

Definition av beskattningsår för vissa punktskatter

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
1 Författningsförslag.....	4
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) ..	4
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt ...	7
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt..	8
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	9
2 Bakgrund.....	10
3 Gällande rätt.....	12
3.1 Svensk rätt	12
3.1.1 Definition av beskattningsår för beslut om återbetalning av och kompensation för punktskatter	12
3.1.2 Definition av beskattningsår för beslut om beskattning vid oegentligheter	13
3.2 EU-rätt	14
4 Överväganden och förslag	15
4.1 Definition av beskattningsår	15
<i>Beslut om återbetalning av och kompensation för punktskatt.....</i>	<i>15</i>
<i>Beslut om beskattning vid oegentlighet</i>	<i>17</i>
4.2 Tidpunkt för ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt	18
4.3 Hänvisning till definition av beskattningsår i skatteförfarandelagen.....	19
5 Ikraftträdandebestämmelser.....	20
6 Konsekvensanalys.....	21
6.1 Inledning	21
6.2 Alternativa lösningar	21
6.3 Offentligfinansiella konsekvenser	22
6.4 Konsekvenser för företag och enskilda.....	22
6.5 Konsekvenser för kommuner m.fl.	23
6.6 Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket	23
6.7 Förslagets överensstämmelse med Sveriges skyldigheter som följer av medlemskap i EU	23
7 Författningskommentarer	24

7.1	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).	24
7.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	24
7.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	24
7.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	25

Sammanfattning

Det råder med dagens lagstiftning osäkerhet inom vilken tid ett beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt kan omprövas eller överklagas och vad som ska avses med beskattningsår för dessa beslut. Motsvarande problem finns när det gäller omprövning och överklagande av beslut om beskattning vid oegentlighet. Denna oklarhet skapar svårigheter för såväl enskilda som för Skatteverket. Det innebär bristande rättssäkerhet för den enskilde att inte kunna förutse inom vilken tid ett gynnande beslut kan omprövas till dennes nackdel. Den enskilde kan inte heller på ett tillfredsställande sätt förutse inom vilken tid det är möjligt att begära omprövning av eller överklaga ett beslut. Skatteverket kan på grund av otydligheten i lagstiftningen vara förhindrat att ompröva felaktiga beslut, vilket kan få till följd att skatteintäkterna blir lägre än de annars skulle vara. För att åtgärda problemet föreslås ett tillägg till definitionen av beskattningsår för punktskatt enligt beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt samt för punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet. Det behövs även en hänvisning i aktuella punktskattelagar till den nya definitionen av beskattningsår för att den ska bli tillämplig även gällande beslut om beskattning vid oegentlighet.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2016.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

3 kap.

4 §¹

Nuvarande lydelse

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
1. skatt enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret
2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avse i 2 § första stycket 6–10	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut
4. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
5. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga

¹ Senaste lydelse 2014:288

	debiteringen har gjorts eller förvärvet har skett
6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
7. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
8. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för
9. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt	det kalenderår som avgiften ska betalas för.

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

3 kap.

4 §

Föreslagen lydelse

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
1. skatt enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret
2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avse i 2 § första stycket 6–10	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut

4. skatt enligt mervärdes- beskattningsår enligt 1 kap. 14 §
skattelagen (1994:200) som ska mervärdesskattelagen
redovisas för redovisningsperioder
5. annan mervärdesskatt det kalenderår då den felaktiga
debiteringen har gjorts eller förvärvet
har skett
6. punktskatt som ska redovisas för beskattningsår enligt 1 kap. 14 §
redovisningsperioder mervärdesskattelagen
7. annan punktskatt, *om inte annat* det kalenderår då den händelse som
följer av 8, medför skattskyldighet har inträffat
8. *punktskatt enligt*
a) beslut som avses i 53 kap. 5 § *det kalenderår under vilket beslutet*
skatteförfarandelagen (2011:1244), *om återbetalning eller kompensation,*
b) 27 och 28 §§ lagen (1994:1563) *eller beslutet om beskattning vid*
om tobaksskatt, *oegentlighet, har meddelats*
c) 26 och 27 §§ lagen (1994:1564)
om alkoholskatt, eller
d) 4 kap. 2 och 2 a §§ lagen
(1994:1776) om skatt på energi
9. övriga skatter det kalenderår som skatten ska betalas
för
10. arbetsgivaravgifter och avgifter det kalenderår som avgiften ska
som ingår i slutlig skatt betalas för.

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2016.

2. Bestämmelserna tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning av eller kompensation för punktskatt som har lämnats in efter lagens ikraftträdande och på beslut om beskattning vid oegentlighet som har meddelats efter lagens ikraftträdande.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs att 34 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

34 a §¹

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 27 och 28 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 27 eller 28 § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

I övrigt ska bestämmelserna i 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 27 eller 28 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt fjärde stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

I övrigt ska bestämmelserna i 3 kap. 4 §, 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2016.

2. Bestämmelserna tillämpas första gången på beslut om oegentlighet som har meddelats efter lagens ikraftträdande.

¹ Senaste lydelse 2013:1071

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs att 34 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

34 a §¹

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26 och 27 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 26 eller 27 § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

I övrigt ska bestämmelserna i 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 26 eller 27 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt fjärde stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

I övrigt ska bestämmelserna i 3 kap. 4 §, 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2016.

2. Bestämmelserna tillämpas första gången på beslut om oegentlighet som har meddelats efter lagens ikraftträdande.

¹ Senaste lydelse 2013:1073

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 1 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 a §¹

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 och 2 a §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 4 kap. 2 eller 2 a § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

I övrigt ska bestämmelserna i 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 4 kap. 2 eller 2 a § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt fjärde stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

I övrigt ska bestämmelserna i 3 kap. 4 §, 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2016.

2. Bestämmelserna tillämpas första gången på beslut om oegentlighet som har meddelats efter lagens ikraftträdande.

¹ Senaste lydelse 2013:1075

2 Bakgrund

2.1 Definitionen av beskattningsår för beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt

Det finns bestämmelser om återbetalning av och kompensation för punktskatt i 24 och 25 §§ lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, förkortad RSL, 40 och 40 a §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, 28–31 d §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS och 9 och 11 kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE (i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL, finns en definition av vad som avses med punktskatt i SFL). Det kan t.ex. handla om återbetalning på grund av att någon som inte är skattskyldig för punktskatt har använt punktskattepliktiga produkter på ett sätt som medför skattebefrielse. Det kan också handla om att punktskattepliktiga produkter har förts ut ur landet i ett sådant förfarande som medger rätt till återbetalning. En ansökan enligt LTS, LAS eller LSE ska omfatta en period om ett kalenderkvartal, i vissa undantagsfall ett kalenderår, och ges in till Skatteverket inom tre år efter kalenderkvartalets, eller i vissa fall kalenderårets, utgång. Motsvarande reglering saknas i RSL.

Fram till att punktskatterna införlivades i skattekontosystemet den 1 januari 2003 fanns en särskild ordning för återbetalningar inom punktskatteområdet. I LTS, LAS och LSE fanns föreskrifter om när och under vilka förutsättningar skattemyndigheten kunde fatta beslut om att sökande skulle återbetala felaktigt återbetald punktskatt. Det fanns även bestämmelser om inom vilka tidsfrister sådana beslut kunde fattas. Beslut enligt RSL kunde omprövas med stöd av reglerna i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, förkortad LPP. Vid införlivandet i skattekontosystemet upphävdes dessa specifika förfarandebestämmelser i respektive punktskattelag samt LPP och frågan om återkrav skulle i stället hanteras enligt de allmänna förfarandebestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) och därefter i SFL (se prop. 2001/02:127 s. 137 f. och prop. 2010/11:165 s. 973 f).

Vid omprövning och överklagande av ett beslut om punktskatt enligt 53 kap. 5 § SFL finns förfaranderegler i 66 och 67 kap. SFL. Det finns tidsfrister för inom vilken tid ett beslut kan omprövas eller överklagas. Tidsfristerna beräknas från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vad som avses med beskattningsår framgår av en uppställning i 3 kap. 4 § första stycket SFL. För punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder avses med beskattningsår det beskattningsår som följer av 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200). För annan punktskatt avses med beskattningsår det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat. Beslut om återbetalning redovisas inte för redovisningsperiod och inte heller i särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Det är därför tveksamt om den aktuella situationen omfattas av den nu gällande definitionen av beskattningsår i 3 kap. 4 § SFL. Det har ifrågasatts hur beskattningsår ska definieras vid omprövning av beslut om återbetalning av punktskatt, särskilt i fall då Skatteverket beslutar om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller.

För att anpassa lagstiftningen till den systematik som var avsedd genom införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet behöver således ett

tillägg till definitionen av beskattningsår införs som klargör vad som avses med beskattningsår i dessa situationer.

2.2 Definition av beskattningsår för beslut om beskattning vid oegentligheter

Under vissa omständigheter kan Skatteverket fatta beslut om beskattning vid oegentlighet enligt 27 och 28 §§ och 34 a § LTS, 26 och 27 §§ och 34 a § LAS samt 4 kap. 2 och 2 a §§ och 6 kap. 1 a § LSE. Det handlar främst om att varor flyttas under ett uppskovsförfarande och inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion. I ett sådant fall ska under vissa omständigheter varorna beskattas här i landet. Skatten ska betalas av den som ställt säkerhet för skatten under flyttningen eller varje annan person som medverkat i den otillåtna avvikelser från uppskovsförfarandet och som varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att avvikelserna var otillåtna.

Till skillnad från övriga beslut om punktskatt omfattas inte beslut om beskattning vid oegentlighet av alla förfarandebestämmelserna i SFL. Det finns några särskilda bestämmelser om förfarande i berörda punktskattelagar och i samma paragrafer hänvisas det till vissa delar av förfarandereglererna i SFL som ska tillämpas. I respektive punktskattelag hänvisas till omprövnings- och överklagandereglererna i 66 och 67 kap. SFL i tillämpliga delar. Det innebär att om ett beslut om beskattning vid oegentlighet ska omprövas ska tidsfristerna för omprövning i SFL tillämpas. Någon hänvisning till definitionen av beskattningsår i 3 kap. 4 § första stycket SFL finns emellertid inte. Det är dock nödvändigt att kunna definiera beskattningsår för att kunna beräkna tidsfrister för när omprövning kan ske. I avsaknad av hänvisning till definitionen av beskattningsår finns ingen utgångspunkt för beräkning av tidsfristen. Även om hänvisning till definitionen av beskattningsår i 3 kap. 4 § SFL skulle finnas krävs det givetvis att aktuell punktskatt omfattas av denna definition. På samma grund som redovisas i föregående avsnitt kan det ifrågasättas om nu gällande definition av beskattningsår för punktskatt omfattar beslut om beskattning vid oegentlighet. Detta eftersom beslut om beskattning vid oegentlighet inte ska redovisas för redovisningsperiod eller i särskild skattedeklaration.

För att tydliggöra hur beskattningsår ska definieras och säkerställa att det kan tillämpas vid beslut om beskattning vid oegentlighet bör det införas ett tillägg till definitionen av beskattningsår som det hänvisas till i aktuella punktskattelagar för att anpassa lagstiftningen till den systematik som var tänkt att fungera genom införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet.

3 Gällande rätt

3.1 Svensk rätt

3.1.1 Definition av beskattningsår för beslut om återbetalning av och kompensation för punktskatter

Skatteverket ska i vissa fall besluta om återbetalning av eller kompensation för punktskatt. Av 29 § andra stycket och 30 § andra stycket lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, 28 § andra stycket, 29 § andra stycket och 30 § andra stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS och 9 kap. 7 §, 11 kap. 12 § tredje stycket och 13 § tredje stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE framgår att ansökan om återbetalning ska avse ett kalenderkvartal, eller i vissa fall ett kalenderår, och ges in inom tre år efter kalenderkvartalets, eller i vissa fall kalenderårets, utgång. Ansökan sker efter utgången av varje halvt beskattningsår för återbetalning enligt 24 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, förkortad RSL. Beslut om återbetalning och kompensation enligt RSL, LTS, LAS och LSE anses vara beslut om punktskatt enligt 53 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Ett beslut om skatt kan som huvudregel omprövas eller överklagas inom en viss given tid. Vid omprövning eller överklagande av ett beslut om skatt enligt SFL finns förfaranderegler i 66 och 67 kap. SFL. Tidsfristen för när ett beslut kan omprövas eller överklagas beräknas enligt 66 och 67 kap. SFL i dessa fall från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (se bl.a. 66 kap. 7 och 21 §§ och 67 kap. 12 § SFL). I 3 kap. 4 § första stycket 6 och 7 SFL anges vad som ska avses med beskattningsår för punktskatt. Där framgår att med beskattningsår för punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder avses med beskattningsår det beskattningsår som framgår av 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, och för annan punktskatt det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat. Huvudregeln är att för punktskatter gäller samma beskattningsår som i 1 kap. 14 § ML. Undantaget är fall där skatteredovisningen inte sker för redovisningsperioder. I de fall avses med beskattningsår det kalenderår under vilket en skattepliktig händelse har inträffat. Syftet med undantaget är att bestämma beskattningsår för de skattskyldiga som ska redovisa punktskatt för varje skattepliktig händelse. Detta undantag finns för att skattskyldiga som redovisade skatt för varje skattepliktig händelse enligt den tidigare regleringen i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter beräknades tiden för omprövning och överklagande från utgången av det kalenderår under vilken den skattepliktiga händelsen hade inträffat. Genom undantaget från huvudregeln behölls den tidigare ordningen (prop. 2001/02:127 s. 168).

Av 26 kap. 2 § första stycket 5 SFL följer att en skattedeclaration ska lämnas av den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 §. I 26 kap. 6 § SFL anges att punktskatt ska redovisas i en punktskattedeclaration för redovisningsperioder om inte annat följer av 8 § och att den som är registrerad ska lämna en punktskattedeclaration för varje

redovisningsperiod. Enligt 26 kap. 10 § SFL omfattar en redovisningsperiod en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs. För den som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp på högst 50 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatten ska vara ett beskattningsår enligt 26 kap. 17 § SFL. I 26 kap. 8 § SFL anges att punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeclaration för varje händelse som medför skattskyldighet, om den som är skyldig att lämna skattedeclaration är skattskyldig enligt bl.a. LTS, LAS eller LSE, och inte ska registreras till följd av 7 kap. 1 §, eller 16 § första stycket LTS, 15 § första stycket LAS eller 4 kap. 9 § första stycket LSE och ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL samt inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket. Beslut om återbetalning fattas efter en särskild ansökan och ska inte redovisas för redovisningsperioder eller i en särskild skattedeclaration för varje händelse som medför skattskyldighet (prop. 2001/02:127 s. 139).

Kammarrätten i Sundsvall har i dom den 13 juni 2012 i mål nr 2280-12 m.fl. prövat frågan om vad som ska anses vara beskattningsår vid omprövning av återbetalning av punktskatt. I målet, som gällde omprövning av återbetalning av energiskatt till den skattskyldiges nackdel, konstaterade Kammarrätten att frågan om vad som är beskattningsår vid omprövningen av återbetalning av punktskatt inte klart framgår av lagtext eller förarbeten. Med hänvisning till bl.a. legalitetsprincipen ansåg Kammarrätten att kalenderåret för förbrukningen som återbetalningen avsåg skulle anses vara beskattningsår då det var till den skattskyldiges fördel. Skatteverket överklagade domen till Högsta förvaltningsrätten. Högsta förvaltningsrätten meddelade inte prövningstillstånd.

3.1.2 Definition av beskattningsår för beslut om beskattning vid oegentligheter

Till skillnad från beslut om punktskatter som fattas enligt 53 kap. 5 § SFL omfattas inte beslut om beskattning vid oegentlighet enligt 27 och 28 § LTS, 26 och 27 § LAS och 4 kap. 2 och 2 a §§ LSE av alla bestämmelser om förfarande i SFL. Det finns särskilda bestämmelser om förfarande i 34 a § LTS, 34 a § LAS och 6 kap. 1 a § LSE och i dessa paragrafer finns också hänvisningar till vissa delar av SFL som ska tillämpas. Detta avsteg från systematiken med samtliga förfaranderegler i SFL hänger samman med oegentlighetsbeskattningens särskilda karaktär (prop. 2013/14:10 s. 113). Ett beslut om beskattning vid oegentlighet omfattas inte av regleringen för ”beslut om punktskatt” i 53 kap. SFL. Ett sådant beslut om beskattning vid oegentlighet omfattas dock av 3 kap. 15 § SFL där det anges att med punktskatt avses skatt enligt bl.a. LTS, LAS och LSE. I respektive punktskattelag hänvisas det till 66 och 67 kap. SFL i tillämpliga delar. Det innebär att om ett beslut om beskattning vid oegentlighet ska omprövas eller överklagas, oavsett vem som initierar ärendet, är det reglerna om tidsfrister i SFL som gäller. Tidsfristen inom vilken ett beslut kan omprövas eller överklagas utgår från ett givet beskattningsår. Någon hänvisning till definitionen av beskattningsår i 3 kap. 4 § SFL finns emellertid inte i 34 a § LTS, 34 a § LAS eller 6 kap. 1 a § LSE. Definitionen av beskattningsår används för att beräkna tidsfrister för när omprövning och överklagande kan

ske, se avsnitt 3.1. I avsaknad av hänvisning till definitionen av beskattningsår i 3 kap. 4 § SFL finns det inget bestämt beskattningsår att beräkna tidsfristerna från. Beslut om beskattning vid oegentlighet redovisas inte för redovisningsperiod, det är inte heller sådan händelse som medför skattskyldighet och ska redovisas i särskild skattedeklaration. Någon redovisningskyldighet enligt 26 kap. SFL föreligger inte och Skatteverket beslutar om oegentlighetsbeskattning enligt respektive punktskattelag (34 a § LTS, 34 a § LAS och 6 kap. 1 a § LSE, se även prop. 2013/14:10 s. 114).

3.2 EU-rätt

Reglerna för punktskatt avseende tobak, alkohol och energi är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (punktskattedirektivet).

Av artikel 9 andra stycket punktskattedirektivet följer att punktskatt ska påföras och uppbäras och i tillämpliga fall återbetalas eller efterges i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat. Medlemsstaterna ska tillämpa samma förfarande för inhemska varor som för varor från andra medlemsstater.

4 Överväganden och förslag

4.1 Definition av beskattningsår

Förslag: En definition av beskattningsår för punktskatt vid beslut om återbetalning av och kompensation för punktskatt samt för punktskatt vid beslut om beskattning vid oegentlighet ska införas i skatteförfarandelagen. Enligt definitionen avses med beskattningsår det kalenderår som beslut om återbetalningen av eller kompensation för punktskatt, eller beslut om beskattning vid oegentlighet, har meddelats.

Skälen för förslaget:

Beslut om återbetalning av och kompensation för punktskatt

Före införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet fanns det för skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS och lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE tydliga regler om när och hur ett beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt kunde omprövas till nackdel. I 31 § LTS, 31 § LAS och 9 kap. 12 § LSE föreskrevs att om återbetalning av eller kompensation för skatt skett med för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande hade lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, fick beskattningsmyndigheten besluta att den sökande skulle betala tillbaka vad denna hade fått för mycket eller att ytterligare skatt skulle påföras. Åtgärder för att ta ut ett oriktigt utbetalat belopp eller att påföra ytterligare skatt fick inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut. För RSL gällde förfarandebestämmelserna i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Det framgår inte av förarbetena till införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet att möjligheten att kräva tillbaka felaktigt återbetalda belopp skulle inskränkas. Tvärtom så synes reglerna snarast ha skärpts genom att den som lämnar oriktig uppgift i en ansökan om återbetalning ska påföras skattetillägg. Vidare omfattar reglerna om skatterevision fortfarande beslut om punktskatt enligt 53 kap. 5 § SFL. Tanken var att efterbeskattning skulle kunna ske och att tidigare ordning skulle upprätthållas. Därtill skulle även omprövningsmöjligheten på oförändrat material gälla, en möjlighet som inte fanns tidigare (prop. 2001/02:127 s. 137 ff. och 174). I samband med att punktskatterna införlivades i skattekontosystemet upphävdes också de tidigare förfarandebestämmelserna och de allmänna förfarandebestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) och därefter i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, skulle i stället tillämpas (se prop. 2001/02:127 s. 137 f. och prop. 2010/11:165 s. 973 f.). Vid omprövning och överklagande av ett beslut om punktskatt finns förfaranderegler i 66 och 67 kap. SFL. Ett beslut om punktskatt kan enligt 66 och 67 kap. SFL omprövas eller överklagas inom vissa tidsfrister. Tidsfristen beräknas från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (se avsnitt 3.1). Det har ifrågasatts om någon nu gällande definition av beskattningsår i 3 kap. 4 § första stycket SFL är

tillämplig för punktskatt enligt beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt. Frågan har särskilt aktualiserats i fall då Skatteverket beslutar om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller. Kammarrätten i Sundsvall har i dom den 13 juni 2012 i mål nr 2280-12 m.fl. prövat frågan om vad som ska anses vara beskattningsår vid omprövning av återbetalning av punktskatt (energiskatt). Den skattskyldige gjorde gällande att det var det kalenderår då förbrukningen, som återbetalningsansökan avsåg, hade skett skulle anses vara beskattningsår medan Skatteverket gjorde gällande att det kalenderår då återbetalningen hade skett som skulle anses vara beskattningsår. Kammarrätten konstaterade att frågan om vad som är beskattningsår vid återbetalning av skatt varken berörs direkt i lagen eller i förarbetena samt att det tidigare fanns en särskild bestämmelse i LSE om återbetalning. Vidare konstaterade Kammarrätten att både Skatteverkets och den skattskyldiges tolkning hade fog för sig. Frågan föreföll enligt Kammarrätten ha förbisetts av lagstiftaren när punktskatterna infogades i skattekontosystemet, åtminstone har frågan inte särskilt berörts i förarbetena. Av legalitetsprincipen följer att skattelag inte får tillämpas analogt till den skattskyldiges nackdel. Med hänvisning till det fann Kammarrätten att det i den aktuella situationen skulle strida mot allmänna rättsgrundsatser att tillämpa reglerna till nackdel för den skattskyldige. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd till Skatteverkets överklagande av domen.

Det är således i gällande rätt oklart om punktskatt enligt beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt omfattas av den definition av beskattningsår som finns i 3 kap. 4 § första stycket SFL. Såväl från en rättssäkerhetsaspekt som från en kontrollaspekt bör det inte råda något tvivel om vad som avses med beskattningsår i dessa fall eftersom det är avgörande för att bestämma inom vilken tid ett sådant beslut kan omprövas eller överklagas, såväl till den enskildes fördel som nackdel. För att undvika oklarheter kring hur beskattningsår ska definieras vid omprövning eller överklagande av punktskatt enligt beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt föreslår Skatteverket ett tillägg till definitionen av beskattningsår. Den nya definitionen innebär ett viktigt förtydligande av den nuvarande lydelsen. Enligt den föreslagna definitionen avses med beskattningsår vid omprövning eller överklagande av beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt det kalenderår under vilket beslutet har meddelats. Med att ett beslut har meddelats förstås att beslutet har expedierats eller fått sin slutliga form på något annat sätt (se Hellners & Malmqvist Förvaltningslagen, 31 maj 2010, Zeteo, kommentar till 23 §). Före införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet beräknades tidpunkten för omprövningsfristen med utgångspunkt från när beloppet betalats ut. Skatteverket föreslår att det ska vara med utgångspunkt från när beslutet meddelats eftersom en kreditering på skattekontot av t.ex. beslut om återbetalning av energiskatt inte behöver innebära att det sker en utbetalning (se 64 kap. SFL). Skatteverkets förslag innebär att tanken om att förfarandet för beslut enligt punktskattelagarna regleras i SFL upprätthålls (se prop. 2010/11:165 s. 973 f.). Förslaget omfattar även återbetalningar enligt 24 och 25 §§ lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, förkortad RSL. Förslaget överensstämmer också med den ordning som avsågs vid införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet.

Förslaget är förenligt med den systematik som finns i SFL där det som huvudregel är möjligt att ompröva beslut avseende skatter och avgifter till nackdel inom den så kallade tvåårsfristen som finns i 66 kap. 21 § SFL. Dessutom omfattas, som redan angetts, förslaget också av övriga tillämpliga delar av 66 och 67 kap. SFL. Den tolkning av vad som ska anses som beskattningsår som Kammarrätten i Sundsvall har gjort kan innebära att en skattskyldig kan komma att ansöka om återbetalning efter det att tvåårsfristen för omprövning till nackdel har gått ut. Det är emellertid viktigt för den enskildes rättssäkerhet att möjligheten att ansöka om återbetalning av punktskatt är tre år (se prop. 2006/07:13 s. 106 f.). Vidare kan Kammarrättens tolkning av lagstiftningen innebära att beskattningsåret kan vara olika kalenderår för samma beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt, beroende på om det är den skattskyldige eller Skatteverket som vill ompröva till fördel eller om det är Skatteverket som vill ompröva till nackdel för den skattskyldige. När otydligheten i lagstiftningen tolkas till den skattskyldiges fördel, t.ex. om den skattskyldige begär omprövning, förstås med beskattningsår det kalenderår som beslutet meddelades enligt 3 kap. 4 § första stycket 7 SFL. Vill Skatteverket ompröva samma beslut till nackdel för den skattskyldige förstås med beskattningsår det kalenderår då förbrukningen, eller något annat som medför rätt till återbetalning, av den skattebefriade punktskatteprodukten gjordes enligt 3 kap. 4 § första stycket 6 SFL. I de två exemplen kan det bli samma kalenderår som anses vara beskattningsår men det kan också bli olika kalenderår som anses vara beskattningsår. Skatteverkets förslag innebär att den enskilde kan ansöka om återbetalning av eller kompensation för punktskatt i tre år men Skatteverket kan också ompröva ett sådant beslut om punktskatt inom tvåårsfristen beräknad från det kalenderår som beslutet meddelades även om det är till nackdel för den skattskyldige. Vid införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet var avsikten bl.a. att omprövning inom tvåårsfristen skulle kunna tillämpas (prop. 2001/02:127 s. 174). Den oklarhet som nu finns i lagstiftningen undanröjs genom förslaget.

Beslut om beskattning vid oegentlighet

Efter att punktskatterna införlivades i skattekontosystemet ska som huvudregel förfaranderegler i SFL tillämpas på beslut om punktskatt. Beslut om beskattning vid oegentlighet enligt 27 och 28 §§ LTS, 26 och 27 §§ LAS och 4 kap. 2 och 2 a §§ LSE omfattas inte av den generella tillämpningen av bestämmelser om förfarande i SFL. Bakgrunden till detta undantag är oegentlighetsbeskattningens särskilda karaktär (prop. 2013/14:10 s. 113). Det finns särskilda bestämmelser om förfarande i 34 a § LTS, 34 a § LAS och 6 kap. 1 a § LSE. I dessa paragrafer finns också hänvisningar till vissa kapitel och paragrafer i SFL som ska tillämpas, bland annat hänvisas till 66 och 67 kap. SFL i tillämpliga delar. Genom hänvisningarna till 66 och 67 kap. SFL ska omprövning och överklagande av beslut om beskattning vid oegentlighet ske på samma sätt som för punktskatter som beslutats enligt skatteförfarandelagen (prop. 2013/14:10 s. 117). Tidsfristen inom vilken ett beslut kan omprövas eller överklagas enligt tillämpliga delar av 66 och 67 kap. SFL utgår från definitionen av beskattningsår (se avsnitt 3.1). I 34 a § LTS, 34 a § LAS och 6 kap. 1 a § LSE finns inte någon hänvisning till 3 kap. 4 § SFL där det anges vad som avses med beskattningsår för bl.a. punktskatt. I

avsaknad av hänvisning till definitionen av beskattningsår i 3 kap. 4 § SFL finns det inget bestämt beskattningsår att beräkna tidsfristerna från. Beslut om beskattning vid oegentlighet är materiellt inte ett beslut om punktskatt enligt 53 kap. 5 § SFL (se avsnitt 3.2). Vid beslut om beskattning vid oegentlighet föreligger inte någon skyldighet att redovisa skatt i deklaration. I stället uppkommer skyldigheten att betala skatt först genom Skatteverkets beslut (prop. 2013/14:10 s.116 f.).

Att beslut om beskattning vid oegentlighet inte är ett beslut om punktskatt enligt 53 kap. 5 § SFL och avsaknaden av skyldighet att redovisa skatt enligt beslut om oegentlighet i skattedeklaration innebär att det inte kan bestämmas ett beskattningsår för dessa beslut (jfr. prop. 2000/01:118 s. 124 f). För att ett beskattningsår ska kunna definieras för skatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet föreslår Skatteverket ett tillägg till definitionen av beskattningsår som uttryckligen definierar beskattningsår för dessa situationer. Den nya definitionen innebär ett viktigt förtydligande av den nuvarande lydelsen. Enligt definitionen avses med beskattningsår för skatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet det kalenderår under vilket beslutet har meddelats. Med att ett beslut har meddelats förstås att beslutet har expedierats eller fått sin slutliga form på något annat sätt (se Hellners & Malmqvist Förvaltningslagen, 31 maj 2010, Zeteo, kommentar till 23 §). Genom den nya definitionen undanröjs den otydlighet som föreligger i dagens lagstiftning.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 3 kap. 4 § första stycket SFL.

4.2 Tidpunkt för ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt

Bedömning: Tidsfristen inom vilken en ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi ska ges in till Skatteverket bör kvarstå oförändrad.

Skälen för bedömningen: Det finns tidsfrister inom vilken en ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt enligt LTS, LAS och LSE ska ges in till Skatteverket. I 29 § andra stycket och 30 § andra stycket LTS, 28 § andra stycket, 29 § andra stycket och 30 § andra stycket LAS och 9 kap. 7 §, 11 kap. 12 § tredje stycket och 13 § tredje stycket LSE anges att ansökan ska ges in inom tre år efter kalenderkvartalets, eller i vissa fall kalenderårets, utgång. Denna tidsfrist ändrades från ett år till tre år den 1 januari 2007 (se prop. 2006/07:13 s. 106 f). Grunden för ändringen var bl.a. att återbetalningsberättigade i vissa fall gick miste om sin rätt till återbetalning på grund av omständigheter som inträffade efter att tidsfristen för återbetalning hade löpt ut. Skatteverkets förslag i denna promemoria innebär bl.a. att beslut om återbetalning kan omprövas inom tvåårsfristen enligt 66 kap. 21 § SFL och att den fristen börjar räknas från och med utgången av det kalenderår som beslut om återbetalning har meddelats. Med den lösningen finns det inga skäl att ändra tidsfristen för ansökan om återbetalning. Med hänvisning till samma skäl som anges i prop. 2006/07:13 bör tidsfristen för en ansökan om återbetalning eller nedsättning lämnas oförändrad.

4.3 Hänvisning till definition av beskattningsår i skatteförfarandelagen

Förslag: Det införs en hänvisning till definitionen av beskattningsår för punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentligheter i skatteförfarandelagen i lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi.

Skäl för förslaget: Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 § SFL. Idag finns ingen hänvisning till 3 kap. 4 § SFL i 34 a § LTS, 34 a § LAS eller 6 kap. 1 a § LSE men däremot hänvisas det till 66 och 67 kap. SFL i tillämpliga delar. För att kunna bestämma inom vilken tid ett beslut om beskattning vid oegentlighet kan omprövas eller överklagas enligt 66 och 67 kap. SFL hänvisas det till viss tid beräknad med utgångspunkt i det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Utan hänvisning i respektive punktskattelag till 3 kap. 4 § SFL, i den nya lydelse som föreslås i denna promemoria, finns det inget definierat beskattningsår för punktskatt enligt beslut ombeskattnings vid oegentlighet och bestämmelserna i 66 och 67 kap. SFL kan inte tillämpas. Förslaget innebär att denna brist undanröjs och att det tydligt går att utläsa inom vilken tid ett beslut om beskattning vid oegentlighet kan omprövas eller överklagas.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 34 a § LTS, 34 a § LAS och 6 kap. 1 a § LSE.

5 Ikraftträdandebestämmelser

Förslag: Förslagen ska träda i kraft den 1 juli 2016 och ska tillämpas på ansökningar om återbetalning av eller kompensation för punktskatt som lämnats in efter dagen för lagens ikraftträdande samt för punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet som meddelats efter dagen för lagens ikraftträdande.

Skälen för förslaget: Förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2016. Den nya lydelsen ska tillämpas på beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt som lämnats in efter dagen för lagens ikraftträdande. För punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet ska den nya lydelsen tillämpas på beslut som meddelats efter lagens ikraftträdande.

6 Konsekvensanalys

6.1 Inledning

Bakgrunden till förslaget är att i de tre punktskattelagstiftningarna lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS och lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, finns i stort sett likalydande bestämmelser om återbetalning av punktskatt samt bestämmelser om beskattning vid oegentligheter och i LSE finns även bestämmelser om kompensation för punktskatt. I lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, förkortad RSL, finns bestämmelser om återbetalning av punktskatt. Bestämmelserna i LTS, LAS och LSE har sin grund i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12EEG, förkortat punktskattedirektivet.

Om Skatteverket har fattat beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt kan beslutet omprövas eller överklagas enligt reglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. För beslut om beskattning vid oegentlighet ska vissa av förfarandereglererna i SFL tillämpas, däribland reglerna om omprövning och överklagande. Det finns dock inte någon hänvisning till 3 kap. 4 § SFL och definitionen av beskattningsår avseende beslut om beskattning vid oegentlighet. Det finns tidsfrister för omprövning och överklagande av beslut. De olika tidsfristerna beräknas från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. För att kunna avgöra vad som ska avses med beskattningsår för respektive skatter och avgifter finns det i 3 kap. 4 § SFL en uppräkningslista av vad som avses med beskattningsår. När det gäller beslut om beskattning vid oegentlighet finns det som sagt inte någon hänvisning till 3 kap. 4 § SFL varför något beskattningsår inte kan definieras över huvud taget. Som framgår av promemorian finns det på goda grunder skäl att ifrågasätta om beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt omfattas av den definitionen. Även om det hade funnits en hänvisning till dagens definition av beskattningsår för beslut om beskattning vid oegentlighet kan det på samma grund ifrågasättas om ett sådant beslut skulle omfattas av definitionen som den ser ut idag.

Skatteverkets förslag syftar till att det ska finnas ett tydligt definierat beskattningsår för aktuella beslut. Det är viktigt för såväl skatteskyldiga som Skatteverket att veta vad som avses vara beskattningsår eftersom tidsfristen för omprövning och överklagande bestäms utifrån det.

6.2 Alternativa lösningar

Den av lagstiftaren fastställda ordningen, att förevarande beslut ska omprövas och överklagas med stöd av regelverket i SFL, innebär att det inte finns någon alternativlösning som är mindre ingripande än att göra ett tillägg i befintliga lagar.

6.3 Offentligfinansiella konsekvenser

Förslaget medför en positiv offentligfinansiell effekt. Nettoeffekten uppskattas till ca 11,6 miljoner kronor per år.

I tabellen nedan visas dels återbetalningar av skatter som omfattas av de tre lagarna om skatt på energi, alkohol och tobak, dels omprövningar av sådana skatter. Återbetalningarna uppgick för åren 2009 till 2014 till ca 5,7 miljarder kronor i genomsnitt. Omprövningarna av dessa återbetalningar uppgick till 11,6 miljoner kronor i genomsnitt. Antalet omprövningar uppgick till 302 stycken per år i genomsnitt.

Återbetalning och omprövning av återbetalning av skatter på energi, alkohol och tobak, 2009 till 2014, mnkr och antal

	Belopp, mnkr		Antal	
	Återbetalning	Omprövning av återbetalning	Återbetalning	Omprövning av återbetalning
2009	-5 746,9	25,3	113 638	395
2010	-5 801,6	12,1	112 692	353
2011	-6 047,8	14,4	111 350	256
2012	-5 341,0	7,3	110 260	271
2013	-6 822,3	5,4	106 356	303
2014	-4 685,5	5,1	101 994	233
Genomsnitt	-5 740,9	11,6	109 382	302

Källa: Skatteverket, statistikdatabasen GIN-skatt

I samband med införlivandet av punktskatterna i skattekontosystemet uppstod en osäkerhet om vad som ska anses vara beskattningsår vid omprövningar och överklaganden av beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt. Risken med denna osäkerhet är att det saknas formellt rättsligt stöd för att göra omprövningar av återbetalningar. Den offentligfinansiella effekten av denna risk kan uppskattas motsvara det genomsnittliga årliga omprövningsbeloppet enligt tabellen ovan, 11,6 miljoner kronor.

6.4 Konsekvenser för företag och enskilda

Det finns idag en betydande osäkerhet om vad som ska anses som beskattningsår vid omprövning och överklagande av beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt samt beslut om beskattning vid oegentlighet. Denna rättsosäkerhet för företag och enskilda innebär att de inte med säkerhet kan förutse inom vilken tid de kan begära omprövning eller överklaga aktuella beslut eller inom vilken tid Skatteverket kan komma att ompröva ett sådant beslut till nackdel för dem.

Förslaget innebär en avsevärd förbättring för företag och enskilda i och med att det klart kommer att framgå vad som avses med beskattningsår för beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt samt beslut om beskattning vid oegentlighet. Regeländringarna kommer inte att leda till några

ökade kostnader för företag och enskilda i form av administrativa kostnader eller andra kostnader.

6.5 Konsekvenser för kommuner m.fl.

Kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund kan på samma sätt som andra skattskyldiga ha rätt till återbetalning av eller kompensation för punktskatt. Förslaget påverkar dessa på motsvarande sätt som det påverkar företag, se avsnitt 6.4.

6.6 Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket

Förslaget bedöms inte påverka måltillströmningen till berörda förvaltningsdomstolar. Det är bara förvaltningsrätten i Falun och Kammarrätten i Sundsvall samt Högsta förvaltningsdomstolen som berörs av förslaget. Beslut om punktskatt överprövas av Förvaltningsrätten i Falun och Kammarrätten i Sundsvall enligt 7 a § och 1 § första stycket punkten 3 förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

Om förslaget inte genomförs innebär nuvarande osäkerhet om vad som ska anses vara beskattningsår vid omprövning av beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt att Skatteverkets kontrollverksamhet kommer att försvåras.

Förslaget bedöms leda till merkostnader för Skatteverket i form av engångskostnader för i huvudsak informationsinsatser, kostnaderna uppskattas till högst 50 000 kronor. Förslaget påverkar inga IT-system hos Skatteverket. Skatteverkets ökade kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga anslagsramar.

6.7 Förslagets överensstämmelse med Sveriges skyldigheter som följer av medlemskap i EU

Reglerna om punktskatt på tobak, alkohol och energi är i hög grad harmoniserade genom punktskattedirektivet. Av artikel 9 andra stycket punktskattedirektivet framgår att punktskatt ska påföras och uppbäras och i tillämpliga fall återbetalas eller efterges i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat. Medlemsstaterna ska tillämpa samma förfarande för inhemska varor som för varor från andra medlemsstater.

De föreslagna reglerna överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

3 kap.

4 §

I *första stycket* läggs en ny *åttonde punkt* till. I denna punkt anges vad som ska avses med beskattningsår för punktskatt enligt beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt som anges i 53 kap. 5 §. Punkten anger även vad som ska avses med beskattningsår för punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentligt enligt 27 och 28 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 26 och 27 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt och 4 kap. 2 och 2 a §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi. Detta innebär att även annan punktskatt än sådan punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder eller som ska redovisas för varje skattepliktig händelse omfattas av definitionen av beskattningsår. Av bestämmelsen framgår att med beskattningsår avses det kalenderår som beslut om återbetalning av eller kompensation för punktskatt, samt beslut om beskattning vid oegentlighet, har meddelats. Ett beslut meddelas när det expedieras eller får sin slutliga form på något annat sätt.

Även *sjunde punkten* i *första stycket* ändras på så sätt att en hänvisning införs till den nya åttonde punkten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.1 och 4.2.

7.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

34 a §

I *tredje stycket* görs en hänvisning till 3 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Hänvisningen innebär att bestämmelsen om vad som avses vara beskattningsår är tillämplig på punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet. Bestämmelsen innebär att det är möjligt att bestämma vad som avses med beskattningsår vid omprövning och överklagande av beslut om beskattning vid oegentlighet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.

7.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

34 a §

I *tredje stycket* görs en hänvisning till 3 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Hänvisningen innebär att bestämmelsen om vad som avses vara beskattningsår är tillämplig på punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet. Bestämmelsen innebär att det är möjligt att bestämma vad som avses med beskattningsår vid omprövning och överklagande av beslut om beskattning vid oegentlighet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.

7.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

6 kap.

1 a §

I *tredje stycket* görs en hänvisning till 3 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Hänvisningen innebär att bestämmelsen om vad som avses vara beskattningsår är tillämplig på punktskatt enligt beslut om beskattning vid oegentlighet. Bestämmelsen innebär att det är möjligt att bestämma vad som avses med beskattningsår vid omprövning och överklagande av beslut om beskattning vid oegentlighet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.