

# Lagrådsremiss

## Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 september 2007.

*Anders Borg*

*Eva Posjnov*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Lagrådsremissen innehåller förslag till regler om en förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt till tre kalendermånader för mindre företag. Reglerna syftar till att förbättra likviditeten och minska den administrativa bördan för dessa företag.

Det föreslås att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara tre kalendermånader för den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor. Skatteverket ska dock besluta att redovisningsperioden för dessa mindre företag ska omfatta en kalendermånad om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Om företagen önskar ska de alltså ha möjlighet att kunna fortsätta redovisa mervärdesskatten på samma vis som i dag.

Det föreslås bl.a. också regler om hur övergången mellan redovisningsperioder som omfattar tre respektive en kalendermånad ska hanteras. Vidare regleras i vilka fall en ny redovisningsperiod ska tillämpas omedelbart.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008.

# Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	10
4	Bakgrund .....	10
4.1	Administrativ börda och mervärdesskatt.....	10
4.1.1	Skatteverkets rapport.....	11
4.1.2	NUTEK:s rapport.....	12
4.2	Internationell jämförelse .....	12
5	Gällande rätt .....	14
5.1	Svensk rätt.....	14
5.1.1	Inledning .....	14
5.1.2	Redovisning i skattedeklaration m.m. ....	14
5.1.3	Redovisning i självdeklaration m.m. ....	15
5.2	EG-rätt .....	15
6	Överväganden.....	16
6.1	Behovet av en ändrad redovisningsperiod för mervärdesskatt .....	16
6.2	Ändringar i skattebetalningslagen.....	18
6.2.1	En redovisningsperiod om tre månader för mervärdesskatt i visst fall.....	18
6.2.2	Ändringar i redovisningsperiodens längd efter Skatteverkets beslut m.m. ....	21
6.2.3	Tidpunkten för tillämplighet av en ny redovisningsperiod – huvudregeln m.m.....	24
6.2.4	Omedelbar tillämplighet av ny redovisningsperiod .....	26
6.2.5	Lämmandet av skattedeklaration.....	28
6.2.6	Skattskyldiga med en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad .....	30
6.2.7	Skönsbeskattning enligt schablon .....	31
6.2.8	Skattetillägg .....	32
7	Konsekvenser och ikraftträdande.....	33
7.1	Konsekvenser för företagen m.m. ....	33
7.2	Offentligfinansiella effekter .....	35
7.3	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser .....	37
8	Författningskommentar.....	38
8.1	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	38
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt.....	43
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	44
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna .....	48

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

## 2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 10 kap. 18, 22 a och 23 §§, 11 kap. 19 § samt 15 kap. 4 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fyra nya paragrafer, 10 kap. 14 a–14 d §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **10 kap.**

#### *14 a §*

*För en sådan mervärdes-skattskyldig som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor, ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara tre kalendermånader.*

*Första stycket gäller även den som ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5, om redovisningen inte ska ske enligt 31 §.*

#### *14 b §*

*Skatteverket ska besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för tre*

*1. om den skattskyldige begär det, eller*

*2. om det finns särskilda skäl.*

*Ett beslut enligt första stycket 1 ska gälla minst tjugofyra på varandra följande redovisningsperioder, om inte särskilda skäl talar emot det. Ett beslut enligt första stycket 2 gäller till dess Skatteverket beslutar annat.*

#### 14 c §

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en kalendermånad i stället för tre eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja tillämpas efter utgången av det kalenderkvartal då de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade eller beslut enligt 14 b § första stycket fattades.

Om omständigheterna talar för det, får Skatteverket dock besluta att den nya redovisningsperioden ska börja tillämpas ett kalenderkvartal senare än vad som anges i första stycket.

#### 14 d §

Utan hinder av 14 c § ska en ny redovisningsperiod tillämpas omedelbart, om beslut har fattats enligt

1. 14 b § första stycket 2, eller
2. 14 b § första stycket 1 och det finns särskilda skäl.

#### Nuvarande lydelse

#### 18 §<sup>1</sup>

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt *skall*, om inte annat följer av 19–24 §§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning.

---

<i>Deklaration som <u>skall</u> ha kommit in till Skatteverket senast</i>	<i><u>skall</u> avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden</i>	<i><u>samt mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden</u></i>
---	--	---

---

12 februari	januari	december
12 mars	februari	januari
12 april	mars	februari
12 maj	april	mars
12 juni	maj	april
12 juli	juni	maj
17 augusti	juli	juni
12 september	augusti	juli
12 oktober	september	augusti

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:664.

12 november	oktober	september
12 december	november	oktober
17 januari	december	november

Skatteverket skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas enligt första stycket skall redovisas enligt bestämmelserna i 19 § om den skattskyldige begär det. Beslutet skall, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder.

Föreslagen lydelse

18 §

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt eller som ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 ska, om inte annat följer av 19–24 §§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning.

<i>Deklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>	<i>ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden.</i>	<i>punktskatt för redovisningsperioden</i>	<i>och mervärdesskatt för redovisningsperioden</i>
12 februari	januari	december	oktober–december
12 mars	februari	januari	
12 april	mars	februari	
12 maj	april	mars	januari–mars
12 juni	maj	april	
12 juli	juni	maj	
17 augusti	juli	juni	april–juni
12 september	augusti	juli	
12 oktober	september	augusti	
12 november	oktober	september	juli–september
12 december	november	oktober	
17 januari	december	november	

Om Skatteverket har beslutat enligt 14 b § första stycket att redovisningsperioden ska omfatta en kalendermånad, ska mervärdesskatten redovisas enligt reglerna för punktskatt i första stycket.

Skatteverket ska besluta att mervärdesskatt som annars ska redovisas enligt reglerna för punktskatt i första stycket ska redovisas enligt bestämmelserna i 19 § om den skattskyldige begär det. Beslutet ska, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder.

Om tidpunkten för lämnandet av en skattedeklaration redan har passerats när beslut enligt 14 b § första stycket 2 eller 14 d § 2 fattas, ska den skattskyldige lämna deklARATIONEN senast när deklARATIONEN för nästa redovisningsperiod ska lämnas.

## 22 a §<sup>2</sup>

En skattskyldig som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad *skall* redovisa skatten i en skattedeclaration som *skall* ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklARATIONEN i stället *skall* ha kommit in senast den 17.

En *annan* skattskyldig *än den som anges i 14 a §*, som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad, *ska* redovisa skatten i en skattedeclaration som *ska* ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklARATIONEN i stället *ska* ha kommit in senast den 17.

## 23 §<sup>3</sup>

Kommuner och landsting *skall* alltid lämna skattedeclaration enligt uppställningen i 18 § första stycket, utom i januari och augusti, då deklARATIONEN i stället *skall* ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden.

Kommuner och landsting *ska* alltid lämna skattedeclaration enligt uppställningen i 18 § första stycket, utom i januari och augusti, då deklARATIONEN i stället *ska* ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden. *Dessutom ska mervärdesskatten redovisas enligt reglerna för punktskatt i 18 § första stycket.*

Vad som sägs i 20 § gäller inte kommuner och landsting.

## 11 kap.

### 19 §<sup>4</sup>

Av 21 kap. följer att beslut om skatt kan omprövas av Skatteverket.

Vid en omprövning *skall* skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt, *skall* skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (skönsbeskattning). *Därvid får, om inte omständigheterna talar för något annat, varje skatt som enligt 18 § har bestämts till noll kronor bestämmas till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisnings-*

Vid en omprövning *ska* skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt, *ska* skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (skönsbeskattning). *Om inte omständigheterna talar för något annat, får varje skatt som enligt 18 § har bestämts till noll kronor bestämmas till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna*

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:664.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:664.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:664.

perioderna. I detta fall skall dock beslut rörande mervärdesskatt eller punktskatt kvarstå, om endast överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt till den skattskyldiges fördel har bestämts för de tre perioderna.

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

*(skönsbeskattning enligt schablon)*. Om den period som gäller för den skattskyldige har en annan längd än en föregående, ska beloppet som bestämts för den perioden multipliceras med en faktor som motsvarar förhållandet mellan den gällande och den föregående periodens längd i antal månader. Vid skönsbeskattning enligt schablon ska dock beslut rörande mervärdesskatt eller punktskatt kvarstå, om endast överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt till den skattskyldiges fördel har bestämts för de tre perioderna.

*Bestämmelserna* i andra stycket tredje och fjärde meningarna gäller inte i fråga om skatt som har redovisats i en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a §.

## 15 kap.

### 4 §<sup>5</sup>

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

Skattetillägget *skall* beräknas efter 5 % när Skatteverket har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för verket och som har varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret.

Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, *skall* skattetillägget beräknas efter 2 %, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att

Skattetillägget *ska* beräknas efter 5 % när Skatteverket har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för verket och som har varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret.

Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, *ska* skattetillägget beräknas efter 2 %, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst tre månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2004:127.



hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader efter den som beloppet borde ha hänförs till samt efter 5 % i övriga fall.

hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader efter den som beloppet borde ha hänförs till samt efter 5 % i övriga fall.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
  3. Om den skattskyldige inkommit till Skatteverket med en begäran enligt 10 kap. 14 b § första stycket 1 senast den 10 december 2007, ska redovisningsperioden om en kalendermånad tillämpas från och med den 1 januari 2008.

### 3 Ärendet och dess beredning

Regeringen anger i 2007 års ekonomiska vårproposition (2006/07:100, s. 43) att redovisningsperioden för mindre företag bör förlängas från en till tre månader. I Finansdepartementet har det utarbetats en promemoria, Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt (dnr Fi2007/4944), med ett förslag i denna fråga.

Promemorian har remissbehandlats. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2007/4944). Regeringen föreslår utöver promemorians förslag vissa ändringar i skattebetalningslagens (1997:483, SBL) regler om skönsbeskattning enligt schablon (11 kap. 19 § SBL) och beräkningen av skattetilägget vid s.k. periodiseringsfel (15 kap. 4 § SBL). Ändringarna, som i det förstnämnda fallet har sin grund i Skatteverkets remissynpunkter, har beretts med verket under hand. Till denna lagrådsremiss fogas en sammanfattning av promemorian som *bilaga 1*, promemorians lagförslag som *bilaga 2* och en förteckning över remissinstanserna som *bilaga 3*.

### 4 Bakgrund

#### 4.1 Administrativ börda och mervärdesskatt

Skatteverket och Verket för näringslivsutveckling (NUTEK) har utrett vilka kostnader mervärdesskattesystemet orsakar företagen. Som framgår nedan skiljer verkens uppskattningar av dessa kostnader sig markant åt (6,3 miljarder kronor kontra 2,8 miljarder kronor). Detta beror på de metoder och avgränsningar som använts i de två studierna för att beräkna kostnaderna. Skatteverkets uppskattning avser faktiska kostnader för det totala fullgörandet av mervärdesskattens hantering enligt uppgifter från en enkätundersökning. NUTEK:s studie är inriktad på företagens aktiviteter för att fakturera, bokföra och redovisa mervärdesskatt, och uppskattar kostnaderna för dessa, för vad som kan betecknas som normal-effektiva företag. Om Skatteverkets uppskattningar begränsas på sistnämnda vis beräknas kostnaderna, enligt verket, till 3,9 miljarder kronor.

Både Skatteverket och NUTEK finner bl.a. att längden på redovisningsperioderna för mervärdesskatt har stor betydelse för den administrativa bördan. Skatteverket påpekar även att redovisningsperiodens längd kan påverka ett företags likviditet. Skatteverket konstaterar också att kostnaderna till helt övervägande del belastar mindre företag. Sammanfattningar av båda verkens rapporter återges nedan som en allmän bakgrund.

#### 4.1.1 Skatteverkets rapport

Skatteverket har i rapporten Krånglig moms – en företagsbroms? (rapport 2006:3) undersökt företagens fullgörandekostnader (kostnader i tid och pengar) för hanteringen av mervärdesskatten. Enligt rapporten uppgår kostnaderna totalt till 6,3 miljarder kronor år 2005. Företag med 0–4 anställda står för 73 procent av dessa, vilket motsvarar ca 4,5 miljarder kronor. För företag med fler än 500 anställda uppgår kostnaderna till ca 270 miljoner kronor eller ca 4 procent av de totala fullgörandekostnaderna.

De totala fullgörandekostnaderna för mervärdesskatt motsvarar cirka 3 procent av inkomsterna från skatten. Med ett sådant perspektiv uppskattar Skatteverket att fullgörandekostnaderna har ökat med 20 procent sedan man senast undersökte dem 1993. I kronor har kostnaderna, i den del de inte beror på att det finns fler företag i dag än 1993, reellt sett ökat med 0,8 miljarder eller 17 procent. En viktig faktor bakom kostnadsutvecklingen är att det mervärdesskatterättsliga regelverket har blivit mer komplicerat. Bland annat har skattesatsstrukturen förändrats och redovisningsperioderna blivit fler och kortare. Dessutom har ett antal EG-relaterade bestämmelser införts i det svenska regelverket.

Under samma tidsperiod har förbättrade redovisningsprogram m.m. utvecklats. Dessa har i hög grad underlättat hanteringen av skattereglerna och därigenom åtminstone delvis kompenserat för reglernas ökade komplexitet. Det har blivit kostnadseffektivt för allt mindre företag att hantera mervärdesskatten med teknikens hjälp.

Det finns dock en gräns i företagsstorlek för när det inte längre är lönsamt att investera i ny teknik eller där det saknas tid eller kunskaper att lära sig tekniken. För sådana mindre företag har regelverkets ökade komplexitet medfört en tyngre mervärdesskattehantering. Detta förhållande bör också beaktas i ljuset av att näringsstrukturen utvecklas mot allt fler mindre företag. Av företagen sköter 50 procent, i regel större företag, hela hanteringen av mervärdesskatten internt, medan 45 procent använder extern hjälp. Enligt Skatteverket har fullgörandekostnadsökningen helt och hållet drabbat de allra minsta företagen.

Mervärdesskattesystemet påverkar också företagens likviditet. Påverkan kan innebära såväl en positiv som negativ ränteeffekt. Detta beroende på när företaget får betalt av sina kunder i förhållande till när de själva ska betala in mervärdesskatten. Det beror även på om nettot av mervärdesskatten är positivt eller inte.

Mervärdesskattesystemet är tänkt att vara anpassat till de betalningstider som normalt råder i affärlivet. Det finns emellertid uppgifter om att allt fler företag numera får betala in mervärdesskatten till staten innan de själva har fått betalt från kunderna. När Skatteverket frågade ett representativt urval av företag framkom att 40 procent av dessa någon gång fått betala in skatten innan de själva hade fått betalt av kunden. För 8 procent av företagen rörde det sig om en betydande del av omsättningen samtidigt som orsaken helt eller delvis var att kunderna utnyttjade sin maktposition.

#### 4.1.2 NUTEK:s rapport

NUTEK redovisar i rapporten, Mätning av företagens administrativa börda – Underlagsrapport: Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med StandardKostnadsModellen (Infonr 036-2004; reviderad 2007, R 2007:17), en uppskattning av den administrativa bördan för företagen av de mervärdesskatterättsliga reglerna. Med administrativ börda avses företagens kostnader för att upprätta, lagra och överföra information eller uppgifter som föranletts av krav i lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter eller anvisningar i allmänna råd. Studien avser år 2002 och omfattar de 842 923 företag som redovisade mervärdesskatt för det året.

NUTEK uppskattar den administrativa bördan till totalt cirka 2,8 miljarder kronor. Verket konstaterar att kostnaden per anställd är betydligt högre för små företag än stora. Vidare anges att den genomsnittliga kostnaden för en anställd värderas till 555 kronor i Sverige. EG-rätten, i olika former, sägs generera 89 procent av den administrativa bördan och rent nationella regler återstoden.

Rapporten urskiljar de regler som totalt sett skapar störst administrativ börda. En sådan regel är att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ska styrkas med faktura. Andra regler är de som medför att en faktura måste ange olika mervärdesskattebelopp i vissa situationer, eftersom det finns fler skattesatser än en. Ytterligare regler är de som avser avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid så kallad blandad verksamhet. Slutligen kan skyldigheten att lämna skattedeklaration och betalandet av mervärdesskatten nämnas.

#### 4.2 Internationell jämförelse

Flera europeiska länder har redovisning av mervärdesskatten per månad, varannan månad eller kvartalsvis. I flera länder kan riktigt små företag, precis som i Sverige, redovisa skatten årligen. Tabellen på nästa sida visar en översikt av redovisningsperioder m.m. i vissa europeiska länder.

**Tabell 2.1 Översikt av redovisningsperiodernas längd m.m. i vissa europeiska länder**

Land	Omsättnings-skikt	Redovisnings-period	Betalning (ungefärligt antal dagar efter redovisnings-periodens slut)
<b>Danmark</b>	< 1 mn DKR	Halvår (kan välja månad. Bindande i två år)	60
	1–15 mn DKR	Kvartal (kan välja månad. Bindande i två år)	40
	> 15 mn DKR	Månad	25
<b>Finland</b>	Alla	Månad	45
<b>Frankrike</b>	≤ 763 000 € (vissa branscher ≤ 230 000 €)	År (kan välja månad)	Fyra preliminära inbetalningar
	> 763 000 € (vissa branscher > 230 000 €), men utgående skatt ≤ 4 000 €	Kvartal	24
	> 763 000 € (vissa branscher > 230 000 €) och utgående skatt > 4 000 €)	Månad	24
<b>Nederländerna</b>		Kvartal huvudregel	30
	Max. 2 000 € i årlig utgående skatt	År (efter ansökan)	90
		Månad (efter ansökan)	30
<b>Norge</b>	Alla	Två månader	40
<b>Storbritannien</b>	Alla	Kvartal huvudregeln	30
	< 1 350 000 £	År (efter ansökan)	Nio preliminära inbetalningar och en slutlig betalning
<b>Tyskland</b>		Kvartal huvudregeln	10
	> 6 100 € i årlig utgående skatt	Månad	10

Källa: International Bureau of Fiscal Documentation.

## 5 Gällande rätt

### 5.1 Svensk rätt

#### 5.1.1 Inledning

För den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) finns regler om skyldigheten att lämna skattedeklaration, tidpunkten för lämnandet av denna och redovisningsperioden i 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). I vissa fall får skatten redovisas i självdeklarationen enligt bestämmelserna i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Betalningen av mervärdesskatt regleras i 16 kap. SBL.

Det följande är en översikt av de centrala reglerna, varför bl.a. redovisning i särskild skattedeklaration (10 kap. 32 § SBL) eller e-handelsdeklaration (10 a kap. 8 § SBL) inte berörs.

#### 5.1.2 Redovisning i skattedeklaration m.m.

En skattedeklaration ska som huvudregel lämnas för varje redovisningsperiod (10 kap. 13 § SBL). Skatteverket ska besluta att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. 31 § SBL ska redovisas i en skattedeklaration om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl (10 kap. 11 § SBL). Ett sådant beslut ska gälla hela beskattningsår och minst två på varandra följande beskattningsår.

Redovisningsperioden omfattar normalt en kalendermånad (10 kap. 14 § SBL). För en sådan mervärdesskattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration samt för handelsbolag, får emellertid Skatteverket enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett helt beskattningsår. Detta gäller dock endast om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor.

I 10 kap. 18 och 19 §§ SBL regleras när en skattedeklaration ska lämnas. Enligt huvudregeln ska en mervärdesskattskyldig normalt lämna skattedeklarationen senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut. Om denne ska redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor ska dock skattedeklarationen i regel lämnas senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens slut.

Enligt 16 kap. 4 § SBL ska mervärdesskatt ha betalats senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 18, 19 eller 22 a § samma lag. Annorlunda uttryckt ska skatten som regel vara betald senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut respektive senast den 26 i månaden efter periodens slut. Om den skattskyldige redovisar mervärdesskatten i en skattedeklaration en gång per år, i stället för varje månad, ska skatten normalt betalas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

### 5.1.3 Redovisning i självdeklaration m.m.

I 10 kap. 31 § SBL föreskrivs att den som bedriver verksamhet, där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor, och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt LSK och som inte är handelsbolag eller grupphuvudman, som huvudregel ska redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen.

Redovisningsperioden för mervärdesskatt som ska redovisas i en självdeklaration utgörs av det beskattningsår som deklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning (10 kap. 16 § SBL).

En självdeklaration ska enligt huvudregeln lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret (4 kap. 5 § LSK).

Mervärdesskatt som redovisas i en självdeklaration omfattas av det grundläggande beslut om slutlig skatt som Skatteverket fattar varje år för en skattskyldig (11 kap. 9 och 10 §§ SBL). Mervärdesskatten ska i detta fall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar gått från dagen för det grundläggande beslutet (16 kap. 6 § SBL). Detsamma gäller i fråga om omprövningsbeslut. Med förfallodag avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Preliminär skatt för en skattskyldig ska betalas för inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret (4 kap. 1 § SBL). Hur den preliminära skatten ska beräknas framgår av 6 och 7 kap. SBL (F-skatt respektive särskild A-skatt). Enligt huvudregeln ska F-skatt och särskild A-skatt ha betalats senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti dock senast den 17 (16 kap. 5 § SBL).

## 5.2 EG-rätt

I artiklarna 250 och 251 i mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112) stadgas att varje beskattningsbar person ska inge en mervärdesskattedeklaration och vad deklarationen ska innehålla för uppgifter.

Beskattningsperioden får enligt sagda direktiv vara en, två eller tre månader (artikel 252). En medlemsstat i EG får dock fastställa andra tidsperioder, så länge dessa inte överstiger ett år.

Mervärdesskattedeklarationen ska lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd period, som dock inte får vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod (artikel 252 i mervärdesskattedirektivet). Härutöver gäller att Sverige, enligt artikel 253 i samma direktiv, får tillämpa ett förenklat förfarande för små och medelstora företag enligt vilket mervärdesskattedeklarationen för beskattningsbara personer med enbart inhemska beskattningsbara transaktioner får lämnas inom tre månader efter utgången av beskattningsåret för direkt beskattning.

Enligt artikel 206 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt betala nettobeloppet

av denna skatt när den mervärdesskattedeclaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.

## 6 Överväganden

### 6.1 Behovet av en ändrad redovisningsperiod för mervärdesskatt

**Regeringens bedömning:** En förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt bör införas för mindre företag.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Sveriges Exportråd, Konkurrensverket, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Finansbolagens förening och Sveriges Byggindustrier* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* är i huvudsak positivt till förslaget. *Företagarna* välkomnar förslaget och är mycket nöjda med den längre redovisningsperioden. *Lantbrukarnas riksförbund (LRF)* är positivt till förslaget. LRF påpekar dock att reglerna om löpande redovisning inte ändras, varför minskningen av den administrativa bördan inte ska övervärderas. *Näringslivets regelnämnd* finner det positivt att regeringen vidtar åtgärder som syftar till att förenkla mervärdesskattehanteringen. *Näringslivets Skattedelegation*, varigenom remissinstanserna *Fastighetsägarna i Sverige, Svenska Handelskammarförbundet* och *Svenskt Näringsliv* yttrar sig, välkomnar den föreslagna förlängningen av redovisningsperioden från en till tre månader och anser att förslaget i stort kommer att leda till förenklingar. *Kammarrätten i Stockholm* anser att förslagets negativa effekter avseende kontroll och bekämpning av mervärdesskattebedrägerier bör analyseras ytterligare i lagstiftningsärendet. I övrigt har kammarrätten inte något att erinra mot förslaget. *Länsrätten i Stockholms län* har, utifrån de intressen domstolen har att bevaka, ingenting att erinra mot förslagen i promemorian. *Kommerskollegium* har inte heller något att erinra mot förslaget och anser att det tar vederbörlig hänsyn till de EG-rättsliga bestämmelserna på området. *Bokföringsnämnden (BFN)* har inget att invända mot förslaget. BFN noterar emellertid att förenklingseffekterna av en förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt motverkas av dagens krav på att redovisningen måste skötas med maximalt en månads eftersläpning. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* finner att förslaget kan innehålla fördelar, men att det också innehåller risker och överskattade administrativa besparingar. SRF menar att förslaget kan försämra efterlevnaden av bokföringslagen och att den administrativa vinsten inte bör sökas inom ramen för periodicitet av fullgörandet, utan i stället genom att förenkla kraven på redovisningens form. Vidare anför SRF, i likhet med *FAR SRS*, att småföretagen kan bygga upp en större mervärdesskatteskuld under tre månader och därmed, vid bristande planering, få större likviditetsproblem än med dagens system. *Ekobrottsmyndigheten* ställer sig tveksam till förslaget och anser bl.a. att det finns risk att näringsidkaren



inte kommer att upprätta sin bokföring i rätt tid, utan först i samband med att mervärdesskatt ska redovisas. *Företagarförbundet* finner inte förslaget tillfyllest, eftersom det inte gottgör småföretagarna för konsekvenserna av 1990-talets saneringspolitik. *Statistiska centralbyrån (SCB)* avstyrker förslaget mot bakgrund av de försämringar det innebär för statistiken. Även *FAR SRS* avstyrker förslaget. Enligt *FAR SRS* medför förslaget inga reella förenklingar för företagen, eftersom det inte till någon del påverkar vare sig den löpande bokföringen eller kravet på underlag för bokföringen och avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten. *FAR SRS* anser också att förslaget uppmuntrar företagen att, i strid med bokföringslagen, sköta bokföringen kvartalsvis i stället för månadsvis.

**Skälen för regeringens bedömning:** Små och medelstora företag har fått en allt större betydelse för sysselsättningen i Sverige under den senaste 10-årsperioden. Regeringen framhåller i 2007 års ekonomiska vårproposition att den pågående strukturomvandlingen ställer höga krav på en politik som skapar goda förutsättningar för såväl tillkomsten av nya företag som för små och medelstora företags möjligheter att växa (prop. 2006/07:100, s. 36 f.). Det är också allmänt sett angeläget att stimulera företagandet och näringslivet. En sådan politik innebär ett antal skatteåtgärder, bl.a. på mervärdesskatteområdet.

Såväl Skatteverket som NUTEK har uppskattat de administrativa kostnaderna som det mervärdesskatterättsliga regelverket orsakar företagen och funnit att dessa uppgår till betydande belopp (se avsnitt 4). Skatteverket har även funnit att kostnaderna till helt övervägande del drabbar mindre företag (0–4 anställda).

Bland sådant som gjort regelverket mer komplicerat och därmed dyrare att hantera nämner Skatteverket att redovisningsperioderna för mervärdesskatt har blivit fler och kortare. NUTEK uppger bl.a. att företagen finner skyldigheten att lämna skattedeklarationerna vara en av de regler som skapar störst administrativ börda. Båda verken menar således, om än uttryckt på olika vis, att redovisningsperiodernas längd har stor betydelse för den administrativa bördan. Olika näringslivsorganisationer har i andra sammanhang gett uttryck för liknande uppfattningar.

Skatteverket har även påpekat att mervärdesskattesystemet i vissa situationer kan påverka företagens likviditet negativt och att så också synes ske allt oftare. Det förekommer uppgifter om att allt fler företag numera får betala in mervärdesskatten innan de själva har fått betalt från kunderna. Redovisningsperiodens längd får därmed betydelse i ytterligare ett avseende.

Mot denna bakgrund har regeringen konstaterat att den i dag normala redovisningsperioden för mervärdesskatt – en månad – kan innebära en ansträngd likviditetssituation för de mindre företagen och kan också medföra förhållandevis höga hanteringskostnader. Regeringen har därför uttalat att redovisningsperioden för mervärdesskatt, för företag med en omsättning som uppgår till högst 40 miljoner kronor per år, bör förlängas till tre månader (prop. 2006/07:100, s. 43).

*SCB* påpekar att förslaget innebär försämringar för statistiken. Regeringen återkommer till *SCB*:s synpunkter i avsnitt 7.

*Ekobrottsmyndigheten, LRF, BFN, SRF* och *FAR SRS* anför olika åsikter avseende förslagens förhållande till regelverket om bokföring. I

huvudsak hävdas dels att förenklingseffekterna av en förlängd redovisningsperiod motverkas eller helt neutraliseras av dagens krav på att redovisningen måste skötas med maximalt en månads eftersläpning, dels att förslaget kan komma att uppmuntra företagen att sköta bokföringen kvartalsvis i stället för månadsvis.

Regeringen konstaterar att bl.a. statliga verk och näringslivsorganisationer anser att en förlängd redovisningsperiod innebär en administrativ lättnad för de mindre företagen. Att bokföringsreglerna i sig kan utgöra en administrativ börda förändrar inte detta förhållande. Även om det finns samband mellan bokföring och redovisning så utgör de likväl skilda förfaranden. Minskningar av den administrativa bördan kan med andra ord ske i respektive förfarande, trots att ytterligare sådana vinster kan stå att finna i en ökad samordning av regelverken. I sammanhanget kan dessutom upplysningsvis nämnas att regeringen har tillsatt en utredning om ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna m.m. (dir. 2007:78). I uppdraget ingår att överväga om Sverige i större utsträckning än hittills bör utnyttja de möjligheter till lättnader och undantag för små och medelstora företag som EG:s redovisningsdirektiv erbjuder.

Regeringen konstaterar vidare att de skyldigheter som följer av regelverket för bokföring gäller oberoende av vad som föreslås i detta lagstiftningsärende. Det förhållandet att vissa företag möjligen kan komma att ignorera dessa skyldigheter är därför inte något som talar mot regeringens förslag.

*SRF* och *FAR SRS* anför att en förlängd redovisningsperiod, i kombination med bristande planering hos ett företag, kan orsaka likviditetsproblem genom att större skatteinbetalningar följer av längre perioder. Mot denna bakgrund menar de att dagens system med fler inbetalningar kan vara att föredra.

Regeringen ifrågasätter inte att det kan finnas likviditetsaspekter av det slag som anges i föregående stycke. De likviditetsvinster och minskningar av den administrativa bördan för de mindre företagen som ligger till grund för regeringens förslag får dock, bl.a. mot bakgrund av att flera näringslivsorganisationer är positiva till förslaget, anses väga tyngre än dessa aspekter. Den förlängda redovisningsperioden bör således införas.

## 6.2 Ändringar i skattebetalningslagen

### 6.2.1 En redovisningsperiod om tre månader för mervärdesskatt i visst fall

**Regeringens förslag:** Redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara tre kalendermånader för den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor. Detsamma gäller den som ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483), om redovisningen inte ska ske i självdeklaration enligt 10 kap. 31 § samma lag.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock inte någon hänvisning till 10 kap. 32 § SBL i den föreslagna 14 a § andra stycket samma lag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* förordar att begreppet ”beräknas” ersätts med det mer neutrala begreppet ”kan antas”. Skatteverket anför att begreppet bygger på att det är företagaren som har att beräkna verksamhetens omfattning och att verket har svårt att bemöta sådana uppgifter. Enligt verket bör beräkningarna i stället ske med utgångspunkt i vad som kan antas utifrån omsättningen för förfluten tid. Motsvarande ändring bör, enligt verket, ske i 10 kap. 15, 16 a, 19 och 31 §§ SBL. *FAR SRS* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, varigenom remissinstanserna *Fastighetsägarna i Sverige*, *Svenska Handelskammarförbundet* och *Svenskt Näringsliv* yttrar sig, anför att förslaget medför ett ökat avstämningsarbete vid bokslutsarbete, samt utökade granskningsinsatser i samband med revisionen då det inte finns någon skattedeklaration att stämma av redovisningen mot, för bolag som har brutet räkenskapsår per den 30 april eller 31 augusti. Organisationerna bedömer att detta medför fördyringar för företagen. NSD nämner vidare att endast en mindre del av småföretagen har EG-handel, varför det eventuella problemet med skattemyndigheternas avstämning med kvartalsredovisningen för EG-handel måste väga lättare än de problem som kommer att möta samtliga företag med april- och augustibokslut, vare sig de har EG-handel eller inte.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt 2007 års ekonomiska vårproposition bör en längre redovisningsperiod för mervärdesskatt gälla för mindre företag (prop. 2006/07:100, s. 43). I samma proposition definieras ett sådant företag som ett som har en omsättning som uppgår till högst 40 miljoner kronor per år.

Bedömningen av om 40-miljonersgränsen överskrids eller inte bör utgå från företagets beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret. I annat fall skulle t.ex. ett företag som under beskattningsåret importerar varor för 20 miljoner kronor till sin produktion och som säljer varor för mer än 20 miljoner kronor i Sverige överskrida gränsen. Ett motsvarande företag som enbart agerar i Sverige skulle kunna ha en försäljning om 40 miljoner kronor, utan att överskrida gränsen.

*Skatteverket* förordar att förslagets begrepp ”beräknas” ersätts med begreppet ”kan antas” och föreslår även att ett sådant utbyte sker i vissa gällande bestämmelser i SBL. Bland annat mot bakgrund av att verkets förslag avser flera bestämmelser i SBL, finner regeringen att denna fråga går utöver detta lagstiftningsärendes ramar. Frågan bör därför i stället hanteras av Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10).

Även om bedömningen av vilka som ska omfattas av den förlängda redovisningsperioden för mervärdesskatt bör utgå från företagets beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, krävs ytterligare överväganden. Det bör beaktas att det i dag finns mindre företag, som utan att vara skattskyldiga för mervärdesskatt, lämnar skattedeklaration enligt 10 kap. 18 § SBL. Det gäller den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt, men som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt respektive har omsättning eller gör förvärv eller överföring till eller från ett annat EG-land (3 kap. 1 § 4 och 5 samt 10 kap. 9 § 7 SBL, jfr prop. 2001/02:28, s. 67). Även dessa företag bör om-

fattas av tremånadersperioden. I promemorian angavs dock att de som redovisar mervärdesskatt i självdeklaration eller särskild skattedeclaration (10 kap. 31 och 32 §§ SBL) bör få fortsätta med det och därför måste undantas från tillämpningsområdet. Hänvisningen till 10 kap. 32 § SBL är emellertid överflödigt. I den paragrafen stadgas nämligen när en särskild skattedeclaration senast ska lämnas in efter varje förvärv av där angivet slag. Denna konstruktion, med redovisning varje gång en viss händelse har inträffat, utesluter per definition att 10 kap. 32 § SBL kan omfattas av den föreslagna bestämmelsen som reglerar en redovisningsperiod. Den särskilda skattedeclarationen behöver följaktligen inte undantas från tillämpningsområdet. Undantaget för 10 kap. 31 § SBL bör dock kvarstå oförändrat, eftersom den som registrerats enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 SBL kan redovisa i självdeklaration (jfr 10 kap. 9 § 7 SBL).

Den som bedriver EG-handel ska lämna vissa uppgifter i en periodisk sammanställning (10 kap. 33 § SBL). Dessa uppgifter används vid kontrollen av EG-handeln. Av 10 kap. 35 § SBL framgår att den periodiska sammanställningen ska lämnas för varje kalenderkvartal. I praktisk tillämpning har detta inneburit att kvartalsredovisningen av den periodiska sammanställningen är kalenderårsbunden. I ett tidigare lagstiftningsärende uppmärksammades att redovisningsperioden för mervärdesskatten bör vara förenlig med kvartalsredovisningen av den periodiska sammanställningen (jfr prop. 1994/95:57, s. 89). Om redovisningsperioden för skatten ska vara längre än en månad är följaktligen tre, men inte två, månader en lämplig tidrymd. De två kvartalsvisa redovisningarna kommer därmed att överensstämma.

Ett vanligt led i Skatteverkets kontrollverksamhet är en jämförelse mellan uppgifterna i den särskilda självdeklarationen och de skattedeclarationer som ett företag lämnar under ett år. Exempelvis bedöms mervärdesskatteskuld och mervärdesskattefordran i det standardiserade räkenskapsutdraget, som lämnas som en del av självdeklarationen, i förhållande till den mervärdesskatt som redovisats i skattedeclarationerna. Skatteverkets kontrollverksamhet underlättas givetvis om självdeklarationen och skattedeclarationerna avser samma tid, vilket i dag enkelt kan arrangeras eftersom redovisningsperioden för mervärdesskatt är en månad. Om ett företag har brutet räkenskapsår enligt 3 kap. 1 § tredje stycket eller 2 § bokföringslagen (1999:1078) kommer det med den föreslagna redovisningsperioden på tre månader dock att inträffa situationer där räkenskapsårets slut inte sammanfaller med slutet på något av de kalenderkvartal som skattedeclarationerna avser. Jämförelser mellan uppgifterna i de två deklARATIONSTYPERNA försvåras följaktligen i dessa fall. Samtidigt torde de problem som kan uppstå inte vara större än att de kan övervinnas av Skatteverket med hjälp av de existerande och mer formaliserade kontrollverktygen, dvs. s.k. skrivbordsgranskning, besök och revision.

*FAR SRS* och *NSD* anför att förslaget medför vissa ökade arbetsinsatser och därmed fördyringar för bolag som har brutet räkenskapsår per den 30 april eller 31 augusti då det inte finns någon skattedeclaration att stämma av redovisningen mot. *NSD* nämner vidare att endast en mindre del av småföretagen har EG-handel, varför det eventuella problemet med skattemyndigheternas avstämning med kvartalsredovisningen för EG-handel

måste väga lättare än de problem som kommer att möta samtliga företag med april- och augustibokslut, vare sig de har EG-handel eller inte.

Regeringen inser att förslaget kan orsaka vissa komplikationer för företag med brutet räkenskapsår per den 30 april eller 31 augusti. Utgångspunkten för regleringen bör dock, som anförts ovan, vara att redovisningsperioden om tre kalendermånader och den periodiska sammanställningen ska överensstämma tidsmässigt. Mot denna bakgrund och då de problem som uppkommer för framför allt de mindre företag som inte har EG-handel, så vitt regeringen i nuläget kan bedöma, är av förhållandevis begränsad omfattning bör förslaget kvarstå oförändrat. Om komplikationerna för ett enskilt företag skulle visa sig alltför betungande finns också alternativ i form av månadsredovisning eller en omläggning av räkenskapsåret från brutet till kalenderår.

Det bör slutligen understrykas att de föreslagna reglerna om en redovisningsperiod på tre månader i visst fall inte påverkar de existerande reglerna om redovisning av mervärdesskatt i självdeklaration (10 kap. 31 § SBL). Dessa kvarstår oförändrade. I specialmotiveringen till 14 a § SBL kommenteras bl.a. förhållandet mellan den föreslagna redovisningsperioden om tre kalendermånader och redovisning i självdeklaration, se avsnitt 8.

## 6.2.2 Ändringar i redovisningsperiodens längd efter Skatteverkets beslut m.m.

**Regeringens förslag:** Skatteverket ska besluta att redovisningsperioden ska omfatta en kalendermånad om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl.

Ett beslut på den skattskyldiges begäran ska gälla minst tjugofyra på varandra följande redovisningsperioder, om inte särskilda skäl talar emot det. Ett beslut som föranletts av särskilda skäl gäller till dess Skatteverket beslutar annat.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens utom i det att ett beslut på den skattskyldiges begäran ska gälla minst tjugofyra, i stället för som i promemorian tolv, på varandra följande redovisningsperioder. Dessutom har vissa rent språkliga justeringar gjorts i förhållande till promemorians förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att giltighetstiden för beslut om byte från en redovisningsperiod om tre till en månad ska förlängas till tjugofyra månader. Giltighetstiden bör, enligt verket, korrespondera med 10 kap. 11 § SBL, eftersom redovisningsperiodens längd i båda fallen ändras från att omfatta flera kalendermånader till att endast omfatta en månad. Vidare påpekar verket att 10 kap. 18 § andra stycket SBL infördes för att lösa en lagteknisk konsekvens av att deklaraionsreglerna m.m. överfördes från mervärdesskattelagen till SBL och att motsvarande skäl för en förkortad giltighetstid inte finns i aktuellt fall. Såväl administrativa- som kontrollskäl talar, enligt verket, emot att en skattskyldig ska kunna byta redovisningsperiod en gång per år. Vidare avstyrker Skatteverket regeln om att giltighetstiden ska kunna vara kortare än tolv månader vid förekomsten av särskilda skäl. Verket menar att de ändrade för-

hållanden för den skattskyldige, som utgör särskilda skäl, inte bara skulle aktualiseras t.ex. när en exportverksamhet läggs ned utan även när en stor investering genomförs. Enligt verket torde giltighetstiden för beslutet kunna vara så kort som en månad och i praktiken kunna resultera i flera periodbyten per år och företag, vilket måste anses orimligt med tanke på det administrativa merarbete som periodbyten medför.

**Skälen för regeringens förslag:** De föreslagna reglerna om förlängd redovisningsperiod gynnar företag som ska betala in mervärdesskatt till staten. Företag som regelmässigt ska återfå sådan skatt missgynnas däremot, eftersom de kommer att få tillbaka pengarna senare än i dag. Det kan t.ex. gälla företag som har exportomsättning eller som köper varor som träffas av en hög mervärdesskattesats medan varorna de säljer mervärdesbeskattas till en låg skattesats. Det gäller även alla byggföretag som från och med den 1 juli 2007 tillämpar omvänd skattskyldighet (prop. 2005/06:130, bet. 2005/06:SkU30, rskr. 2005/06:134, i kraft genom SFS 2006:1293). Det kan också tänkas att det finns andra företag som vill kunna ligga kvar i dagens system, t.ex. av enhetsskäl mot bakgrund av att de redovisar punktskatt eller arbetsgivaravgifter på månadsbasis. Om det inte införs en möjlighet för dessa företag att även fortsättningsvis kunna redovisa mervärdesskatten på samma vis som i dag kan t.ex. i vissa fall likviditetsproblem bli följd, särskilt för små företag. En möjlighet för de mindre företagen att välja månadsredovisning bör därför införas.

Om det finns särskilda skäl har Skatteverket i dag möjlighet att besluta att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeklaration (10 kap. 11 § SBL). I prop. 1996/97:100, del 1, s. 568 anges att sådana särskilda skäl t.ex. kan anses finnas då skattemyndigheten, numera Skatteverket, fattat beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal enligt bestämmelserna i 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200). Särskilda skäl föreligger således när Skatteverket av kontrollskäl vill att den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten oftare, dvs. per månad i stället för årsvis. Motsvarande möjlighet till kontrollåtgärder bör finnas i de fall när den föreslagna redovisningsperioden om tre månader är utgångspunkten. En regel bör därför införas som ger Skatteverket rätt att tvinga mindre företag att ha en period om en månad. Det framstår som rimligt att skattedeklarationen i detta fall lämnas på det vis som sådana företag gör i dag, dvs. som regel senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut.

I sammanhanget bör framhållas, att efter ett införande av de föreslagna reglerna, kommer ett företag som huvudregel att redovisa kvartalsvis om Skatteverket av kontrollskäl beslutar att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeklaration (10 kap. 11 § SBL). Verket kan dock, enligt vad som sagts i närmast föregående stycke, genom ytterligare ett beslut tvinga företaget att ha en redovisningsperiod om en kalendermånad. Ett sådant system får anses fördelaktigt för både Skatteverket och företagen, eftersom redovisningens frekvens kan anpassas till olika grader av kontrollbehov.

Även i framtiden bör mindre företag kunna redovisa mervärdesskatten enligt de regler som gäller för större företag enligt 10 kap. 19 § SBL, dvs. tidigare än vad som är normalt för mindre företag. Skatteverket ska efter begäran av den skattskyldige besluta att mervärdesskatten ska redovisas

på det sättet (i dag 10 kap. 18 § andra stycket SBL). I promemorian sades att detta bör gälla såväl om företaget redovisar enligt huvudregeln för mindre företag som om det, efter ett särskilt beslut, normalt ska lämna skattedeklaration senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Den förstnämnda möjligheten, dvs. att kunna gå *direkt* från huvudregeln för mindre företag till de redovisningsregler som gäller för större företag, bör emellertid tas bort mot bakgrund av vad som föreslås i följande stycke. Regeringen återkommer till denna fråga i avsnitt 6.2.5. I övrigt bör vad som sades i promemorian gälla. Således bör ett mindre företag, som efter ett särskilt beslut redovisar månadsvis, på egen begäran få redovisa mervärdesskatten enligt reglerna för större företag. Även i de fall Skatteverket av kontrollskäl beslutat att redovisningen ska ske per månad, bör ett sådant företag på egen begäran, få redovisa på det sättet. En sådan reglering är nämligen till fördel för verkets kontroll, eftersom skattedeklarationen då ska lämnas snabbare än annars.

Om Skatteverket får besluta om en kortare redovisningsperiod än tre kalendermånader för mindre företag uppkommer frågan om hur länge ett sådant beslut bör gälla. För ett beslut som fattats efter den skattskyldiges begäran angavs det i promemorian Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt (dnr Fi2007/4944) att den ena av bestämmelserna i 10 kap. 18 § andra stycket SBL, som avser beslut om byte av redovisningstidpunkt och ett sådant besluts giltighet, framstod som en naturlig förebild. Enligt det lagrummet gäller ett beslut, om inte särskilda skäl talar emot det, minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. *Skatteverket* har invänt häremot och menar bl.a. att såväl administrativa- som kontrollskäl talar för att beslutet bör gälla 24 månader i stället. Mot bakgrund av framför allt strävan att minimera den administrativa bördan för såväl Skatteverket som företagen, finner regeringen, att giltighetstiden i stället bör vara minst 24 på varandra följande redovisningsperioder. I likhet med vad som angavs i promemorian bör detta tolkats som att beslutet gäller tills vidare. Om en giltighetstid anges för beslutet ska den normalt vara minst 24 månader.

*Skatteverket* har avstyrkt promemorians förslag att ett beslut, om ändrad redovisningsperiod till en kalendermånad, skulle kunna ges en giltighetstid som är kortare än tolv månader vid förekomsten av särskilda skäl. Detta eftersom en sådan regel sannolikt orsakar administrativt merarbete. Som skäl härför anger verket i huvudsak att även en större investering torde utgöra särskilda skäl och därmed skulle periodbyten kunna komma att bli förhållandevis frekventa.

Regeringen konstaterar att investeringar överhuvudtaget inte kan anses utgöra sådana ändrade förhållanden som utgör särskilda skäl. I promemorian exemplifieras ändrade förhållanden med att den skattskyldige vid tiden för beslutet om ändrade redovisningstider kan ha haft en stor exportomsättning, men därefter lagt ned den verksamheten. Härav följer att särskilda skäl avser annat än sådant som är del av en pågående verksamhet, t.ex. investeringar. Enligt regeringens mening har några tungt vägande skäl mot en möjlighet till förkortad giltighetstid för ett beslut vid förekomsten av särskilda skäl, eller att dessa bör ha den nyss nämnda innebörden, inte framkommit. Snarare kan betydelsen av en s.k. ventil anses öka om den normala giltighetstiden nu förlängs från tolv till 24 månader. Det bör således finnas en bestämmelse som medger att ett

beslut kan ges en fast giltighetstid som är kortare än 24 månader om det finns särskilda skäl. Det bör också finnas särskilda skäl för att ett beslut som gäller tills vidare ska upphävas inom 24 månader från att det fattades. Om den skattskyldige däremot, när 24 månader gått från beslutstidpunkten, önskar återgå till redovisning var tredje månad krävs inte särskilda skäl för återgången. Beslutet om en redovisningsperiod på en kalendermånad ska i ett sådant fall upphävas på den skattskyldiges begäran. Denne ska därefter i stället redovisa mervärdesskatt var tredje månad enligt huvudregeln. Om ett beslut gäller en bestämd tid förfaller det naturligtvis när tiden är till ända utan ytterligare åtgärd. Den nya redovisningsperioden föreslås börja tillämpas efter utgången av det kalenderkvartalet när beslutet upphävdes eller förföll, se vidare avsnitt 6.2.3.

Administrativa skäl talar sammanfattningsvis emot en möjlighet för de skattskyldiga att, utan särskilda skäl, få byta redovisningsperiod oftare än med två års mellanrum (jfr prop. 1997/98:134, s. 68). Emot en sådan möjlighet talar också att den torde kunna utnyttjas vid skatteundrandragande.

Skatteverket bör, som framgått, även av kontrollskäl få möjlighet att besluta att en skattskyldig, som enligt huvudregeln ska ha en redovisningsperiod om tre kalendermånader, ska redovisa varje månad. I detta fall framstår det som mest ändamålsenligt att ett beslut gäller tills Skatteverket beslutar annat. När ett sådant beslut upphävs återgår den skattskyldige till att ha en redovisningsperiod om tre kalendermånader och den nya redovisningsperioden börjar tillämpas på det sätt som beskrivs i närmast följande avsnitt.

### 6.2.3 Tidpunkten för tillämplighet av en ny redovisningsperiod – huvudregeln m.m.

**Regeringens förslag:** Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en kalendermånad i stället för tre eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja tillämpas efter utgången av det kalenderkvartal då de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade eller beslut att redovisningsperioden ska omfatta en kalendermånad fattades.

Skatteverket får dock, om omständigheterna talar för det, besluta att den nya redovisningsperioden ska tillämpas med början det andra kalenderkvartalet som följer efter kvartalet då förhållandena som ligger till grund för ändringen inträffade.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Den regel som ger Skatteverket möjlighet att i vissa fall flytta fram tillämpningstidpunkten saknar motsvarighet i promemorian. Vissa redaktionella förändringar har också gjorts i förhållande till promemorians förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket*, som i grunden är positivt till förslaget, anser det olyckligt att tidpunkten för tillämplighet av den nya redovisningsperioden har detaljreglerats på ett sådant sätt att regeln blir svårhanterlig från administrativ synpunkt. En uppgift om överskriden beloppsgräns torde verket inte sällan få kännedom om först efter det



kalenderkvartal då förhållandena som ligger till grund för den ändrade redovisningsperioden inträffat. Detta medför i sin tur bl.a. att felaktiga deklarationer måste undanröjas och nya sådana upprättas, att ränteberäkningarna på skattekontot påverkas och att komplikationer uppstår vid omprövningsbeslut. Administrativt merarbete uppstår för både verket och de skattskyldiga.

**Skälen för regeringens förslag:** Redovisningsperiodens längd ska i vissa fall ändras från tre till en månad eller omvänt. Ett företags beskattningsunderlag kan t.ex. förändras så att det beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret i stället för att understiga den gränsen, eller tvärt om. Vidare kan Skatteverket ha beslutat att redovisningsperioden ska vara en månad, ha upphävt ett sådant beslut eller ett sådant beslut kan ha förfallit.

Skatteutskottet har i ett äldre lagstiftningsärende (bet. 1995/96:SkU 11, s. 9 f.) uttalat hur övergången mellan olika redovisningstidpunkter bör hanteras. Uttalandena gäller nu upphävda regler i mervärdesskattelagen. De upphävda reglerna har emellertid en motsvarighet i de gällande 10 kap. 18 och 19 §§ SBL och aktualiserar samma problematik som en övergång mellan redovisningstidpunkterna enligt dessa senare regler medför. Utskottsuttalandena har således fortfarande betydelse vid tolkningen av gällande rätt.

Skatteutskottet instämde i förslaget att bedömningen av om en snabbare redovisning ska ske måste göras inför varje beskattningsår och att bedömningen normalt kommer att gälla för hela året. Man delade också åsikten att det var rimligt att den skattskyldige självmant, utan någon åtgärd från skattemyndighetens sida, skulle tidigarelägga sin redovisning när det sammanlagda beskattningsunderlaget beräknades överstiga den då gällande gränsen 10 miljoner kronor. Samtidigt menade utskottet att detta endast skulle gälla skattskyldiga som vid redovisning för någon av perioderna januari–oktober finner att underlaget beräknas överskrida den sistnämnda gränsen. Om gränsen överskrids under någon av årets sista perioder finns emellertid inte, enligt utskottet, tillräckliga skäl för att tvinga fram en snabbare redovisning under det löpande beskattningsåret. Företaget ska ju normalt sett redovisa på det sättet under det kommande beskattningsåret.

Med reglerna som föreslås i detta lagstiftningsärende uppkommer dock andra problem än de som skatteutskottet berör, eftersom redovisningsperioderna har olika längd. För att bl.a. undvika att två skattedeklarationer ska kunna komma att avse samma tid krävs en reglering av övergången mellan perioderna. Ett enkelt sätt att undvika problem i detta hänseende är att föreskriva att den nya redovisningsperioden ska börja tillämpas efter utgången av det kalenderkvartal när händelsen som orsakade ändringen av perioden inträffade. Detta bör vara huvudregeln för ändrad redovisning när perioderna har olika längd.

*Skatteverket* anför att den föreslagna huvudregeln är problematisk ur administrativ synvinkel då man inte sällan kommer att uppmärksamma, eller bli uppmärksam på, de förhållanden som föranleder ett byte till en ny redovisningsperiod först efter kalenderkvartalet när händelsen inträffade.

Regeringen har viss förståelse för Skatteverkets argumentation. Samtidigt kräver rättssäkerheten att tidpunkten för periodbytena är klart

reglerad. Härtill kommer att tidpunkten för tillämplighet har ränteeffekter för såväl staten som den enskilde. Enligt regeringens mening är det likvärt önskvärt att minimera de administrativa problemen, men då utan att ge avkall på rättssäkerheten eller skapa oönskade ekonomiska effekter. Det finns inte heller någon anledning att i efterhand acceptera att den skattskyldige avsiktligt misskött sin anmälningsplikt av ändrade förhållanden. En ny regel bör införas med denna inriktning.

Regeln bör omfatta situationen när förhållanden som föranleder ett byte till en ny redovisningsperiod uppmärksammas efter kalenderkvartalet då de inträffade. Periodbyten föranledda av Skatteverkets beslut behöver av naturliga skäl inte inkluderas. Skatteverket bör endast ha möjlighet att senarelägga tidpunkten för tillämplighet i de fall när omständigheterna, dvs. administrativa skäl, talar för det. Sådana omständigheter kan anses finnas om det, såvitt framgår, beror på ett förbiseende att den skattskyldige inte i rätt tid anmält, eller ännu inte anmält alls, att omsättningen beräknas över- eller understiga 40-miljonersgränsen. Sådana omständigheter kan däremot inte anses finnas om det framgår att den skattskyldige medvetet underlåtit en anmälan eller anmält för sent. Omständigheterna talar inte heller för en senareläggning om den skattskyldige insisterar på att en redovisningsperiod om tre månader ska tillämpas från en tidigare tidpunkt, t.ex. p.g.a. en fördelaktig ränteeffekt. Med tanke på ränteeffekterna för framför allt staten bör verket inte ha möjlighet att senarelägga tillämpningstidpunkten med mer än ytterligare ett kvartal i förhållande till vad som gäller enligt huvudregeln. De administrativa komplikationer Skatteverket påtalat får därmed i huvudsak anses vara åtgärdade.

Det bör understrykas att den föreslagna huvudregeln endast reglerar ett periodbyte från en tre till en månad eller omvänt. Bestämmelsen reglerar således inte de fall när den som redovisar varje månad enbart ändrar redovisningstidpunkt, från normalt senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut till som regel senast den 26 i månaden efter periodens slut (i dag reglerat i 10 kap. 18 § andra stycket SBL och 10 kap. 19 § samma lag), dvs. fall när periodens längd inte ändras. I denna situation är skatteutskottets uttalanden alltjämt giltiga i fråga om tidigareläggning av redovisningen för någon av perioderna januari–oktober. De är också fortsatt aktuella i så motto att den skattskyldige självmant ska tidigarelägga sin redovisning om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas överstiga 40-miljonersgränsen.

#### 6.2.4 Omedelbar tillämplighet av ny redovisningsperiod

**Regeringens förslag:** En redovisningsperiod om en kalendermånad ska tillämpas omedelbart om Skatteverket av kontrollskäl har beslutat om en sådan period eller har fattat beslut om en enmånadsperiod på begäran av den skattskyldige och det finns särskilda skäl.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** I avsnitt 6.2.3 sägs att huvudregeln är att en ny redovisningsperiod börjar tillämpas efter utgången av det kalenderkvartal när händelsen som föranleder den nya perioden inträffade. I

vissa situationer är det emellertid mer funktionellt att den nya redovisningsperioden börjar tillämpas omedelbart.

Om Skatteverket av kontrollskäl beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad bör beslutet gälla omedelbart för att minska de möjligheter till skatteundandragande som varje tidsutdräkt innebär.

Det finns även situationer när en redovisningsperiod om en kalendermånad, efter beslut av Skatteverket på den skattskyldiges begäran, bör tillämpas omedelbart. Vid avgörandet av vilka situationer som bör komma i fråga för en sådan tillämplighet måste det administrativa, huvudsakligen manuella, merarbete som uppkommer för Skatteverket med ett sådant förfarande vägas in (jfr prop. 1997/98:134, s. 68). Det bör också beaktas att ett snabbt verkställande av ett byte av redovisningsperiod kan komma att utnyttjas vid skatteundandragande. Sammantaget bör därför en redovisningsperiod om en kalendermånad, efter beslut av Skatteverket på den skattskyldiges begäran, endast tillämpas omedelbart om det finns särskilda skäl.

Med särskilda skäl bör i huvudsak förstås en situation där ett företag, gör sannolikt, t.ex. med uppgifter från bank eller på annat vis, att det hotas av konkurs samtidigt som det har ingående mervärdesskatt att återfå. I övrigt får det, t.ex. vid en större investering, anses innefattas i företagets normala planering att den ingående mervärdesskatten i regel återfås efter den 12 i andra månaden efter det kalenderkvartal när investeringen gjordes. Följaktligen saknas anledning till att en ny redovisningsperiod ska tillämpas omedelbart i dessa fall.

Det skulle emellertid kunna hävdas att samtliga företag under konkurshot ska behandlas lika. Exempelvis kan ett sådant företag, vars omsättning beräknas sjunka under 40-miljonersgränsen, tänkas vilja få den nya redovisningsperioden om tre månader tillämplig omedelbart. Därigenom senarelägger bolaget inbetalningen av mervärdesskatten och får ett visst manöverutrymme. Någon anledning att införa en möjlighet till omedelbar tillämplighet av den nya redovisningsperioden finns dock inte i detta fall. Här handlar det om mervärdesskatt som bolaget ska betala in till staten och inte skatt det har att återfå. De två konkurssituationerna bör behandlas olika, eftersom de skiljer sig åt i materiellt hänseende.

## 6.2.5 Lämnandet av skattedeklaration

**Regeringens förslag:** Regeln i 10 kap. 18 § första stycket första meningen skattebetalningslagen (1997:483, SBL), om vilka som ska lämna skattedeklaration enligt paragrafen, förtydligas med en hänvisning till 3 kap. 1 § 4 eller 5 samma lag.

Mindre företag ska redovisa mervärdesskatt för perioden januari–mars i skattedeklaration senast den 12 maj, för perioden april–juni senast den 17 augusti, för perioden juli–september senast den 12 november och för perioden oktober–december senast den 12 februari.

Om Skatteverket har beslutat att redovisningsperioden ska omfatta en kalendermånad, ska mervärdesskatten redovisas enligt reglerna för punktskatt i 10 kap. 18 § första stycket SBL.

Skatteverket ska, efter begäran av ett mindre företag som redovisar mervärdesskatten varje månad enligt reglerna för punktskatt, besluta att skatten ska redovisas enligt de regler som gäller för större företag.

Om tidpunkten för lämnandet av en skattedeklaration redan har passerats när ett beslut som medför omedelbar tillämpning fattas, ska den skattskyldige lämna deklarationen senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod ska lämnas.

10 kap. 23§ SBL ska kompletteras med en bestämmelse som innebär att kommunerna ska fortsätta redovisa mervärdesskatt på samma vis som idag.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i stort med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock till skillnad från promemorians förslag en följdändring samt vissa redaktionella och rent språkliga förändringar.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** I dag har 10 kap. 18 § första stycket första meningen skattebetalningslagen SBL följande lydelse: ”Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt skall, om inte annat följer av 19–24§§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning”. Bestämmelsen är utformad efter Lagrådets förslag (se prop. 2001/02:127, s. 377). Denna bestämmelse bör kompletteras med en förtydligande hänvisning till 3 kap. 1 § 4 och 5 SBL. Begreppet ”skyldig att redovisa mervärdesskatt” får främst anses syfta på redovisningen i skattedeklaration av beskattningsunderlag, medan deklarationsskyldigheten för den som ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 SBL mer har karaktären av en ren uppgiftsskyldighet. Enligt regeringens mening torde en direkt hänvisning i 10 kap. 18 § SBL till registreringsskyldigheten undvika de svårigheter att definiera beskattningsunderlaget som Lagrådets förslag avsåg att lösa. I motsats till bestämmelsen om vilka som ska omfattas av den föreslagna redovisningsperioden om tre månader behövs i detta fall inte något undantag för dem som redovisar i självdeklaration eller särskild skattedeklaration. De är redan undantagna genom utformningen av 10 kap. 9 § SBL.

Den gällande 10 kap. 18 § första stycket SBL bör justeras mot bakgrund av den förlängda redovisningsperiod som nu föreslås. Mindre före-

tag bör redovisa mervärdesskatt för perioden januari–mars i skattedeklaration senast den 12 maj, för perioden april–juni senast den 17 augusti, för perioden juli–september senast den 12 november och för perioden oktober–december senast den 12 februari.

Även med den föreslagna huvudregeln om en redovisningsperiod på tre månader för mindre företag kommer det att finnas ett behov av en regel för mervärdesskatt där skattedeklarationen, på samma vis som i dag, normalt lämnas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut. Kommunerna bör också fortsätta att redovisa på dagens sätt. Lagtekniskt löses detta lämpligen genom att redovisningen av mervärdesskatten i dessa fall sker enligt reglerna för punktskatt.

Promemorian innehöll inte något förslag om ändringar i den gällande 10 kap. 18 § andra stycket SBL. Regleringen i det stycket medförde att såväl den som redovisar enligt huvudregeln för mindre företag, som den som efter ett särskilt beslut redovisar mervärdesskatten enligt reglerna för punktskatt, kunde byta till redovisning enligt reglerna som gäller för större företag i 10 kap. 19 § SBL. Giltighetstiden för ett sådant bytesbeslut var tolv månader. Denna giltighetstid korresponderade med giltighetstiden för ett beslut om byte av redovisningsperiod, på begäran av den skattskyldige, från tre till en kalendermånad med redovisningstidpunkt enligt reglerna för punktskatt. I avsnitt 6.2.2 föreslås emellertid att den sistnämnda giltighetstiden i stället bör vara 24 månader. För att ett beslut om periodbyte från tre till en månad inte ska kunna ha två olika giltighetstider måste en följdändring göras i regeln om byte till de större företagens redovisningsregler. Regeln bör justeras på så vis att det endast bör vara möjligt att byta från redovisning av mervärdesskatten enligt reglerna för punktskatt till redovisning enligt 10 kap. 19 § SBL. Bytesregeln kommer därmed att ha samma funktion som i dag. En sådan ändring medför inte några försämringar för de skattskyldiga. Den enda skillnaden jämfört med promemorians förslag är att det nu kommer att krävas två beslut för att gå från huvudregeln till redovisning enligt 10 kap. 19 § SBL. Beslut som Skatteverket dock kan fatta vid ett och samma tillfälle. Denna lösning gör också att regleringen blir överskådligare och enklare att tillämpa.

Skatteverket bör, enligt vad som sägs i avsnitt 6.2.4, i vissa fall få fatta beslut som medför att en redovisningsperiod om en månad ska tillämpas omedelbart. Ett sådant beslut innebär att någon skattedeklaration för ett visst kalenderkvartal inte längre som regel ska lämnas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut. I stället ska tre skattedeclarationer lämnas, en för varje månad i kvartalet, enligt reglerna för punktskatt. Detta medför i sin tur att det kan uppkomma situationer när en skattedeklaration redan skulle ha lämnats när beslutet som medför omedelbar tillämplighet fattas. Om t.ex. ett sådant fattas den 13 december år 1 skulle den skattskyldige ha lämnat skattedeklarationen för den nya enmånadersperioden oktober senast den 12 december år 1. Om tidpunkten för lämnandet av en skattedeklaration redan passerats när beslutet som medför omedelbar tillämpning fattas, bör den skattskyldige därför få lämna deklarationen senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod ska lämnas. Med samma exempel betyder det att skattedeklarationen ska lämnas senast den 17 januari år 2.

När en ny redovisningsperiod om en månad tillämpas omedelbart kommer deklarationsskyldigheten i dessa fall att innehålla ett drag av retroaktivitet. Den skattskyldige kommer vara skyldig att lämna två skattedeklarationer vid tidigare tidpunkter än när skattedeklarationen för kalenderkvartalet skulle ha lämnats. Enligt regeringens mening är dock ett sådant förfarande godtagbart. När det gäller omedelbar tillämplighet av kontrollskäl får behovet av en väl fungerande skattekontroll anses vara proportionerlig mot det men som en skattskyldig lider genom att tvingas lämna vissa skattedeklarationer tidigare än annars. Några allvarigare betänkligheter uppkommer inte heller i fråga om omedelbar tillämplighet efter en skattskyldigs begäran. I detta fall är det ju den skattskyldige själv som önskar redovisa snabbare. I sammanhanget kan också noteras att det här inte är fråga om sådan retroaktiv normgivning som 2 kap. 10 § regeringsformen förbjuder när det gäller skattelagstiftning. De föreslagna bestämmelserna kommer bara att tillämpas på förhållanden som inträtt efter det att reglerna har trätt i kraft.

Det kan inträffa att ett beslut som medför omedelbar tillämplighet fattas före, men i nära anslutning till en redovisningstidpunkt för mervärdesskatt, som ska styras av reglerna för punktskatt. Den skattskyldige bör i ett sådant fall, efter ansökan, medges anstånd att inkomma med skattedeklarationen enligt i 10 kap. 24 § SBL. Annorlunda uttryckt bör den tidsmässiga närheten till en sådan tidpunkt utgöra särskilda skäl enligt det lagrummet. De närmare tidrymder som ska anses utgöra särskilda skäl bör överlämnas åt rättstillämpningen att avgöra. En hållpunkt kan dock vara fem arbetsdagar.

En ansökan om anstånd måste enligt 10 kap. 24 § SBL emellertid ha inkommit till Skatteverket senast den dag deklarationen skulle ha kommit in. Verket bör anpassa sitt beslutsfattande till detta förhållande. Verket bör således inte fatta ett beslut som medför omedelbar tillämplighet samma dag som en skattedeklaration ska lämnas enligt reglerna för punktskatt. Något sådant beslut bör inte heller fattas så nära den tidpunkten att en anståndsansökan inte kan lämnas in. Ett beslut som fattas inom den tid som utgör särskilda skäl för att beviljas anstånd bör dessutom befordras med s.k. 1:a-klassbrev och innehålla en upplysning om möjligheten till anstånd. Det kan även finnas anledning för Skatteverket att telefonledes kontakta den som är föremål för beslutet.

### 6.2.6 Skattskyldiga med en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad

**Regeringens förslag:** En annan skattskyldig än den som ska redovisa i tremånadersperioder, och som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad, ska redovisa skatten i en skattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället ska ha kommit in senast den 17.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** 10 kap. 22 a § SBL reglerar när skattedeklaration ska lämnas av de skattskyldiga som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad. Paragrafen bör justeras så att den som omfattas av den föreslagna redovisningsperioden om tre månader inte också omfattas av lagrummet, eftersom tillämpningsområdet ska vara detsamma som i dag. Justeringarna bör dessutom t.ex. ta hänsyn till att skattskyldiga som även fortsättningsvis ska omfattas av 10 kap. 22 a § SBL kan ha en redovisningsperiod som omfattar två kalendermånader, se t.ex. 21 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

## 6.2.7 Skönsbeskattning enligt schablon

**Regeringens förslag:** Vid skönsbeskattning enligt schablon ska beloppet som bestämts för skatten vid en föregående period, om den period som gäller för den skattskyldige har en annan längd än den föregående, multipliceras med förhållandet mellan den gällande och den föregående periodens längd i antal månader.

**Promemorians förslag:** Promemorian innehåller inte något förslag i denna del.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* framhåller att bestämmelserna om skönsbeskattning enligt schablon (11 kap. 19 § andra stycket SBL) behöver förtydligas så att det klart framgår hur skatten ska bestämmas om deklaration inte inkommer efter ett byte av redovisningsperiod. Verket påpekar att skönsbeskattningen inte blir riktig om man som i dag, trots att förslagets perioder har olika längd, bestämmer skatten till det högsta av de belopp som har bestämts vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Problem kan uppkomma i samband med byte av period såväl under de tre första tremånadsperioderna under 2008 som tid därefter. Verket nämner att, i stället för en regeländring, kan periodbytesproblematiken möjligen hanteras med den gällande bestämmelsens lokution ”omständigheterna talar för något annat”, dvs. att skönsbeskattningen för tremånadsperioden utgår från något annat än de tre föregående enmånadsperioderna. Efter ett byte av redovisningsperiod från en till tre månader föreslår *Skatteverket* att för de tre första tremånadsperioderna, bör beloppet som enligt 11 kap. 19 § andra stycket SBL ska ligga grund för skönsbeskattningen, multipliceras med tre. Vid ett omvänt byte föreslår verket att den skönsmässigt åsatta skatten, för att den inte ska bli för hög, bestäms till skatt att betala för den senast lämnade tremånadsperioden delat med tre.

**Skälen för regeringens förslag:** *Skatteverket* har understrukit behovet av att förslagets förhållande till reglerna om skönsbeskattning enligt schablon klargörs. Regeringen instämmer i att ett förtydligande av detta slag krävs. Som verket påpekat innebär det förhållandet att redovisningsperioderna enligt förslaget kan ha olika längd att regeln, för sådan beskattning i 11 kap. 19 § andra stycket SBL, inte fungerar som avsett. Det går inte att efter ett byte av periodlängd, på samma vis som i dag och med ett rimligt resultat, bestämma skatten till det högsta belopp bestämts

för mervärdesskatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Det kan dock konstateras att problematiken bara aktualiseras de tre första redovisningsperioderna efter ett periodbyte, eftersom perioderna i fråga därefter kommer att ha samma längd.

En första fråga är om det krävs en regeländring för att hantera klargörandet eller om 11 kap. 19 § andra stycket SBL är tillräcklig i sin gällande lydelse med uttrycket "omständigheterna talar för något annat". Regeringen delar Skatteverkets bedömning att en ändring är nödvändig. Utgångspunkten för denna bör vara att den skönsmässiga beskattningen enligt schablon för de tre redovisningsperioderna, som följer direkt efter ett periodbyte, så långt som möjligt sker på samma vis som i dag. Beloppet som bestämts vid någon av de föregående redovisningsperioderna i enlighet med 11 kap. 19 § andra stycket SBL bör då, om en eller flera av de föregående perioderna är av en annan längd än den period som den skattskyldige redovisar enligt, justeras. Beloppet bör multipliceras eller divideras med tre för att därigenom få den tidigare periodens längd att korrespondera med den aktuella redovisningsperiodens längd. De olika beloppen blir då bättre jämförliga. Först därefter bör avgöras vilket av de tre beloppen som är det högsta. Regeln om skönsbeskattning enligt schablon omfattar dock redan i dag andra situationer där ett periodbyte skett, t.ex. från självdeklaration till skattedeklaration, dvs. från en tolv-till en enmånadsperiod. En ny regel bör kunna hantera samtliga typer av periodbyten. Ett belopp bör därför justeras utifrån förhållandet mellan längden av den aktuella period som den skattskyldige redovisar enligt och den föregående periodens längd. Om den period som gäller för den skattskyldige har en annan längd än en föregående, ska alltså beloppet som bestämts för den perioden multipliceras med en faktor som motsvarar förhållandet mellan den gällande och den föregående periodens längd i antal månader. Något hinder att vid dessa beräkningar och jämförelser använda belopp som hänförs till redovisningsperioder före den 1 januari 2008 finns inte enligt regeringens mening. Den nya regeln exemplifieras i författningskommentaren till 11 kap. 19 § SBL, se avsnitt 8.

### 6.2.8 Skattetillägg

**Regeringens förslag:** Bestämmelsen om beräkning av skattetillägg efter 2 procent vid s.k. periodiseringsfel, 15 kap. 4 § tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483), ska avse skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst tre månader.

**Promemorians förslag:** Promemorian innehåller inte något förslag i denna del.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig angående denna fråga.

**Skälen för regeringens förslag:** Vid s.k. periodiseringsfel beräknas skattetillägget i dag efter 2 procent, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader, och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period



som löper ut högst fyra månader efter den som beloppet borde ha hänförs till (15 kap. 4 § tredje stycket SBL). I övriga fall beräknas skattetillägget efter 5 procent. Bestämmelsen om beräkning av skattetillägg efter 2 procent bör justeras mot bakgrund av att redovisningsperioden för mervärdesskatt föreslås förlängas till tre månader för mindre företag. Den beräkningsgrunden bör, för att dessa företag inte ska komma i ett sämre läge än i dag, avse skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst tre – och inte som i dag två – månader. Justeringen får även till följd att t.ex. avfallsskatt, som redovisas i perioder om tre månader, kommer i fråga för att skattetillägget vid s.k. periodiseringsfel ska beräknas efter 2 i stället för 5 procent som i dag.

## 7 Konsekvenser och ikraftträdande

### 7.1 Konsekvenser för företagen m.m.

**Regeringens bedömning:** De föreslagna reglerna är till fördel för mindre företag både vad avser likviditetsvinster och minskad administrativ börda. Dessa positiva effekter väger tyngre än förslaget negativa effekter när det gäller kontroll och bekämpningen av mervärdesskattebedrägerier samt ökad uppgiftslämnarbörda och ökade kostnader för att producera väsentlig statistik.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* anser att det är angeläget att de negativa effekterna avseende kontroll och bekämpning av mervärdesskattebedrägerier till följd av förslaget analyseras ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet. *Ekobrottsmyndigheten* ställer sig tveksam till förslaget då det kan få negativa effekter när det gäller ekobrottsbekämpningen. Myndigheten ifrågasätter om lagförslaget positiva effekt i form av minskad administrativ börda är så stor att den väger tyngre än dess negativa effekt gällande kontroll och bekämpning av skattebrott. *Skatteverket* har, tillsammans med hjälp av *Verket för Näringslivsutveckling (NUTEK)*, i olika schematiska beräkningar kommit fram till att förslaget kan minska den administrativa bördan med 85–218 miljoner kronor för de mindre företag som berörs av det. *Statistiska centralbyrån (SCB)* avstyrker förslaget mot bakgrund av de försämringar det innebär för statistiken. Det är mycket negativt för två av SCB:s viktigaste uppgifter, dvs. att förbättra den ekonomiska statistiken och minska företagens kostnader för uppgiftslämnande i samband med statistikproduktionen. Om förslaget genomförs innebär det, enligt SCB, att man fortsättningsvis inte kommer att kunna använda mervärdesskattematerialet för den statistikproduktion som sker på månads- och kvartalsbasis. I stället måste uppgifterna samlas in via enkäter direkt till företag. SCB menar att förslaget för statistiken innebär att uppgiftslämnarbördan till följd av statistikinsamling skulle behöva öka avsevärt samtidigt som kvaliteten i de underlag som används för bland annat nationalräkenskaperna försämraras. SCB åskådliggör de negativa konsekvenserna med exempel avseende

bl.a. omsättningsstatistiken inom tjänstesektorn, detaljhandelsindex och statistiken för utrikeshandel med varor och tjänster (Intrastat).

**Skälen för regeringens bedömning:** De föreslagna reglerna är till fördel för mindre företag (jfr avsnitt 6.1) och omfattar ca 400 000 sådana företag. Genom att redovisningsperioden för mervärdesskatt för dessa företag förlängs till att omfatta tre kalendermånader, i stället för en, minskar den administrativa bördan för dem. Företag som inte har några anställda och inte redovisar punktskatt kommer att lämna färre skattekämlar än i dag. *Skatteverket* och *NUTEK* har uppskattat att förslaget sänker kostnaden för de mindre företagens administrativa börda med ca 85–218 miljoner kronor. Härtill bör vissa mindre företags likviditetssituation förbättras. Med en längre redovisningsperiod torde problemet med att företag kan få betala in mervärdesskatten till staten innan de själva har fått betalt från kunderna minska.

*SCB* anmärker att förslaget dels försämrar statistiken, dels ökar uppgiftslämnarbördan för företagen genom de enkätutskick som statistikproduktionen kommer att kräva i framtiden. Regeringen konstaterar att förslaget avser att förbättra de mindre företagens situation genom ändringar i ett regelverk som direkt påverkar deras verksamhet. Med ett sådant mål är effekter i form av försämringar i statistiken beklagliga, men av underordnad betydelse. Att *SCB* kan behöva företa enkätutskick, och på så vis öka företagens uppgiftslämnarbörda, är inte heller ett avgörande skäl mot förslaget. Regeringens förslag minskar den administrativa bördan som vissa skatteregler utgör och skapar likviditetsvinster för de mindre företagen. Eventuella ökningsar i företagens arbetsbörda på andra områden måste väga tyngre än förslagens vinster för att tala emot det. Att så skulle vara fallet har inte framkommit. *SCB* bör emellertid givetvis utforma sitt informationsinhämtande på för företagen minst betungande vis.

En förlängd redovisningsperiod till tre kalendermånader kan få vissa negativa effekter när det gäller kontroll och bekämpningen av mervärdesskattebedrägerier. *Kammarrätten i Stockholm* anser att dessa effekter bör analyseras ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet och *Ekobrottsmyndigheten* ställer sig tveksam till förslaget på grund av dem. Regeringen delar remissinstansernas uppfattning att kontroll och bekämpningen av mervärdesskattebedrägerier är mycket viktiga frågor. De positiva effekterna i form av minskad administrativ börda och ökad likviditet för företagen bedöms emellertid alltså väga tyngre än de negativa effekterna.

## 7.2 Offentligfinansiella effekter

**Regeringens bedömning:** Staten kommer med de föreslagna reglerna att erhålla intäkter från mervärdesskatten senare än med dagens regler. De senarelagda inbetalningarna medför ränteförluster för statskassan som beräknas uppgå till ca 450 miljoner kronor per år.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslagen endast ha marginell påverkan. Eventuella kostnader till följd härav ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

Utgångspunkten är att Skatteverkets eventuellt ökade arbetsbörda och kostnader som följer av förslaget ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

Statistiska centralbyråns ökade arbetsbörda och kostnader till följd av förslaget ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* uppskattar IT-kostnaderna till följd av förslaget till 2 000 000 kr. Kostnader för administration, tryckning, information etc. har av verket uppskattats till 3 000 000 kronor. Genomförandekostnaderna kan totalt beräknas till 5 000 000 kronor. Därtill kommer, enligt verket, framtida drift- och underhållskostnader som kan uppskattas till 200 000 kronor per år. *Statistiska centralbyrån (SCB)* bedömer i schematiska beräkningar att byråns kostnader på grund av förslaget ökar med 4,25 miljoner kronor för enkätutskick till företagen, förbättring av metoder m.m.

### Skälen för regeringens bedömning

#### *Statsfinansiella effekter*

Staten kommer med de föreslagna reglerna att erhålla intäkter från mervärdesskatten senare än med dagens regler. Detta leder till en kassamässig effekt som innebär en likvidmässig försämring för staten av engångskaraktär, men som även får bestående effekter. De senarelagda inbetalningarna medför ränteförluster för statskassan som beräknas uppgå till ca 450 miljoner kronor per år. Uppskattningen baseras på att företag med en högre ingående än utgående mervärdesskatt även fortsättningsvis redovisar mervärdesskatten månadsvis. I beräkningarna inför vårpropositionen antogs i stället att alla företag i den aktuella storleksklassen skulle övergå till den förlängda redovisningsperioden. Ränteförlusterna för statskassan blir med de nu föreslagna reglerna därför ca 160 miljoner kronor högre än vad som beräknades i vårpropositionen.

Dessa ytterligare 160 miljoner i ränteförluster avses finansieras genom förslag som lämnas i promemorian Mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner med flera frågor om mervärdesskatt (dnr Fi2007/4942). Staten kommer med regler rörande inbetalning av mervärdesskatt i samband med byggande, som föreslås i den promemorian, att erhålla intäkter från mervärdesskatten tidigare än med dagens regler. Detta leder till en

kassamässig effekt som innebär en likvidmässig förbättring för staten av engångskaraktär, men som även får bestående effekter. Mervärdesskatten på byggtjänster kommer genom förslaget att inflyta successivt under byggtiden och innebär alltså successiva inbetalningar av skattemedel för staten. Detta medför ökade ränteinkomster för statskassan, vilka beräknas uppgå till ca 400 miljoner kronor år 2008. Förutom bygginvesteringarnas storlek och nivån för statslåneräntan beror omfattningen på antalet månader för vilken staten kan tillgodogöra sig ränta för tidigare mervärdesskatteinbetalningar.

#### *De allmänna förvaltningsdomstolarna*

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslagen endast ha marginell påverkan. I huvudsak två bestämmelser kan tänkas komma underkastas domstolsprövning (särskilda skäl enligt 10 kap. 14 b § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483) respektive 10 kap. 14 c § tredje stycket samma lag). Det saknas dock anledning, mot bakgrund av vilka situationer bestämmelserna avser, att tro att dessa frågor skulle generera annat än en ringa måltillströmning. Domstolarnas eventuella ökade kostnader ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

#### *Skatteverket*

De föreslagna reglerna är till helt övervägande del till fördel för företagen. De situationer som kan föranleda ett beslutsfattande för Skatteverket är dessutom få och avser situationer som rimligen kommer att förekomma med låg frekvens. Mot denna bakgrund är den varaktiga ökningen i arbetsbörda som reglerna orsakar verket sannolikt mycket låg. Verket kommer emellertid att få engångskostnader för t.ex. framtagandet av blanketter och förändringar i IT-systemen. Dessa kostnader har av Skatteverket uppskattats till 2 000 000 kronor. Man uppskattar vidare kostnaderna för administration, tryckning, information etc. till 3 000 000 kronor. Därtill kommer framtida drift- och underhållskostnader som enligt verket kan uppskattas till 200 000 kronor per år. Utgångspunkten är att Skatteverkets eventuellt ökade arbetsbörda och kostnader ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

#### *Statistiska centralbyrån*

SCB bedömer att byråns kostnader på grund av förslaget ökar med 4,25 miljoner kronor för enkätutskick till företagen, förbättring av metoder m.m. SCB:s ökade arbetsbörda och kostnader till följd av förslaget ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

### 7.3 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** De föreslagna reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2008.

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

Om den skattskyldige inkommit till Skatteverket med en begäran om att få behålla enmånadsredovisning senast den 10 december 2007, ska redovisningsperioden om en kalendermånad tillämpas från och med den 1 januari 2008.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Till skillnad från vad som föreslogs i promemorian innehåller regeringens förslag även en bestämmelse om när en begäran om enmånadsredovisning i visst fall ska ha inkommit till Skatteverket.

**Remissinstanserna:** *Företagarna* anför att förslaget bör justeras så att företag som begär att få behålla månatlig mervärdesskatteredovisning kan få besked om att detta ska gälla redan från januari 2008. *Näringslivets regelråd* anser att Skatteverket bör ges möjligheter att pröva ansökningar om att behålla månatlig mervärdesskatteredovisning före utgången av 2007, så att besked om detta kan lämnas före den 1 januari 2008.

**Skälen för regeringens förslag:** De föreslagna reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2008.

Äldre bestämmelser bör på sedvanligt vis fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

Regeringen delar remissinstansernas uppfattning att förslaget bör justeras så att ett mindre företag kan behålla en redovisningsperiod på en kalendermånad utan avbrott. Om den skattskyldige inkommit till Skatteverket med en begäran att få månadsredovisa senast den 10 december 2007, ska redovisningsperioden om en månad därför tillämpas från och med den 1 januari 2008. Detta bör gälla oavsett om den skattskyldige i dag regelmässigt redovisar den 26 i månaden efter redovisningsperiodens slut eller den 12 i andra månaden efter periodens slut. Anledningen till att en begäran måste ha kommit in senast den 10 december 2007, är att Skatteverkets ska hinna med den praktiska hantering som krävs för att enmånadsredovisning ska kunna ske utan avbrott. Skatteverket kommer dock att fatta de formliga besluten om att den skattskyldige ska ha en redovisningsperiod om en kalendermånad efter den 1 januari 2008, dvs. efter det att de föreslagna reglerna har trätt i kraft.

## 8 Författningskommentar

### 8.1 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

#### 10 kap.

##### 14 a §

Paragrafen, som är ny, utgör huvudregeln för mindre företag när det gäller redovisningsperiodens längd. I *första stycket* definieras de mervärdes-skattskyldiga som ska ha en redovisningsperiod som omfattar tre kalendermånader. Det bör noteras att denna bestämmelse inte påverkar reglerna om redovisning i självdeklaration. Beskattningsunderlagets storlek påverkar inte periodlängden vid redovisning i självdeklaration (se 10 kap. 16 §). Däremot har detta underlags storlek avgörande betydelse för om redovisningen ska ske i självdeklaration eller inte (10 kap. 31 §), men det är en helt annan sak. Vidare får 10 kap. 31 §, som *lex specialis*, effekten att beskattningsunderlag på högst en miljon kronor inte omfattas av vad som föreskrivs i detta stycke. Inte heller reglerna om särskild skattedeklaration (10 kap. 32 §) berörs av vad som föreskrivs i detta stycke, eftersom redovisningen där ska ske varje gång en viss händelse har inträffat. En sådan konstruktion utesluter per definition att den deklARATIONSTYPEN kan omfattas av detta styckes reglering av en redovisningsperiod.

I *andra stycket* anges vilka andra som också ska ha en redovisningsperiod som omfattar tre kalendermånader, dock utan att vara skattskyldiga för mervärdesskatt. Bestämmelsen korresponderar med vad som anges i 10 kap. 18 första stycket första meningen. Se vidare avsnitt 6.2.1.

##### 14 b §

Paragrafen är ny. *Första stycket* reglerar två undantag från huvudregeln i 14 a §, innebärande att mindre företag i dessa fall, ska ha en redovisningsperiod omfattande en kalendermånad i stället för tre. *Andra stycket* reglerar hur länge ett beslut om en sådan kortare redovisningsperiod ska gälla. Se vidare avsnitt 6.2.2.

##### 14 c §

Paragrafen är ny. *Första stycket* innehåller huvudregeln för hur övergången mellan en redovisningsperiod om tre kalendermånader till en sådan period om en kalendermånad, och omvänt, ska hanteras. Den nya redovisningsperioden ska börja tillämpas efter utgången av det kalenderkvartal då händelsen som ligger till grund för ändringen i redovisningsperiodens längd inträffade. Ett exempel: Om ett företag, som hittills haft en redovisningsperiod om tre månader, den 17 maj år 1 beräknar att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret kommer att överstiga 40 miljoner kronor, ska den nya redovisningsperioden om en månad tillämpas från och med den 1 juli år 1. Fram till denna tidpunkt tillämpas en

redovisningsperiod om tre kalendermånader. Ytterligare ett exempel som också åskådliggör vissa andra regler: Ett mindre företag har efter egen begäran fått ett beslut från Skatteverket, enligt 10 kap. 14 b § första stycket 1, att redovisningsperioden i stället för tre kalendermånader ska omfatta en månad. Beslutet är inte tidsbegränsat och gäller därför enligt 10 kap. 14 b § andra stycket första meningen tills vidare. Den exportverksamhet som föranledde att företaget ändrade redovisningsperiod läggs dock ned 28 månader från beslutstidpunkten. Företaget begär därför den 3 oktober år 1 hos Skatteverket att det vill återgå till en redovisningsperiod omfattande tre månader. Mot bakgrund av att mer än 24 månader gått från det att redovisningsperioden ändrades till en månad krävs inte särskilda skäl, enligt 10 kap. 14 b § andra stycket första meningen, för att upphäva beslutet. Skatteverket upphäver beslutet den 15 oktober år 1. Den nya redovisningsperioden om tre kalendermånader ska börja tillämpas från och med den 1 januari år 2, dvs. efter utgången av kalenderkvartalet när Skatteverket upphävde beslutet. Fram till denna tidpunkt tillämpas en redovisningsperiod om en kalendermånad.

*Andra stycket* styr när Skatteverket får senarelägga en ny redovisningsperiods tillämpningsstart med ett kalenderkvartal jämfört med vad som gäller enligt första stycket. De omständigheter som talar för en senareläggning är om den skattskyldige, såvitt framgår, inte avsiktligt misskött sin plikt att anmäla om företagets beskattningsunderlag beräknas över eller understiga den 40-miljonersgräns som avgör vilka redovisningsregler som gäller. Vad som inte utgör sådana omständigheter exemplifieras i avsnitt 6.2.3.

#### 14 d §

Paragrafen, som är ny, reglerar de två fall när en ny redovisningsperiod om en kalendermånad kan tillämpas omedelbart, dvs. utan en fördröjd tillämplighet enligt reglerna i 14 c §. Det bör understrykas att dessa två fall är de enda som inte regleras av huvudregeln i 14 c § första stycket. Dessutom saknar Skatteverket i dessa fall möjlighet att senarelägga tillämpningsstarten enligt 14 c § andra stycket. Det förtjänar även att betonas att paragrafen bara avser ett periodbyte från tre till en månad, inte omvänt.

*Första punkten* stadgar att en sådan redovisningsperiod ska tillämpas omedelbart efter ett beslut som föranletts av särskilda skäl, dvs. av Skatteverkets kontrollverksamhet. I detta fall sker alltså den omedelbara tillämpligheten med automatik.

Enligt *andra punkten* krävs att det finns särskilda skäl för att en redovisningsperiod om en månad, som beslutats efter den skattskyldiges begäran, ska tillämpas omedelbart. Med särskilda skäl avses här i huvudsak att ett företag hotas av konkurs samtidigt som det har ingående mervärdesskatt att återfå. Andra punktens tillämpning förutsätter ett beslut från Skatteverket. Det synes emellertid överflödigt att i lagtexten ange att Skatteverket prövar förekomsten av särskilda skäl. Av 2 kap. 1 § framgår att verket fattar beslut enligt lagen.

Se vidare avsnitt 6.2.4 angående paragrafen.

### 18 §

I paragrafens *första styckes första mening* införs i förtydligande syfte en hänvisning till 3 kap. 1 § 4 eller 5. Således ska den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), och den som gör ett sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket samma lag, lämna skattedeklaration på det vis som föreskrivs i paragrafens första stycke. Härigenom korresponderar deklARATIONSSKYLDIGHETEN enligt denna paragraf och redovisningsperioden om tre månader enligt 10 kap. 14 a §.

I *första styckets* tabell införs också en ny kolumn som anger när en deklARATION avseende mervärdesskatt ska lämnas.

Paragrafens existerande *andra stycke* ersätts med en bestämmelse som föreskriver att mervärdesskatt i vissa situationer ska redovisas enligt reglerna för punktskatt i första stycket. Så ska ske i de fall Skatteverket beslutat enligt 10 kap. 14 b § första stycket att redovisningsperioden för ett mindre företag ska omfatta en kalendermånad.

Det gällande *andra stycket* flyttas och blir ett nytt *tredje stycke*. I stycket införs också en ny regel som begränsar styckets tillämpningsområde till sådan mervärdesskatt som redovisas enligt reglerna för punktskatt i första stycket. I sammanhanget kan noteras att om ett mindre företag, som enligt huvudregeln redovisar var tredje månad, begär att få redovisa enligt reglerna för större företag i 10 kap. 19 § kan begäran givetvis tillmötesgåas vid ett och samma tillfälle. Skatteverket kan fatta de erforderliga besluten, enligt 10 kap. 14 b § 1 och detta stycke, vid samma tidpunkt.

Det nya *fyärde stycket* behandlas utförligt i avsnitt 6.2.5.

### 22 a §

Paragrafen tillämpas på skattskyldiga, för samtliga skatter som omfattas av SBL, som har en redovisningsperiod som är längre än en månad. Skattskyldiga som omfattas av den föreslagna 10 kap. 14 a § ska dock redovisa enligt 10 kap. 18 § och ska följaktligen inte omfattas av denna paragraf. Ett undantag för detta fall införs i paragrafen utan att dess tillämpningsområde ändras i materiellt avseende jämfört med i dag. Se vidare avsnitt 6.2.6.

### 23 §

Kommunerna ska lämna skattedekclarationer på samma vis som hittills. För att uppnå detta har paragrafen kompletterats med en bestämmelse i *första stycket* om att mervärdesskatten ska redovisas enligt reglerna för punktskatt i den föreslagna 10 kap. 18 § första stycket. Se även avsnitt 6.2.5.

## 11 kap.

### 19 §

I *andra stycket* införs en ny bestämmelse som modifierar hur skönsbeskattning enligt schablon ska gå till för de tre första redovisningsperioderna efter ett byte mellan olika långa perioder. Den nya bestämmelsen styr storleken på de belopp som ska jämföras, och vilket av dessa som



skatten ska bestämmas till, i egenskap av det högsta av de belopp som har bestämts vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Om en eller flera av de föregående perioderna har en annan längd i antal månader än den aktuella, ska varje belopp som bestämts vid en sådan föregående period modifieras. Beloppet ska multipliceras med förhållandet mellan den aktuella perioden och den föregående periodens längder. Genom att regeln formuleras på detta vis kan den hantera samtliga byten mellan perioder av olika längd. Om den aktuella perioden är kortare än den föregående kommer beloppet att multipliceras med ett bråkental och, om den aktuella perioden är längre, ett heltal. Om den aktuella periodens längd t.ex. är en tredjedel av den föregående multipliceras beloppet med  $\frac{1}{3}$ . Är den aktuella perioden tre gånger så lång som den föregående multipliceras beloppet i stället med 3. Om den skattskyldige i stället t.ex. bytt från självdeklaration (tolvmånadsperiod) till skattedeklaration (tremånadsperiod) multipliceras beloppet som bestämts vid den föregående tolv månadsperioden med  $\frac{1}{4}$ . Därefter avgörs i samtliga exempel vilket belopp som är det högsta, enligt den gällande regeln för skönsbeskattning enligt schablon, och skatten bestäms till det beloppet.

Ett exempel: Den skattskyldige har bytt till en månadsperiod från tremånadsperiod. De tre närmast föregående redovisningsperioderna är en en månadsperiod och två tremånadsperioder. Skatten ska, på samma vis som i dag, bestämmas till det högsta beloppet som bestämts för skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Jämförelsebeloppet för respektive tremånadsperiod är det faktiska beloppet för perioden (600 tkr respektive 300 tkr) dividerat med tre (200 tkr respektive 100 tkr) och för en månadsperioden det faktiska beloppet (250 tkr). Skatten bestäms i detta fall följaktligen till 250 tkr.

Ett andra exempel: Den skattskyldige har bytt till redovisning var tredje månad. De tre närmast föregående perioderna är två tremånadersperioder och en en månadersperiod. De faktiska beloppen som bestämts för skatten vid dessa perioder är 300 tkr, 200 tkr respektive 150 tkr. I detta fall är den aktuella perioden tre gånger så lång som den av de föregående perioderna som skiljer sig åt längdmässigt. Beloppet för den sistnämnda multipliceras därför med tre (450 tkr), vilket blir det högsta beloppet och det som skatten bestäms till.

*Andra stycket sista meningen* har ändrats språkligt så att den ska omfatta samtliga fall av skönsbeskattning enligt schablon, såväl efter periodbyte som andra fall.

Det *tredje stycket* har följdändrats mot bakgrund av den nya beräkningsregeln för skönsbeskattning enligt schablon i visst fall.

Angående denna paragraf, se också avsnitt 6.2.7.

## 15 kap.

### 4 §

I paragrafens *tredje stycke* ändras längden, på den redovisningsperiod som styr vilka som kommer i fråga för att skattetillägget ska beräknas efter 2 procent, från två till tre månader. Ändringen motiveras av att även de mindre företag som har en redovisningsperiod om tre månader ska omfattas av regeln. Ändringen medför att också skatt som i dag redovisas

enligt en tremånadsperiod, t.ex. avfallsskatt, innefattas i regeln. Se även avsnitt 6.2.8.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

*Första och andra punkterna* reglerar ikraftträdandetidpunkten och vilka regler som gäller för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det förtjänar att noteras att det sistnämnda bl.a. innebär att dagens redovisningsregler kommer att gälla för mindre företag för perioderna november och december 2007, dvs. för redovisning som ska ske efter innevarande års utgång. Skattedeklarationerna för dessa enmånadsperioder ska följaktligen lämnas senast den 17 januari respektive senast den 12 februari 2008.

*Tredje punkten* stadgar att en skattskyldig i där angivet fall enbart behöver ha inkommit till Skatteverket med en begäran, om att redovisningsperioden ska omfatta en i stället för tre kalendermånader, för att enmånadsperiod ska gälla från och med den 1 januari 2008. Det saknar m.a.o. betydelse när Skatteverket fattar det formella beslutet om enmånadsperioden – vilket inte kan ske före reglernas ikraftträdande den 1 januari 2008 – så länge begäran om att få redovisa månadsvis inkommit till verket senast den 10 december 2007.

## Sammanfattning av promemorian Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt

Promemorian Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt (dnr Fi2007/4944) innehåller förslag till regler om en förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt till tre månader för mindre företag. Reglerna syftar till att förbättra likviditeten och minska den administrativa bördan för dessa företag.

Det föreslås att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara tre kalendermånader för den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor. Skatteverket ska dock besluta att redovisningsperioden för dessa mindre företag ska omfatta en kalendermånad om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Om företagen önskar ska de alltså ha möjlighet att kunna fortsätta redovisa mervärdesskatten på samma vis som i dag.

Det föreslås bl.a. också regler om hur övergången mellan redovisningsperioder som omfattar tre respektive en kalendermånad ska hanteras. Vidare regleras i vilka fall en ny redovisningsperiod ska tillämpas omedelbart.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 10 kap. 18, 22 a och 23 §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 10 kap. 14 a–14 c §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**10 kap.**

*14 a §*

*För en sådan mervärdes-  
skattskyldig som är skyldig att  
redovisa mervärdesskatt på  
beskattningsunderlag som exklu-  
sive gemenskapsinterna förvärv  
och import för beskattningsåret  
beräknas sammanlagt uppgå till  
högst 40 miljoner kronor, skall  
redovisningsperioden för mervär-  
desskatt vara tre kalender-  
månader.*

*Första stycket gäller även den  
som skall registreras enligt 3 kap.  
1 § 4 eller 5, om redovisningen  
inte ska ske enligt 31 eller 32 §.*

*14 b §*

*Skatteverket skall besluta att  
redovisningsperioden som enligt  
14 a § annars skall vara tre  
kalendermånader, skall omfatta en  
kalendermånad,*

*1. om den skattskyldige begär  
det, eller*

*2. om det finns särskilda skäl.*

*Ett beslut enligt första stycket 1  
skall gälla minst tolv på varandra  
följande redovisningsperioder, om  
inte särskilda skäl talar emot det.  
Ett beslut enligt första stycket 2  
gäller till dess Skatteverket be-  
slutar annat.*

## 14 c §

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en i stället för tre månader eller omvänt, skall den nya redovisningsperioden börja tillämpas efter utgången av det kalenderkvartal då de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade eller beslut enligt 14 b § första stycket fattades.

Utan hinder av första stycket skall den nya redovisningsperioden tillämpas omedelbart, om beslut har fattats enligt

1. 14 b § första stycket 2, eller
2. 14 b § första stycket 1 och det finns särskilda skäl.

## Nuvarande lydelse

18 §<sup>6</sup>

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt skall, om inte annat följer av 19–24 §§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning.

<i>Deklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden</i>	<i><u>samt mervärdesskatt och punktskatt</u> för redovisningsperioden</i>
--	---	---

12 februari	januari	december
12 mars	februari	januari
12 april	mars	februari
12 maj	april	mars
12 juni	maj	april
12 juli	juni	maj
17 augusti	juli	juni
12 september	augusti	juli
12 oktober	september	augusti
12 november	oktober	september
12 december	november	oktober
17 januari	december	november

Skatteverket *skall* besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas enligt första stycket skall redovisas enligt bestämmelserna i 19 § om den skattskyldige begär det. Beslutet skall, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2003:664.

## 18 §

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt *eller som ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4* eller 5 skall, om inte annat följer av 19–24 §§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning.

<i>Deklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden.</i>	<i>avse punktskatt för redovisningsperioden</i>	<i>för och mervärdesskatt för redovisningsperioden</i>
12 februari	januari	december	oktober–december
12 mars	februari	januari	
12 april	mars	februari	
12 maj	april	mars	januari–mars
12 juni	maj	april	
12 juli	juni	maj	
17 augusti	juli	juni	april–juni
12 september	augusti	juli	
12 oktober	september	augusti	
12 november	oktober	september	juli–september
12 december	november	oktober	
17 januari	december	november	

Skatteverket skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas enligt första stycket skall redovisas enligt bestämmelserna i 19 § om den skattskyldige begär det. Beslutet skall, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder.

*Om Skatteverket har beslutat enligt 14 b § första stycket att redovisningsperioden ska omfatta en kalendermånad, skall mervärdesskatten redovisas enligt reglerna för punktskatt i första stycket.*

*Har tidpunkten för lämnandet av en skattedeklaration redan passerats när beslut enligt 14 b § första stycket 2 eller 14 c § andra stycket 2 fattas, skall den skattskyldige lämna deklarationen senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod ska lämnas.*

22 a §<sup>7</sup>

En skattskyldig som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad skall redovisa skatten i en skattedeklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället skall ha kommit in senast den 17.

En annan skattskyldig *än den som anges i 14 a §*, som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad, skall redovisa skatten i en skattedeklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället skall ha kommit in senast den 17.

23 §<sup>8</sup>

Kommuner och landsting skall alltid lämna skattedeklaration enligt uppställningen i 18 § första stycket, utom i januari och augusti, då deklarationen i stället skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden.

Kommuner och landsting skall alltid lämna skattedeklaration enligt uppställningen i 18 § första stycket, utom i januari och augusti, då deklarationen i stället skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden. *Dessutom skall mervärdesskatten redovisas enligt reglerna för punktskatt i 18 § första stycket.*

Vad som sägs i 20 § gäller inte kommuner och landsting.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2003:664.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2003:664.

## Förteckning över remissinstanserna

### *Remissinstanser*

Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Sveriges Exportråd, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Statistiska centralbyrån, Konkurrensverket, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, , FAR/SRS, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, FöretagarFörbundet, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, LRF, Näringslivets Regelnämnd, Svenska Handelskammarförbundet, Svenskt Näringsliv, Sveriges Byggindustrier och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

### *Remissinstanser som avstått från att lämna yttrande*

Sveriges Kommuner och Landsting.

### *Remissinstanser som inte avhört*

Svensk Handel.

### *Övriga yttranden*

Näringslivets Skattedelegation, Jan-Erik Persson, Rune Andersson och Ann Tingvall.