kap. 19 § 2 st. för att skattetillägg skall kunna påföras enligt SBL 15 kap. 2 §. Ett förvägrat yrkat avdrag leder under normala förhållanden inte till att skattetillägg påförs.<sup>81</sup>

Vid en skönsbeskattning som består av ren uppskattning av skatten skall skattetillägget beräknas efter 20 %, vilket följer av SBL 15 kap. 5 § 2 meningen jämfört med 4 § 1 st.

I de fall skönsbeskattningen består av en rättelse av oriktig uppgift beräknas skattetillägget enligt SBL 15 kap 4 § 1- 3 stycket, vilket följer utav 15 kap. 5 § 3 meningen. Om den oriktiga uppgiften har kunnat korrigeras med hjälp av normalt tillgängligt material, såsom kontrolluppgifter och som varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av året efter beskattningsåret, skall skattetillägget beräknas efter 5 %.

Skattetillägg kan även tas ut med 2-5 % i de fall som rör periodiseringsfel och uträkningen beror på hur lång den felaktiga periodiseringen är.

I övriga fall där skattetillägg påförs på grund av att oriktig uppgift lämnats beräknas avgiften efter 20 %.<sup>82</sup>

#### **4.3.1.2 Beräkning av skattetillägg pga utebliven skattedeklaration**

Uteblir skattedeklarationen helt och den skattskyldige inte inkommer med några uppgifter alls på annat sätt än muntligen till ledning för beskattningen, skall skattetillägget beräknas enligt SBL 15 kap. 5 §. I andra meningen i nämnda lagrum finns en hänvisning till 15 kap. 4 § 1 st. i samma lag som talar om att skattetillägget skall tas ut med 20 % på skönsmässigt uppskattat belopp.

---

<sup>79</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 123.

<sup>80</sup> Prop. 1977/78:136 sid. 201 och 219.

<sup>81</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 119.

<sup>82</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 120.

Bestämmelserna, som jag tidigare redogjort för som rör oriktig uppgift i SBL 15 kap 4§ 1-3st. kan aldrig blir tillämplig i dessa fall, då den skattskyldige inte har inkommit med några uppgifter alls, varför en oriktig uppgift ej heller kan existera. Även om Skatteverket har tillgång till exempelvis kontrolluppgifter, som kan vara till ledning för bestämmandet av skatten, skall den skattskyldige inte tillgodoräknas dessa uppgifter vid beräkningen av skattetillägg, varför även i dessa fall skattetillägget skall utgå med 20 % på hela det skönsmässigt uppskattade beloppet.<sup>83</sup>

Om en skattedeklaration helt uteblir och Skatteverket fattar ett beslut om skönsbeskattning kan även detta beslut omprövas och skönsbeskattning ske med ett högre belopp.

Möjligheten att göra på motsatt sätt är också utförbart. Skatteverket kan på eget initiativ ompröva ett tidigare fattat skönsbeskattningsbeslut och påföljden av denna typ av beslut blir att skattetillägget sätts ned med stöd av SBL 15 kap. 14 §.<sup>84</sup>

### **4.3.2 Undanröjande av skattetillägg vid skönsbeskattning**

Vid skönsbeskattning skall skattetillägg påföras som huvudregel, vilket följer utav SBL 15 kap. 2 §. Skattetillägget skall fungera som ett påtryckningsmedel och skall få den skattskyldige att omgående inkomma med den begärda skattedeklarationen. I SBL 15 kap 3 § finns vissa tider angivna och inkommer en skattedeklaration inom denna tidsram skall skattetillägget undanröjas. Eliminierandet av skattetillägget med stöd av SBL 15 kap. 3 § är endast tillämplig i de fall skattetillägg har påförts pga. att den skattskyldige inte har fullgjort sin deklarationsplikt och lämnat in sin skattedeklaration till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol.

Skattetillägg som blivit påfört pga. att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift eller Skatteverket avvikit från inkomsten skattedeklaration, skall inte undanröjas även om den skattskyldige inkommer med en deklaration inom angiven tidsram i SBL 15 kap 3 §.<sup>85</sup>

Reglementet i SBL 15 kap. 3 § skall tillämpas ex officio, dvs. Skatteverket skall på eget initiativ beakta om det finns möjlighet att undanröja skattetillägget.

Ansvaret för inlämnandet av skattedeklarationen inom föreskriven tid åvilar den skattskyldige och har deklarationen inte nått Skatteverket eller allmän

---

<sup>83</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 121.

<sup>84</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 122.

<sup>85</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 127.

förvaltningsdomstol inom tidsfristen finns inte förutsättningarna för att undanröja påfört skattetillägg.

Ett annat krav för att skattetillägget skall kunna tas bort är att inlämnad skattedeklaration skall vara upprättad i behörig ordning.

I vissa fall kan skatt att betala sättas ned av olika anledningar och i sådana situationer skall även skattetillägget nedsättas till jämförlig nivå, enligt SBL 15 kap. 14 §.

Förekommer inte förutsättningarna att eliminera skattetillägget enligt SBL 15 kap. 3 § skall Skatteverket vid varje tillfälle fästa avseende vid befrielsegrunderna i 10 § 15 kap. i samma lag.

En annan möjlighet att undanröja skattetillägget är att tillämpa andra stycket i SBL 15 kap. 3 §. Detta är en alternativregel och blir oftast tillämplig i de fall ett beslut om skattetillägg meddelas den skattskyldige i slutet av en månad och den skattskyldige inte får kännedom om förhållandet förrän i början av nästa månad. Även här är det den skattskyldige som bär bevisbördan och för att skattetillägget skall kunna undanröjas med stöd av SBL 15 kap 3 § 2 st. skall denne göra sannolikt att vederbörande inte före utgången av den månad skattetillägget meddelades fått kännedom om skattetilläggsbeslutet. Endast ett påstående om att så är fallet är i de flesta fall inte tillräckligt och det är oklart vad som krävs i praktiken av den skattskyldige för att denne skall komma ifrån skattetillägget. Är förutsättningarna oklara huruvida den skattskyldige fått kännedom om beslutet, skall Skatteverket utreda frågan vidare så långt det är möjligt.<sup>86</sup> Det är även något som har fastslagits i praxis genom RÅ 1990 ref. 94.

### **4.3.3 Omprövning av skönsbeskattningsbeslut**

Skatteverket kan ompröva beslut på eget initiativ till den skattskyldiges nackdel, i princip helt utan inskränkningar till och med andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Efter denna tid måste Skatteverket beakta om andra omständigheter förekommer. Möjligheterna att ompröva ett beslut finns i SBL 21 kap. 9 § 2st. och i 21 kap. 11 § 3p.<sup>87</sup>

### **4.3.4 Dubbla skattetillägg**

I vissa fall är det utförbart att påföra dubbla skattetillägg. Om Skatteverket har tagit ut skattetillägg i enlighet med SBL 15 kap 2 § pga. utebliven deklaration och denna kommer in inom tidsfristen som anges i SBL 15 kap. 3§ skall skattetillägget undanröjas, men det kan även bli aktuellt att påföra ett nytt skattetillägg och grunden för detta kan vara en skönsmässig

---

<sup>86</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 127 ff.

<sup>87</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 131.

avvikelse från inkommen deklARATION eller oriktig uppgift i omprövningsärende.<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, sid. 135.

## 5 Analys

Själva skönsbeskattningen innefattar så mycket mer än vad som nämns i lagen. Arbetet kring denna typ av beskattning är mycket tidskrävande och ställer stora krav på handläggaren. Under min tid på Skatteverket arbetade jag uteslutande med de skattskyldiga som helt uteblev med sin skattedeklaration alternativt inkom med begärd handlingen efter kontakt. Jag kommer i denna analys därför att till största delen beröra dessa fall.

Varje månad skönsbeskattas en stor mängd skattskyldiga pga. att de helt uteblir med skattedeklarationen. Detta kan bero på många olika faktorer - främst på okunskap på området gällande mervärdesskatt och dess förpliktelser. Varje skattskyldig innehar ett eget ansvar att ta reda på information som berör just dem vad avser regler och gällande rätt. Jag anser att Skatteverkets tjänstemän gör ett gediget arbete genom att i princip alltid finnas tillgängliga för medborgarna, både per telefon och via Internet. Det är idag mycket lätt att få svar på frågor genom enkla medel. Det är också något som har visats sig vara mycket uppskattat hos de skattskyldiga, då Skatteverket har blivit utnämnd till den mest populära myndigheten. Verket arbetar även mycket med den yngre generationen, genom att finnas till hands på diverse platser i landet och på ett tidigt stadium informera kommande skattskyldiga om vilka lagar och regler som gäller.

Vad avser skönsbeskattningen på just mervärdesskatteområdet skall handläggaren genomföra en lång procedur för att kunna fatta ett så riktigt skönsbeslut som möjligt, i enlighet med gällande principer på området. I många fall grundar sig skönsbeslutet på de tre senaste månadernas inlämnade skattedeklarationer, men denna funktion fungerar inte i alla lägen, varför handläggare får skapa sig en egen uppfattning om förhållandena kring den skattskyldige.

I många fall har den skattskyldige tidigare inkommit med skattedeklarationer med 0 kr som angivet belopp att betala i mervärdesskatt eller blivit skönsbeskattade med samma belopp under en längre period. I dessa fall finns det ofta inte så mycket underlag att använda sig av. Handläggaren får använda sig av inlämnad skatt- och avgiftsanmälan för att skapa sig en bild av vilken typ av verksamhet som bedrivs och vilken omsättning den har. Handläggaren får även gå tillbaka och titta på eventuellt tidigare beslut eller annat som kan vara till ledning för beskattningen.

Den finns inga uppsatta riktlinjer, exempelvis belopp i mervärdesskatt att betala i dessa fall, utan det är helt upp till handläggaren att undersöka och skapa sig en så rättvis och riktigt bild av verksamheten som är möjligt. Som jag tidigare har nämnt, får Skatteverket inte höja skönsbeskattningen i syfte att driva in avsaknad skattedeklaration, utan det är i stället skattetilägget som skall fylla denna funktion, som någon form av vitesföreläggande. Dock förekommer det ofta att mervärdesskatt att betala är ett så pass obetydligt

belopp att skattetillägg inte utgår pga. ringa belopp, varför denna funktion helt uteblir. Det är framförallt i dessa fall som handläggaren blir fast och situationen är i princip omöjlig.

Min uppfattning avseende dessa fall är att det hade underlättat utomordentligt i Skatteverkets arbete om det på högre nivå hade funnits riktlinjer/vägledning i form av belopp av använda sig av. Besluten som rör skönsbeskattning beror oftast helt på handläggaren, vilket kan anses vara rättsosäkert, eftersom det i många fall inte finns någon relevant bakgrund att basera beslutet på. Handläggarna är ytterst kompetenta på området, men arbetet kring skönsbeskattningen kräver mycket av tid handläggaren. Tid som inte alltid finns, eftersom de redan är hårt ansatt av andra ärenden och skönsbeskattningen har inte högsta prioritet.

En lösning på detta spörsmål hade varit att upprätta någon form av gällande schablonbelopp. Dessa kan givetvis inte vara helt uteslutande men en möjlighet för handläggaren att ta till i mycket osäkra fall. Dessa schablonbelopp skulle ha skapats utifrån utförda utredningar om vad som kan anses rimligt i de specifika fallen. Detta hade även varit något som hade kunnat underlätta för de skattskyldiga, då dessa hade kunnat tillämpas på begäran av den skattskyldige, för att underlätta för denne i sin kontinuerliga redovisning till Skatteverket. I många fall uppfattas all redovisning till Skatteverket som en börda och min uppfattning är den att de skattskyldiga då mest de nystartade företagen hade uppskattat denna form av momsredovisning, eftersom många innehar bristande kunskap inom ämnet och allt som underlättar är till godo. De flesta skattskyldiga missköter inte sin deklarationsplikt med avsikt, utan den största anledningen är i synnerhet okunskap och tidsbrist. De prioriterar helt enkelt annat och väljer att ta straffen i form av förseningsavgifter och skattetillägg och påföljande skönsbeskattning, utan att ha en tanke på vilket merarbete de orsakar Skatteverket.

Schablonbeskattning är något som har diskuterats i doktrinen, av Sune E. Jansson och Göran Sundvall i *Svensk Skattidning*<sup>89</sup>, där de tar upp och diskuterar just fördelarna med schablonbeskattning och nackdelarna med hur det fungerar i dag. Artikeln berör inte direkt problematiken vid skönsbeskattning av mervärdesskatt, men många av de problem som tas upp i artikeln är av samma slag som jag har tagit upp i min uppsats och deras slutsats går direkt att applicera på min uppsats. De framhåller bl.a. följande:

*”Sammanfattningsvis är det vår uppfattning att det nuvarande konventionella systemet med sin strävan efter perfektionism i teorin överrensstämmer med grundläggande skatterättsliga principer om likformighet och rättvisa men i praktiken medför sådana negativa effekter att det faktiskt inte är ett rättvist system. Systemet måste förbättras och förändras och kanske förändras radikalt. Om inte annat kräver följderna av*

---

<sup>89</sup> Svensk Skattidning 2001, sid. 22-28.

*ett minskat förtroende för beskattningssystemet att alla vägar övervägs och prövas.”<sup>90</sup>*

Jag tycker även att lagstiftaren bör se över syftet med skönsbeskattningen och funktionen med skattetillägget, eftersom det i många fall inte utgår skattetillägg pga. obetydligt belopp och då anser jag att Skatteverket skulle ges möjligheten att höja skönsbeloppet, i syfte att driva in skattedeklarationen, vilket är slutmålet med hela arbetet. Syftet idag överensstämmer inte helt med det praktiska arbetet, eftersom det finns luckor som möjliggör att vissa skattskyldiga åker igenom systemet om och om igen.

Min lärdom efter att ha arbetat en tid på Skatteverket med just denna typ av beskattning är att det enklaste sättet att få bukt med ovan nämnda fall, är att kontakta de skattskyldiga personligen, enklast via telefon. Detta är dock inte alls helt självklart, då det i de flesta fall är helt omöjligt att få tag på de skattskyldiga. Även här får handläggaren lägga ner ett antal timmar på att endast försöka få kontakt med den skattskyldige, tid som egentligen inte finns tillgänglig för detta ändamål, trots att denna typ av kontakt är det som ger bäst resultat. I många fall måste man följa upp telefonsamtalen och hålla en kontinuerlig kontakt med den skattskyldige för att få denna att ”komma igång” med sin deklarationsskyldighet, eller om ingen verksamhet bedrivs, avregistrera sin verksamhet. Vid kontakten har handläggaren även möjlighet att informera om skyldigheterna som åligger den skattskyldige och även hur denna skall gå tillväga för att komma ur en svår situation. I många fall har den skattskyldige helt fastnat och blivit helt likgiltigt till vad som händer och besluten från Skatteverket bara läggs på hög. Ett telefonsamtal bryter detta dåliga mönster, då den skattskyldige själv kan ställa motfrågor och få svar på i många fall mycket enkla frågor och på så vis komma igång med sin redovisning eller avsluta sin verksamhet. Telefonkontakten uppfattas som mycket positiv hos de skattskyldiga och många drar en lättnadens suck när de får prata med en människa och inte bara läsa ”obegripliga” beslut, som många sammanfattar det och resultatet av denna typ av kontakt är mycket bra.

Sammanfattningsvis menar jag att det enklaste sättet att få bukt med ovan angivna problematik är att till en början dela in ärendena i olika kategorier. Jag anser att det finns möjlighet att dela in de olika i tre kategorier.

1. Verksamma näringsidkare som endast någon enstaka gång blir skönsbeskattade pga. glömska eller annan anledning.
2. Verksamma näringsidkare som kontinuerligt blir skönsbeskattade månad efter månad.
3. Icke verksamma näringsidkare som fortlöpande blir skönsbeskattade.

---

<sup>90</sup> Svensk Skattidning 2001, sid. 28.



Dessa tre olika kategorierna skall åtgärdas på olika sätt för att komma åt problemen. Den första kategorin åtgärdas genom att man tar kontakt med den deklarationsskyldige personligen och informerar denne om vikten att sköta sin redovisning och alla möjligheter det finns till att förenkla denna, exempelvis deklarerar elektroniskt och även nämna för dem att pengarna de betalar i olika straffavgifter kan i stället användas till att anlita en redovisningsbyrå som hjälper dem med redovisningen. Det är också viktigt att informera den skattskyldige om vad som kan hända vid upprepade tillfällen av misskötsamhet, då exempelvis att F-skattsedeln kan återkallas. Här brukar utfallet vara positivt och man kan oftast se en förbättring omgående. I många av dessa ärenden skulle även schablonbeskattning kunnat vara aktuellt, då många av dessa är nystartade företag som inte riktigt vet hur allt fungerar. På så vis hade man minskat antalet skönsbeskattningar pga. nämnda anledning.

Den andra kategorin anser jag vara den som är svårast att komma åt och här menar jag att den mest effektiva lösningen är den att Skatteverket helt enkelt går in och fattar ett beslut om att skönsbeskatta vederbörande med ett högt, kännbart belopp. Det skall helt enkelt fylla en funktion att sköta sin redovisning och görs inte detta får man ta konsekvenserna av att det kostar. Utfallet av denna lösning har jag ingen uppgift om, eftersom denna metod inte tillämpas i praktiken, men min uppfattning är den att många företagare har upptäckt denna ”möjlighet” och missbrukar situationen och här skulle det därför vara möjligt skönsbeskatta dem med höga skattebelopp, för att på något sätt skapa en preventiv funktion. Det skulle jag vilja jämföra med exempelvis fortkörningsböter som kraftigt har höjts under senare tid, vilket visar sig vara mycket verkningsfullt.

Den tredje kategorin kan man snabbt åtgärda genom att antingen försöka kontakta den skattskyldige personligen och få fram att denne inte längre bedriver någon verksamhet eller kontakta annan myndighet, då främst Kronofogden, som i många fall kan ha relevant information i ärendet. Det kräver tid och mycket efterforskningar i många fall för att få fram att det inte bedrivs någon verksamhet längre, men detta måste fullföljas för att helt enkelt få bort näringsidkaren från skönsbeskattningsförfarandet, som inte är ett rätt beslut, då företaget egentligen skulle vara avregistrerat. Genom att lägga tid på dessa ärenden har man möjligheten att få bort många felaktiga beslut omgående och antalet skönsbeskattade minskar.

Sammanfattningsvis anser jag att en lösning på problematiken vid skönsbeskattning av mervärdesskatt är att det på högre ort skall ges mer klara riktlinjer och vägledningar i de specifika fallen, vilka jag nämnt ovan, för att skapa så rättssäkra skönsbeslut som bara är möjligt. Jag tycker att en bra lösning på problemet hade varit att fastställa schablonbelopp, vilket hade effektiviserat Skatteverkets arbete. Tidsaspekten är ett annat problem och för att kunna åtgärda mängden skönsbeskattade ärenden inom mervärdesskatten måste mer tid avsättas åt just detta arbetsområde. På så vis får Skatteverket en möjlighet att i lugn och ro komma åt de svåra och annars i princip helt omöjliga ärenden och jag tror även att de långsiktiga resultaten

hade varit mycket goda. Eftersom resultatet från den personliga, exempelvis kontakten via telefon har visat sig vara oerhört positivt, bör mer tid ges till just detta. Detta kommer att ge fler goda resultat då handläggaren via telefon alt. besök kan informera den skattskyldige på bästa sätt och i många fall på ett mer förståeligt sätt och den skattskyldige har möjlighet att ställa motfrågor. Vid denna kontakt uppkommer även andra typer av frågor som rör just mervärdesskatt och min uppfattning är den att en bra grund kan läggas vid exempelvis telefonsamtalet, då handläggaren ges möjlighet att informera och korrigera den skattskyldige, vilket i sin tur leder till att Skatteverket får mindre att rätta i inkomna skattedeclarationer, då den skattskyldige har erhållit information på ett enkelt sätt. Genom att börja arbeta med de skattskyldiga från grunden och visa dem rätt från början i djungel inom skatterätt, som för många är en mycket svår väg, kan massor av tid sparas och genom att de skattskyldige få ta del av den gällande rätten på området och informeras hur man skall gå tillväga, kommer med största sannolikhet färre fel att begås. En kontinuerlig kontakt mellan myndigheten och de skattskyldige skapar en klarare bild av hur näringsverksamheten ser ut och på så vis kan en mer rättvis och korrekt bedömning göras.

Arbetet med skönsbeskattningen bör prioriteras då en bra grund kan läggas för den skattskyldige, vilken i sin tur leder till att den skattskyldige, med rätt och mer lättillgänglig information, i form av exempelvis ett telefonsamtal, kan, på ett enkelt sätt göra rätt för sig, i enlighet med Skatteverkets vision, ett samhälle där alla vill göra rätt för sig.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1977/78:136 ”Om ändrade regler för skattetillägg m.m.”

Prop. 1996/97:100 ”Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.”

Prop. 1997/98:58 ”Amsterdamfördraget”

Prop. 2001/02:29 ”Vissa punktskattefrågor, m.m.”

Prop. 2007/08:25 ”Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor”

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, Stockholm 2008, Fritzes

Skatteverkets författningar om skattebetalning 2008, Stockholm 2008, Fritzes

Skatteverkets handledning särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen 2008, Stockholm 2008, Fritzes

Skatteverkets skrivelse den 14 april 2005, Mervärdesskatt  
Identitet mellan åberopat VAT-nr och köparen, dnr 130176101-05/111

Skatteverkets ställningstagande den 17 juni 2005, Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning, dnr 130 358414-05/111

## Artiklar

Sune E. Jansson och Göran Sundwall, *Schablonbeskattning av småföretag*, Svensk Skattetidning 2001 sid. 22-28.

## Litteratur

Kleerup Jan, Westfahl Lena, *Den svenska moms*, Kristianstad 2006, Liber AB

Alhager Eleonor, Kleerup Jan, Melz Peter, Öberg Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, Vällingby 2007, Nordstedts Juridik

Melz Peter, *Mervärdesskatt*, Uppsala 2006, Iustus Förlag AB

## Övrigt

<http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/allmant/alltommoms.4.18e1b10334ebe8bc80005374.html> 2008-09-16

Skatteverket, ”*Moms vid utrikeshandel*”, SKV 560 utgåva 2

Skatteverket, ”*Momsbroschyren*”, SKV 552 utgåva 17.

# Rättsfallsförteckning

## **Kammarrätten**

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 343-07. Dom 07-11-07.

## **Regeringsrätten**

RA 1955 ref. 32

RA 1987 ref. 156

RA 1989 ref. 32

RA 1990 ref. 94

RA 1995 ref. 31

RA 2000 ref 66

## **Europadomstolen**

Mål C-89/81 Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council, [1982] ECR 01277

Mål C-168/84 Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt [1985] ECR 2251