



**Finansdepartementet**

## Förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt

### Promemorians huvudsakliga innehåll

Promemorian 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 skall 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 skall dock besluta att redovisningsperioden för dessa mindre företag skall omfatta en kalendermånad om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Om företagen önskar skall 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 skall hanteras. Vidare regleras i vilka fall en ny redovisningsperiod skall tillämpas omedelbart.

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

# Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	2
1.1	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	2
2	Bakgrund .....	6
2.1	Regeringens avsiktsförklaring i 2007 års ekonomiska vårproposition .....	6
2.2	Administrativ börda och mervärdesskatt .....	6
2.2.1	Skatteverkets rapport .....	6
2.2.2	Nuteks rapport.....	7
2.3	Internationell jämförelse .....	8
3	Gällande rätt .....	10
3.1	Svensk rätt.....	10
3.1.1	Inledning .....	10
3.1.2	Redovisning i skattedeklaration m.m. ....	10
3.1.3	Redovisning i självdeklaration m.m. ....	11
3.2	EG-rätt.....	11
4	Överväganden.....	12
4.1	Behovet av en ändrad redovisningsperiod för mervärdesskatt .....	12
4.2	Ändringar i skattebetalningslagen.....	13
4.2.1	En redovisningsperiod om tre månader för mervärdesskatt i visst fall .....	13
4.2.2	Ändringar i redovisningsperiodens längd efter Skatteverkets beslut m.m.....	14
4.2.3	Tidpunkten för tillämplighet av en ny redovisningsperiod – huvudregeln .....	16
4.2.4	Omedelbar tillämplighet av ny redovisningsperiod.....	17
4.2.5	Lämnandet av skattedeklaration .....	19
4.2.6	Skattskyldiga med en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad.....	21
5	Konsekvenser och ikraftträdande .....	21
5.1	Konsekvenser för företagen m.m.....	21
5.2	Offentligfinansiella effekter.....	22
5.3	Ikraftträdande .....	23
6	Författningskommentar .....	23
6.1	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	23

# 1 Lagtext

## 1.1 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 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 10 kap. 14 a–14 c §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **10 kap.**

#### *14 a §*

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

*Första stycket gäller även den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5, om redovisningen inte skall 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 beslutar annat.*

#### *14 c §*

*Om redovisningsperioden för mervärdesskatt skall 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>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 skall ha kommit in till skatteverket senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden</i>	<i>samt mervärdesskatt och punktskatt 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>1</sup> Senaste lydelse 2003:664.

## Föreslagen lydelse

### 18 §

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt *eller som skall 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 inkommit till Skatteverket senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden,</i>	<i>punktskatt för redovisningsperioden</i>	<i>och mervärdesskatt för redovisningsperioden</i>
12 februari	januari	december	<i>oktober–december</i>
12 mars	februari	januari	
12 april	mars	februari	
12 maj	april	mars	<i>januari–mars</i>
12 juni	maj	april	
12 juli	juni	maj	
17 augusti	juli	juni	<i>april–juni</i>
12 september	augusti	juli	
12 oktober	september	augusti	
12 november	oktober	september	<i>juli–september</i>
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 skall 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 skall lämnas.*

## 22 a §<sup>2</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>3</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>2</sup> Senaste lydelse 2003:664.

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

## 2 Bakgrund

### 2.1 Regeringens avsiktsförklaring i 2007 års ekonomiska vårproposition

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 den här promemorian lämnas ett förslag i denna fråga.

### 2.2 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. Nuteks studie är inriktad på företagets aktiviteter för att fakturera, bokföra och redovisa mervärdesskatt, och uppskattar kostnaderna för dessa, för vad som kan betecknas som normaleffektiva 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 menar också att kostnaderna till helt övervägande del belastar mindre företag. Sammanfattningar av båda verkens rapporter återges nedan som en allmän bakgrund.

#### 2.2.1 Skatteverkets rapport

Skatteverket har i rapporten Krånglig moms – en företagsbroms? (rapport 2006:3) undersökt företagets 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, Realt sett ökat med 0,8 miljarder eller 17 procent. En viktig faktor bakom kostnads-

utvecklingen 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, hanteringen av mervärdesskatten helt och hållet internt, medan 45 procent använder extern hjälp. Enligt Skatteverket har fullgörandekostnadsökningen helt och hållet drabbat de allra minsta företagen.

Mervärdesskattesystemet påverkar också företagets 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 skall 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.

### **2.2.2 Nuteks rapport**

Nutek redovisar i rapporten, Mätning av företagets administrativa börda – Underlagsrapport: Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med StandardKostnadsModellen (Infonr 036-2004), en uppskattning av den administrativa bördan för företagen av de mervärdesskatterättsliga reglerna. Med administrativ börda avses företagets 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 skall 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 skattedeclaration och betalandet av mervärdesskatten nämnas.

## 2.3 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 redovisningsperiodens 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.

## 3 Gällande rätt

### 3.1 Svensk rätt

#### 3.1.1 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.

#### 3.1.2 Redovisning i skattedeklaration m.m.

En skattedeklaration skall som huvudregel lämnas för varje redovisningsperiod 10 kap. 13 § SBL. Skatteverket skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas i en självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. 31 § SBL skall redovisas i en skattedeklaration om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl (10 kap. 11 § SBL). Ett sådant beslut skall 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 skall redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration samt för handelsbolag, får emellertid Skatteverket enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt skall 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 skall lämnas. Enligt huvudregeln skall en mervärdesskattskyldig normalt lämna skattedeklarationen senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut. Om denne skall redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor skall dock skattedeklarationen i regel lämnas senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens slut.

Enligt 16 kap. 4 § SBL skall mervärdesskatt ha betalats senast den dag då deklarationen skall ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 18, 19 eller 22 a § samma lag. Annorlunda uttryckt skall 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, skall skatten normalt betalas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

### 3.1.3 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 skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen.

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

En självdeklaration skall 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 skall 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 skall 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 skall beräknas framgår av 6 och 7 kap. SBL (F-skatt respektive särskild A-skatt). Enligt huvudregeln skall 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).

## 3.2 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 skall inge en mervärdesskattedeklaration och vad deklarationen skall 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 skall 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 skall varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt betala netto-

beloppet 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.

## 4 Överväganden

### 4.1 Behovet av en ändrad redovisningsperiod för mervärdesskatt

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 struktur-omvandlingen 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 2 ovan). 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 skattedeclarationerna 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).

## 4.2 Ändringar i skattebetalningslagen

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

**Promemorians förslag:** Redovisningsperioden för mervärdesskatt skall 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 skall registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483), om redovisningen inte skall ske i självdeklaration eller särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 31 eller 32 § samma lag.

**Skälen för promemorians 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.

Även om bedömningen av vilka som skall 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 § skattebetalningslagen (1997:483, 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 EU-land (3 kap. 1 § 4 och 5 samt 10 kap. 9 § 7 SBL, jfr prop. 2001/02:28, s. 67). Även dessa företag bör omfattas av tremånadersperioden. De som redovisar mervärdesskatt i självdeklaration eller särskild skattedeklaration (10 kap. 31 och 32 §§ SBL) bör dock få fortsätta med det och måste därför undantas från tillämpningsområdet.

Den som bedriver handel med EU skall lämna vissa uppgifter i en periodisk sammanställning (10 kap. 33 § SBL). Dessa uppgifter används vid kontrollen av EU-handeln. Av 10 kap. 35 § SBL framgår att den periodiska sammanställningen skall 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 skall 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 skattedeklarationer 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 skattedeklarationerna. Skatteverkets kontrollverksamhet underlättas givetvis om självdeklarationen och skattedeklarationerna 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 skattedeklarationerna 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.

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.

#### **4.2.2 Ändringar i redovisningsperiodens längd efter Skatteverkets beslut m.m.**

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

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

**Skälen för promemorians förslag:** De föreslagna reglerna om förlängd redovisningsperiod gynnar företag som skall betala in mervärdesskatt till staten. Företag som regelmässigt skall 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 följden, särskilt för små företag. En möjlighet för de mindre företagen att välja månadsredovisningsning bör därför införas.

Om det finns särskilda skäl har Skatteverket i dag möjlighet att besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas i en självdeklaration skall redovisas i en skattedeclaration (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 skall 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 skattedeclarationen 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 skall redovisas i en självdeklaration skall redovisas i en skattedeclaration (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, dvs. enligt 10 kap. 19 § SBL. Skatteverket kan enligt 10 kap. 18 § andra stycket SBL besluta att mervärdesskatten skall redovisas på det sättet. Detta bör gälla såväl om företaget redovisar enligt huvudregeln för mindre företag som om det, efter ett särskilt beslut, normalt skall lämna skattedeclaration senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Detsamma bör gälla i de fall Skatteverket av kontrollskäl beslutat att den skattskyldige skall redovisa på sistnämnda vis, eftersom det är till fördel för verkets kontroll att skattedeclarationen skall 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 framstår den ena av bestämmelserna i 10 kap. 18 § andra stycket SBL, som avser beslut om byte av redovisningstidpunkt och ett sådant besluts giltighet, som en naturlig förebild. Enligt det lagrummet gäller ett beslut, om inte särskilda skäl talar emot det, minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. I praktisk tillämpning har detta tolkats som att beslutet gäller tills vidare. Om en giltighetstid anges för beslutet skall den normalt vara minst tolv månader (se prop. 1997/98:134, s. 68). Detsamma bör gälla för ett beslut där Skatteverket, på begäran av en skattskyldig med ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskaps-interna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst



40 miljoner kronor, föreskrivit att redovisningsperioden skall omfatta en kalendermånad.

Det bör således föreligga särskilda skäl för att ett beslut om ändrad redovisningsperiod till en kalendermånad skall ges en fast giltighetstid som är kortare än tolv månader. Det bör också finnas särskilda skäl för att ett beslut som gäller tills vidare skall upphävas inom tolv månader från att det fattades. Om den skattskyldige däremot, när tolv månader gått från beslutstidpunkten, önskar återgå till kvartalsredovisning krävs inte särskilda skäl för återgången. Beslutet om en redovisningsperiod på en kalendermånad skall upphävas på den skattskyldiges begäran. Denne skall 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 4.2.3.

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

I sistnämnda proposition utvecklas också (s. 68) vad som avses med särskilda skäl i 10 kap. 18 § andra stycket SBL. Där anges att det kan vara fråga om en skattskyldig som efter en ändring av redovisningstiderna fått ändrade förhållanden. Han kan exempelvis vid tiden för beslutet om ändrade redovisningstider ha haft en stor exportomsättning men därefter lagt ned den verksamheten. Samma synsätt bör nu anläggas på vad som är särskilda skäl.

Skatteverket bör, som framgått, även av kontrollskäl få möjlighet att besluta att en skattskyldig, som enligt huvudregeln skall ha en redovisningsperiod om tre kalendermånader, skall 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.

#### **4.2.3 Tidpunkten för tillämplighet av en ny redovisningsperiod – huvudregeln**

**Promemorians förslag:** Om redovisningsperioden för mervärdesskatt skall 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 att redovisningsperioden skall omfatta en kalendermånad fattades.

**Skälen för promemorians förslag:** Redovisningsperiodens längd skall 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 redovis-

ningsperioden skall 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 skall 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 skall 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 skall 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 skall 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.

Det bör dock påpekas att den föreslagna regeln inte reglerar en ändring av redovisningstidpunkt från normalt senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut till som regel senast den 26 i månaden efter periodens slut (10 kap. 18 § andra stycket SBL och 10 kap. 19 § samma lag). 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 skall tidigarelägga sin redovisning om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas överstiga 40-miljonersgränsen.

#### 4.2.4 Omedelbar tillämplighet av ny redovisningsperiod

<p><b>Promemorians förslag:</b> En redovisningsperiod om en kalendermånad skall 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.</p>
---

**Skälen för promemorians förslag:** I avsnitt 4.2.3 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 skall 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 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 skall tillämpas omedelbart i dessa fall.

Det skulle emellertid kunna hävdas att samtliga företag under konkurshot skall 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 skall 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.

#### 4.2.5 Lämnandet av skattedeklaration

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

Mindre företag skall 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 skall omfatta en kalendermånad, skall mervärdesskatten redovisas enligt reglerna för punktskatt i 10 kap. 18 § första stycket SBL.

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

10 kap. 23 § SBL skall kompletteras med en bestämmelse som tillser att kommunerna fortsätter att redovisa mervärdesskatt på samma vis som idag.

**Skälen för promemorians 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 skall 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 skall 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 företag 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 redovisningsperio-

dens 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.

Skatteverket bör, enligt vad som sägs i avsnitt 4.2.4, i vissa fall få fatta beslut som medför att en redovisningsperiod om en månad skall tillämpas omedelbart. Ett sådant beslut innebär att någon skattedeklaration för ett visst kalenderkvartal inte längre som regel skall lämnas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut. I stället skall 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 lämna deklarationen senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod skall lämnas. Med samma exempel betyder det att skattedeklarationen skall 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 skattedeclarationer 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 skattedeclarationer 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 skall 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 skall 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 skall 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.

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

**Promemorians förslag:** En annan skattskyldig än den som skall redovisa i tremånadersperioder, och 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.

**Skälen för promemorians förslag:** 10 kap. 22 a § SBL reglerar när skattedeklaration skall 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 skall vara detsamma som i dag. Justeringarna bör dessutom t.ex. ta hänsyn till att skattskyldiga som även fortsättningsvis skall 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.

## 5 Konsekvenser och ikraftträdande

### 5.1 Konsekvenser för företagen m.m.

De föreslagna reglerna är till fördel för mindre företag (jfr avsnitt 4.1) och omfattar ca 415 000 sådana företag. Genom att redovisningsperioden 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 skattedeklarationer än i dag. 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.

En förlängd redovisningsperiod till tre kalendermånader kan få vissa negativa effekter när det gäller kontroll och bekämpningen av mervärdesskattebedrägerier. De positiva effekterna i form av minskad administrativ börda och ökad likviditet för företagen får dock anses väga tyngre än de negativa effekterna.

## 5.2 Offentligfinansiella effekter

### *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. 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 respektive 10 kap. 14 c § andra 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 ökande arbetsbörda skall 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. Utgångspunkten är att Skatteverkets eventuellt ökade arbetsbörda och engångskostnader skall hanteras inom befintliga anslagsramar.

### 5.3 Ikraftträdande

Förslagen bör träda i kraft den 1 januari 2008.

## 6 Författningskommentar

### 6.1 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 skall ha en redovisningsperiod som omfattar tre kalendermånader. I *andra stycket* anges vilka andra som också skall ha en sådan redovisningsperiod, dock utan att vara skattskyldiga för mervärdes-skatt. Se även avsnitt 4.2.1.

##### *14 b §*

Paragrafen är ny. *Första stycket* reglerar två undantag från huvudregeln i 14 a §, innebärande att mindre företag i dessa fall, skall ha en redovisningsperiod omfattande en kalendermånad i stället för tre. *Andra stycket* reglerar hur länge ett beslut om en sådan kortare redovisningsperiod skall gälla. Se vidare avsnitt 4.2.2.

##### *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, skall hanteras. Den nya redovisningsperioden skall 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, skall 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 skall omfatta en månad. Beslutet är inte tidsbegränsat och gäller därför enligt 10 kap. 14 b § andra stycket första meningen tills vidare. Den export-



verksamhet som föranledde att företaget ändrade redovisningsperiod läggs dock ned 18 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 tolv 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 skall 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* reglerar de två fall när en ny redovisningsperiod om en kalendermånad kan tillämpas omedelbart, dvs. utan en fördröjd tillämplighet enligt huvudregeln i första stycket. Det bör understrykas att dessa två fall är de enda som inte regleras av huvudregeln i första stycket.

*Första punkten* stadgar att en sådan redovisningsperiod skall 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, skall 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.

#### 18 §

I paragrafens *första styckes första mening* införs i förtydligande syfte en hänvisning till 3 kap. 1 § 4 eller 5. Således skall 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 skall lämnas.

Ett nytt *tredje stycke* läggs till paragrafen i vilket det föreskrivs att mervärdesskatt i vissa situationer skall redovisas enligt reglerna för punktskatt i första stycket. Så skall ske i de fall Skatteverket beslutat enligt 10 kap. 14 b § första stycket att redovisningsperioden för ett mindre företag skall omfatta en kalendermånad.

Det nya *fjärde stycket* behandlas utförligt i avsnitt 4.2.5.

#### 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 § skall dock redovisa enligt 10 kap. 18 § och skall 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.

23 §

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