Statens offentliga utredningar
1995:12
Finansdepartementet

Mervärdesskatt

–Nya tidpunkter för redovisning och betalning

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2015

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

Delbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1995

Statens offentliga utredningar
1995:12
Finansdepartementet

Mervärdesskatt

–Nya tidpunkter för redovisning och betalning

Delbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1995

S01
Ref
OCC

Statens offentliga utredningar
1995:12
Finansdepartementet

Mervärdesskatt

– Nya tidpunkter för redovisning och betalning

Delbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1995

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.
- En liten boschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Regeringskansliets förvaltningskontor
Arkiv- och informationsenheten
103 33 Stockholm
Fax: 08-790 09 86
Telefon: 08-763 24 81

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1995

ISBN 91-38-13883-2
ISSN 0375-250X

Statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen bemyndigade genom beslut den 25 februari 1993 chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av reglerna om uppbörd av skatt och socialavgifter (dir. 1993:22).

Med stöd av detta bemyndigande förordnades den 8 mars 1993 expeditions- och rättschefen Nils Dexe som särskild utredare.

Som experter förordnades den 10 maj 1993 chefsrådmannen Johan Annell, skattedirektören Gun-Britt Björnqvist, kammarrättsassessorn Ingrid Engquist, departementssekreteraren Matts Karlson, kanslirådet Kjell Olsson, kammarrättsassessorn Kjell Rempler och numera länsskattechefen Kerstin Tollerz, den 28 oktober 1993 direktören Gunnar Johansson, den 17 maj 1994 chefskronofogden Christer Ljusberg och den 19 december 1994 departementssekreteraren Torbjörn Boström.

Till sekreterare förordnades den 1 maj 1993 kammarrättsassessorn Dag Valinder, den 15 maj 1993 byrådirektören Ann Sallnäs Magnusson och den 1 oktober 1994 kammarrättsassessorn Marie-Louise Kraft.

Utredningen, som arbetar under namnet Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07), lämnade i juni 1994 delbetänkandet Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87).

Utredningen får härmed lämna över ett andra delbetänkande Mervärdesskatt — Nya tidpunkter för redovisning och betalning (SOU 1995:12).

Utredningsarbetet har bedrivits i nära samråd med experterna. Detta markeras genom att vi-form genomgående används i de överväganden som görs i betänkandet. Förutom experten Gunnar Johansson, som avgett ett särskilt yttrande, ställer sig experterna bakom de förslag som läggs fram. Det särskilda yttrandet har fogats till betänkandet.

Stockholm i februari 1995

Nils Dexe

/ Marie-Louise Kraft

Ann Sallnäs Magnusson

Dag Valinder

Innehållsförteckning

Förkortningar 7

Sammanfattning 9

Författningsförslag 13

1 *Inledning* 19
1.1 Utredningsuppdraget 19
1.2 Arbetets uppläggning och bedrivande 20

2 *Allmän bakgrund* 23
2.1 Redovisningsperioder och betalningstidpunkter enligt nuvarande ordning 23
2.2 Bakgrunden till valet av nuvarande redovisningsperioder och betalningstidpunkter 24
2.3 Beskattningsordningen inom EG 26
2.4 Beskattningsordningen i andra EU-länder 27

3 *Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets översyn av statliga betalningstidpunkter* 33
3.1 Uppdraget 33
3.2 Redovisningen av uppdraget 33
3.3 Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets förslag till nya betalningstidpunkter för mervärdesskatt 35
3.3.1 Allmänna utgångspunkter 35
3.3.2 Betalningstidpunkter för mervärdesskatt 36

4 *Nya tidpunkter för redovisning och betalning av mervärdesskatt* 45
4.1 Inledning 45
4.2 Huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter 46
4.3 Överväganden och förslag 49
4.3.1 Allmänna utgångspunkter 49
4.3.2 Förkortade redovisnings- och betalningsperioder för mervärdesskatt 52

5 *Förslagens konsekvenser och genomförande* 57
5.1 Ränte- och budgeteffekter för staten 57
5.2 Konsekvenser för de skattskyldiga 58
5.3 Förslagens genomförande 60
5.3.1 Ikraftträdandet 60
5.3.2 Informationsinsatser 60
5.3.3 Kostnadsaspekter 60

6 *Författningskommentarer* 63

Särskilt yttrande 67

Förkortningar

bet.	betänkande
dir.	kommittédirektiv
dnr	diarienummer
Ds	Departementsserien
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
kap.	kapitel
mom.	moment
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
prop.	Regeringens proposition
RGK	Riksgäldskontoret
RRV	Riksrevisionsverket
rskr.	Riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar

Sammanfattning

Förslagen i korthet

Redovisningsperioden för mervärdesskatt förkortas till en månad för skattskyldiga som i dag redovisar mervärdesskatt för tvåmånadersperioder.

Mervärdesskatt skall redovisas och betalas senast den 20 i månaden efter utgången av redovisningsperioden.

Räntevinsten för staten av förslagen kan uppskattas till ca 900 mkr per år och den årliga budgetförstärkningen till ca 450 mkr. Det år som förslagen genomförs uppkommer en positiv engångseffekt på statsbudgeten om ca 10 200 mkr. De ekonomiska konsekvenserna för de skattskyldiga beräknas svara minst mot de statsfinansiella effekterna.

Förslagen är avsedda att träda i kraft den 1 januari 1996.

Bakgrund och allmänna motiv

Skattebetalningsutredningens uppdrag är att göra en såväl saklig som lagteknisk översyn av reglerna om redovisning och betalning av skatter och avgifter. Det övergripande syftet med översynen är att skapa ett effektivt redovisnings- och betalningssystem.

Utredningsarbetet har inledningsvis riktats in på direkta skatter och arbetsgivaravgifter. Sedan den tidigare pågående EG-anpassningen av de indirekta skatterna avslutats har regeringen i december 1994 medgett att utredningen i utredningsarbetet får ta upp även de indirekta skatterna. Regeringen har samtidigt angett att frågorna som rör betalningstidpunkter för de indirekta skatterna bör redovisas med förtur.

Utredningen har tidigare behandlat redovisnings- och betalningstidpunkterna för källskatt och arbetsgivaravgifter, se delbetänkandet Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87). Förslagen har lett till lagstiftning som tillämpas fr.o.m. uppbördsåret 1995/96.

I detta sammanhang behandlas motsvarande frågor såvitt avser mervärdesskatten.

Motiven till förtursbehandlingen av betalningstidpunkterna för mervärdesskatt är statsfinansiella. Enligt utredningens direktiv är det vik-

tigt att redovisning och inbetalning sker så tidigt som möjligt. I det här sammanhanget skall vägas in resultatet av den översyn av statliga betalningstidpunkter som utförts av Riksgäldskontoret (RGK) och Riksrevisionsverket (RRV).

Frågan om tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter är på flera sätt förbunden med utformningen av ett samordnat system för skatte- och avgiftsbetalningar. Utgångspunkten i detta arbete är att uppbördssystemet skall effektiviseras genom ökad enhetlighet och förenkling. När redovisnings- och betalningstidpunkterna bestäms måste beaktas både denna inriktning och de statsfinansiella effekterna.

Huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter — ett skattekontosystem — har nu klarnat. En bedömning kan därför göras av inbetalningstidpunkternas plats i ett sådant system. Hittills gjorda överväganden beträffande utformningen av det nya förfarandet visar att det bör finnas två förfallodagar varje månad. De bör knyta an till den nuvarande indelningen av periodiskt återkommande och betydande skatte- och avgiftsbetalningar. Debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter har i dag samma förfallodag i månaden, den 10. Den samordningen är naturlig och bör behållas. Till en andra förfallodag bör då hänföras i första hand betalningar av mervärdesskatt.

Redovisningsperioden — övergång till enmånadsredovisning

Den översyn av statliga betalningstidpunkter som RGK och RRV har genomfört visar inte annat än att en övergång från tvåmånadersredovisning till enmånadsredovisning av mervärdesskatt är möjlig. I grunden är det statsfinansiella skäl som motiverar en sådan övergång. Men det finns även effektivitetsvinster att hämta sett ur uppbördsadministrativ synvinkel. Dessutom är enmånadsredovisning för samtliga skattskyldiga som inte har beskattningsåret som redovisningsperiod mer konkurrensneutralt än att endast skattskyldiga som driver handel med EG skall redovisa och betala varje månad. Den nuvarande ordningen med olika redovisningsperioder har nyligen satts i fråga utifrån EG:s konkurrensregler.

Redovisningsperioden för mervärdesskatt föreslås därför förkortad till en månad för skattskyldiga som i dag redovisar mervärdesskatt för tvåmånadersperioder.

Redovisning och betalning senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång

Enligt RGK och RRV finns det förutsättningar för en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkten för mervärdesskatt. RGK och RRV anser att även små företag och företag med geografiskt spridd verksamhet kan redovisa mervärdesskatt den 18 varje månad. Vissa skattskyldiga som har en överskjutande ingående mervärdesskatt fullgör för övrigt i dag sin redovisningsskyldighet någon av de första dagarna efter redovisningsperiodens utgång.

Vid valet av förfallodag för mervärdesskatten väger de statsfinansiella effekterna tungt. En tidigareläggning av betalningstidpunkten leder till att den möjlighet till kredit som ryms i det nuvarande mervärdesskattesystemet i stället för hos staten får sökas på den gängse kreditmarknaden. Om man ser till statens intressen som borgenär begränsas kreditrisken om en skatt eller avgift skall betalas i nära anslutning till utgången av en redovisningsperiod eller motsvarande.

En annan faktor som måste beaktas vid valet av redovisnings- och betalningstidpunkt är att de skattskyldiga skall ges rimlig tid att åstadkomma korrekta redovisningar. Hänsyn måste också tas till de ekonomiska konsekvenserna för de skattskyldiga.

Mot bakgrund av i första hand nämnda förhållanden föreslås att redovisnings- och betalningstidpunkten för mervärdesskatt förläggs till den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Den nuvarande utsträckta betalningsfristen under sommarperioden föreslås slopad.

Vid enmånadsredovisning av mervärdesskatt och den 20 i månaden som betalningsdag blir den genomsnittliga kredittiden 35 dagar. I praktiken kommer kredittiden att variera mellan 20 — 50 dagar.

Konsekvenser och ikraftträdande, m.m.

En övergång till månadsredovisning ger ökade årliga ränteinkomster för staten på brutto ca 450 mkr (kalkylränta 8 %). Tidigareläggningen av betalningstidpunkten till den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång ger ökade årliga ränteinkomster på i storleksordningen 450 mkr brutto. Den sammanlagda långsiktiga årliga inkomstförstärkningen för staten, dvs. nettoeffekten av dessa förändringar för den offentliga sektorn, kan beräknas till ca 450 mkr. Under genomförandeåret uppstår vidare en positiv kassamässig engångseffekt för staten på ca 10 200 mkr.

Konsekvenserna för de skattskyldiga består i ökade ränteutgifter om ca 900 mkr och en likviditetsindragning om ca 10 900 mkr. Kostnader

för de skattskyldiga uppkommer även genom att administrativa rutiner m.m. behöver ändras.

Förslagen om övergång till enmånadsredovisning av mervärdesskatt och tidigareläggning av tidpunkten för redovisning och betalning av mervärdesskatt föreslås träda i kraft den 1 januari 1996.

Utredningsarbetet går nu vidare med den närmare utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Under det fortsatta arbetet kommer bl.a. att tas fram förslag till en ny lagstiftning på uppbördsområdet. Siktet är inställt på att kommande förslag om ett skattekontosystem m.m. skall kunna träda i kraft vid årsskiftet 1997/98.

Författningsförslag

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)
dels att 14 kap. 13 § skall upphöra att gälla,
dels att 14 kap. 8 — 10, 12 och 30 c §§, 15 kap. 2 och 21 §§ samt 16. kap 1 och 15 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	14 kap.
	8 §[1]
En redovisningsperiod omfattar *två kalendermånader*, om inget annat följer av 8 a, 9 eller 10 §. *Redovisningsperioderna är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.*	En redovisningsperiod omfattar *en kalendermånad*, om inget annat följer av 8 a, 9 eller 10 §.
	8 a §[2]
Den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 eller 5 eller omsätter varor enligt 3 kap. 30 a §, skall redovisa skatten för redovisningsperioder om en kalendermånad, om inte annat följer av andra stycket eller av 5 § andra meningen.	

[1] Senaste lydelse 1994:1798.
[2] Senaste lydelse 1994:1798.

Skattemyndigheten får medge den som avses i *första* stycket att redovisa skatten för helt kalenderår under förutsättning att

Skattemyndigheten får medge den som *är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 eller 5 eller omsätter varor enligt 3 kap. 30 a § med undantag för sådan skattskyldig som* avses i *1 § andra* stycket att redovisa skatten för helt kalenderår under förutsättning att

1. den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår,
2. den skattskyldige bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för kalenderåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor, och
3. den skattskyldiges omsättning av varor enligt 3 kap. 30 a § uppgår till högst 120 000 kronor per kalenderår.

9 §[3]

Skattemyndigheten kan för en viss skattskyldig besluta att redovisningsperioden tills vidare skall vara en kalendermånad även i andra fall än som anges i 8 a §, om det kan antas att den ingående skatten regelmässigt kommer att överstiga den utgående skatten med minst 1 000 kronor varje månad. För en sådan skattskyldig som skall lämna särskild deklaration trots att beskattningsunderlagen för beskattningsåret inte beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kronor kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden, i stället för vad som anges i 8 §, skall vara ett helt beskattningsår.

För en sådan skattskyldig som skall lämna särskild deklaration trots att beskattningsunderlagen för beskattningsåret inte beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kronor kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden, i stället för vad som anges i 8 §, skall vara ett helt beskattningsår.

[3] Senaste lydelse 1994:1798.

10 §

Skattemyndigheten kan för en viss skattskyldig besluta att *redovisningsperioder* om en *eller två månader* får förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar, om den skattskyldige regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut.	Skattemyndigheten kan för en viss skattskyldig besluta att *redovisningsperioden* om en *månad* får förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar, om den skattskyldige regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut.

12 §[4]

Deklarationen skall lämnas in senast den *5* i *andra* månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser *om inget annat följer av 13* §.	Deklarationen skall lämnas in senast den *20* i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser.
I fall som avses i 5 § andra meningen skall deklarationen lämnas in senast *35 dagar* efter *förvärvet*.	I fall som avses i 5 § andra meningen skall deklarationen lämnas in senast *den 20 i månaden* efter *förvärvsmånaden*.

30 c §[5]

Den periodiska sammanställningen skall lämnas in till Riksskatteverket. Den skall lämnas in senast den *5* i *andra* månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser. Riksskatteverket får medge att den periodiska sammanställningen lämnas till annan myndighet.	Den periodiska sammanställningen skall lämnas in till Riksskatteverket. Den skall lämnas in senast den *20* i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser. Riksskatteverket får medge att den periodiska sammanställningen lämnas till annan myndighet.

[4] Senaste lydelse 1994:1798.

[5] Senaste lydelse 1994:1798.

15 kap.

2 §

Om den skattskyldige har lämnat en deklaration inom den tid som anges i 14 kap. 12 *eller 13* § eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna deklaration, anses ett beslut ha fattats i enlighet med deklarationen.	Om den skattskyldige har lämnat en deklaration inom den tid som anges i 14 kap. 12 § eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna deklaration, anses ett beslut ha fattats i enlighet med deklarationen.

Om någon deklaration inte har kommit in till skattemyndigheten inom den tid som anges i första stycket, anses skatten genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Kommer deklarationen in till skattemyndigheten vid en senare tidpunkt anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med deklarationen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

21 §

En sådan ändring av ett beskattningsbeslut som berör mer än en redovisningsperiod under beskattningsåret får hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Detta gäller under förutsättning att den tid gått ut inom vilken deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas enligt 14 kap. 12 *eller 13* §.	En sådan ändring av ett beskattningsbeslut som berör mer än en redovisningsperiod under beskattningsåret får hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Detta gäller under förutsättning att den tid gått ut inom vilken deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas enligt 14 kap. 12 §.

16 kap.

1 §

Den skatt som skall betalas för en viss redovisningsperiod skall betalas senast den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt 14 kap. 12 *eller 13* § eller, om anstånd medgetts enligt 14 kap. 14 §, senast den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt anståndsbeslutet.	Den skatt som skall betalas för en viss redovisningsperiod skall betalas senast den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt 14 kap. 12 § eller, om anstånd medgetts enligt 14 kap. 14 §, senast den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt anståndsbeslutet.

15 §

Ränta (restitutionsränta) skall betalas på skatt som skall återbetalas enligt 8 § första stycket 1 och 2.

Räntan beräknas från utgången av den första månaden efter den då deklarationen för den redovisningsperiod skatten avser skall lämnas enligt 14 kap. 12 *eller 13* §. Om deklarationen lämnats senare eller om betalning gjorts efter den tidpunkt som anges i 1 §, beräknas räntan från utgången av den första månaden efter den då deklarationen lämnats eller betalning gjorts. Räntan beräknas till och med den månad då beloppet återbetalas. Vid ränteberäkningen gäller 69 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272).	Räntan beräknas från utgången av den första månaden efter den då deklarationen för den redovisningsperiod skatten avser skall lämnas enligt 14 kap. 12 §. Om deklarationen lämnats senare eller om betalning gjorts efter den tidpunkt som anges i 1 §, beräknas räntan från utgången av den första månaden efter den då deklarationen lämnats eller betalning gjorts. Räntan beräknas till och med den månad då beloppet återbetalas. Vid ränteberäkningen gäller 69 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

1 Inledning

1.1 Utredningsuppdraget

Skattebetalningsutredningens direktiv (dir. 1993:22) innefattar ett uppdrag att göra en såväl saklig som lagteknisk översyn av reglerna om redovisning och betalning av skatter och avgifter. Det övergripande syftet med översynen kan sägas vara att skapa ett effektivt redovisnings- och betalningssystem för skatter och avgifter. Enligt direktiven, som finns återgivna i betänkandet Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87), ingår flera huvuduppgifter i uppdraget. Dessa är sammanfattningsvis att

- med utgångspunkt i det nuvarande uppbördsförfarandet utarbeta förslag till en för direkta skatter och socialavgifter gemensam uppbördslag och därvid ägna särskild uppmärksamhet åt dispositionen, systematiken och de terminologiska frågorna,
- utarbeta förslag till ett samordnat system för redovisning och inbetalning av direkta skatter och socialavgifter och därvid undersöka möjligheterna att tidigarelägga tidpunkterna för redovisning och inbetalning,
- förutsättningslöst pröva och föreslå nya regler för beräkning av räntor och avgifter,
- lämna förslag om hur den preliminära skatten bättre skall överensstämma med den slutliga skatten,
- undersöka möjligheterna att införa en skyldighet för arbetsgivare att redovisa källskatteavdrag och arbetsgivaravgifter också vid förskottsbetalning av lön,
- överväga vilken typ eller vilka typer av sanktioner som behövs i den nya uppbördslagen och föreslå bestämmelser om detta.

Till detta kommer uppgiften att lägga fram förslag om ändrade förutsättningar för anstånd med att betala in skatt eller avgift (prop. 1993/94:151) samt vissa särskilda frågor om tillämpningen av reglerna om F-skattebevis (bet. 1993/94:SkU20, rskr. 1993/94:216).

En central del av utredningsuppdraget är att utarbeta ett samordnat system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Behovet av samordning har sin grund i den bristande enhetlighet som gäller för

olika skatter och avgifter med avseende på bl.a. inbetalningsdagar, redovisningsperioder, redovisningshandlingar, inbetalningskonton, påminnelse- och anmaningsrutiner samt sanktionssystem.

Utredningsarbetet skall enligt direktiven inledningsvis riktas in på direkta skatter och arbetsgivaravgifter. Såvitt avser mervärdesskatten och punktskatterna anges i direktiven att resultatet av vissa utredningar om EG-anpassning av de indirekta skatterna borde avvaktas innan ställning tas till möjligheterna att foga in även dessa skatter i ett större och mer enhetligt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

En fråga som på flera sätt är förbunden med utformningen av ett samordnat system för skatte- och avgiftsbetalningar och som skall övervägas särskilt är tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter. Med hänsyn till att det här är fråga om mycket stora skatte- och avgiftsbelopp är det enligt direktiven ur statsfinansiell synvinkel viktigt att redovisning och inbetalning sker så tidigt som möjligt. Samtidigt pekas i direktiven på att de betalningsskyldiga måste ges tillräcklig tid för att kunna lämna en korrekt redovisning eller deklaration och få fram nödvändiga medel. Enligt direktiven bör i det här sammanhanget vägas in resultatet av den översyn av betalningstidpunkter för statliga betalningsflöden som på regeringens uppdrag utförts av Riksgäldskontoret (RGK) och Riksrevisionsverket (RRV), Finansdepartementet dnr 6462/92 och 780/93. I direktiven sägs att utredningen, om det inte bedöms olämpligt, bör redovisa de frågor som rör inbetalningstidpunkter med förtur.

Genom beslut den 8 december 1994 har regeringen efter en framställning från utredningen medgett att den i utredningsarbetet får ta upp även de indirekta skatterna. I beslutet sägs att utredningen bör redovisa frågorna som rör betalningstidpunkter för de indirekta skatterna med förtur. Det sägs också dels att gällande EG-regler på detta område skall beaktas när förslag i detta hänseende utarbetas, dels att det skall belysas hur motsvarande frågor hanteras i övriga EU-länder.

1.2 Arbetets uppläggning och bedrivande

En huvuduppgift i det pågående utredningsarbetet är, som nyss nämnts, att utarbeta ett förslag till ett samordnat system för redovisning och betalning av skatter och avgifter och att härvid undersöka möjligheterna att tidigarelägga tidpunkterna för redovisning och betalning. Utformningen av ett nytt uppbördssystem berör i stort sett varje fråga som utredningen har att överväga och således även tid-

punkterna för betalning av skatter och avgifter. Det har därför bedömts olämpligt att behandla frågan om inbetalningstidpunkter innan i vart fall huvuddragen i ett nytt samordnat system för skatte- och avgiftsbetalningar kunnat skönjas. Efter en inledande genomgång av nuvarande ordning på uppbördsområdet har utredningsarbetet därför riktats in på att finna formerna för ett sådant system.

Under arbetet med utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter och särskilt rörande en tidigareläggning av tidpunkterna för skatte- och avgiftsbetalningar har vi samrått med Riksbanken och RGK. Systemet har vidare, såväl på ett övergripande plan som i enskildheter, löpande stämts av vid kontakter på olika nivåer inom RSV. Vi har också samrått med Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (Fi 1991:09) och 1993 års skattebrottsutredning (Fi 1993:08). Vid sidan härav har vi haft kontakter med bl.a. Riksförsäkringsverket (RFV), RRV, Bankgirocentralen BGC AB och Postgirot Bank AB.

Sedan huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter — ett skattekontosystem — klarnat har en bedömning kunnat göras av inbetalningstidpunkternas plats i ett sådant system. Förutsättningar har samtidigt skapats för att även utan samband med ett skattekontosystem ta ställning till vissa frågor om tidpunkter för betalning av skatter och avgifter. Mot bakgrund av bl.a. det som sagts i direktiven om att behandla frågan om en tidigareläggning av inbetalningstidpunkterna med förtur redovisade vi vissa förslag i den delen i delbetänkandet Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87). Eftersom den närmare utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter i olika hänseenden återstår, begränsades emellertid förslagen till en tidigareläggning av betalningstidpunkten till den 10 i månaden (i januari den 15) för

- preliminär F-skatt,
- särskild A-skatt,
- kvarstående och tillkommande skatt,
- innehållen preliminär skatt,
- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., samt
- socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som betalas av arbetsgivare.

Samtidigt presenterades förslag till tydligare bestämmelser om skatteavdrag och redovisning av arbetsgivaravgifter vid förskottsbetalning av lön.

De förslag som lades fram i delbetänkandet har lett till lagstiftning under hösten 1994 (prop. 1994/95:92, bet. 1994/95:SkU12, rskr. 1994/95:156).

Delvis parallellt med vårt utredningsarbete har på regeringens uppdrag RSV gjort en översyn av betalningsfristerna för punktskatter. Uppdraget redovisades den 30 september 1994 (Fi94/3138). På grundval av denna översyn har beslut fattats om en tidigareläggning av betalningstidpunkterna för punktskatterna på tobak, alkohol, energi och lotterier från den 25 till den 20 i månaden efter redovisningsperiodens slut (prop. 1994/95:92, bet. 1994/95:SkU12, rskr. 1994/95:156). De nya bestämmelserna skall tillämpas fr.o.m. den 1 juli 1995. I motiven anfördes att regeringen inte var beredd att i detta skede gå längre i fråga om att förkorta fristen för redovisning och betalning av punktskatterna utan ville avvakta resultatet av Skattebetalningsutredningens arbete (prop. s. 45).

Genom regeringsbeslutet rörande vårt utredningsuppdrag och de indirekta skatterna finns nu förutsättningar att överväga ett nytt sammanhållet system för redovisning och betalning av direkta och indirekta skatter samt arbetsgivaravgifter m.m. Betalningstidpunkterna för de indirekta skatterna skall härvid behandlas med förtur. Vi tar nu upp denna fråga såvitt avser mervärdesskatten.

Betalningsfristerna för punktskatterna har nyligen övervägts och i vissa fall begränsats. Eventuella ytterligare begränsningar kräver särskilda överväganden som lämpligen bör ske i ett senare sammanhang.

Utredningsarbetet går nu vidare med den närmare utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Under det fortsatta arbetet kommer bl.a. förslag till ny lagstiftning på uppbördsområdet att utarbetas.

2 Allmän bakgrund

2.1 Redovisningsperioder och betalningstidpunkter enligt nuvarande ordning

Enligt 16 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) förfaller mervärdesskatt till betalning den dag då deklaration med redovisning av mervärdesskatt för viss redovisningsperiod senast skall lämnas. Redovisningsperioderna för mervärdesskatt är enligt huvudregeln två kalendermånader, januari — februari, mars — april, maj — juni, juli — augusti, september — oktober och november — december (14 kap. 8 § ML). Huvudregeln för redovisning av mervärdesskatt är att deklaration skall lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden (14 kap. 12 § första stycket ML). Om deklarationen avser den redovisningsperiod som går till ända den 30 juni skall deklarationen lämnas senast den 20 augusti (14 kap. 13 § ML). Den som är skattskyldig enligt 14 kap. 1 § andra stycket ML skall emellertid redovisa skatten i en särskild deklaration för varje förvärv. Skattskyldigheten enligt denna bestämmelse avser gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel eller förvärv av punktskattepliktiga varor. I dessa fall skall deklaration lämnas senast 35 dagar efter förvärvet (14 kap. 5 § och 12 § andra stycket ML). Från och med den 1 januari 1995 gäller vidare särskilda bestämmelser om redovisningsperiod för de skattskyldiga som bedriver handel med andra EG-länder. Bestämmelserna bygger på att de skattskyldiga skall redovisa skatten för redovisningsperioder om en månad (14 kap. 8 a § ML). Möjlighet finns emellertid också att redovisa mervärdesskatten för kalenderår. Detta gäller under förutsättning att den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår, att han bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för kalenderåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kr och att den årliga EG-omsättningen av varor uppgår till högst 120 000 kr (14 kap. 8 a § ML).

Även i andra fall än som anges i 14 kap. 8 a § ML kan skattemyndigheten för en viss skattskyldig besluta att redovisningsperioden tills vidare skall vara en månad om det kan antas att den ingående skatten kommer att överstiga den utgående skatten med minst 1 000 kr varje månad. För sådan skattskyldig som skall lämna särskild deklaration trots att beskattningsunderlagen för beskattningsåret inte beräknas

sammanlagt överstiga 200 000 kr kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden skall vara ett helt beskattningsår (14 kap. 9 § ML). Redovisningsdagen för dessa skattskyldiga är fr.o.m. den 1 januari 1995 den 5 februari.

2.2 Bakgrunden till valet av nuvarande redovisningsperioder och betalningstidpunkter

Genom lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML), som trädde i kraft den 1 januari 1969, ersattes den allmänna varuskatten (omsättningsskatten) med en ny indirekt beskattning. Redovisningsperioderna för omsättningsskatten var två, fyra resp. sex månader, med två månader som normaltid. Skatt togs ut endast i sista ledet i produktionskedjan och företagen hade alltså inte någon ingående omsättningsskatt. Inbetalning skedde den 18 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Företagen fick viss ersättning för sin medverkan i administrationen av inbetalning av skatten.

Även för mervärdesskatten skulle som huvudregel två månader vara redovisningsperiod. I vissa fall kunde emellertid redovisning ske per tertial, halvår eller helt år. I fråga om medverkan i skatteuppbörden anförde departementschefen i lagstiftningsärendet att kostnader som föranleds av skyldigheten att uppbära och redovisa indirekt skatt till staten i princip borde betraktas som kostnader i verksamheten och kompenseras på samma sätt som andra kostnader (prop. 1968:100 s. 44 f). Han ansåg det inte heller möjligt att i praktiken konstruera ett ersättningssystem som gav ersättning motsvarande faktiska kostnader. Departementschefen ansåg därför att någon ersättning inte skulle utgå. Vid riksdagsbehandlingen anslöt sig utskottet till uppfattningen att särskild kostnadsersättning inte borde utgå med hänsyn främst till de administrativa svårigheter som ett ersättningsförfarande skulle medföra (bet. 1968:BeU45 s. 90 f). Emellertid ansåg utskottet att skäl talade för att de skattskyldiga på något sätt kompenserades för borttagandet av den förmånen. Enligt utskottet var metoden att förlänga tiden från redovisningsperiodens utgång till dess att inbetalning skulle ske en lämplig åtgärd, eftersom detta samtidigt tillgodosåg önskemål av redovisningsteknisk art. När inbetalningstidens längd fastställdes tog man hänsyn dels till den tidigare utgående kostnadsersättningens storlek, dels till den genomsnittliga räntevinst de skattskyldiga kom att göra vid en senareläggning av tidpunkten för skatteinbetalning. Således förlängdes tiden för inbetalning från 18 dagar till 35 dagar, dvs. till den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden.

Vid ändringar i GML år 1979 utmönstrades tertial som redovisningsperiod. Samtidigt medgavs att inbetalning avseende redovisningsperioden juli — december eller helt kalenderår fick ske senast den 5 april nästföljande år. Detta grundades på redovisningstekniska skäl. Dessutom angavs att redovisning avseende perioden maj — juni fick lämnas senast den 20 augusti, vilket motiverades av svårigheter för de skattskyldiga att redovisa och betala i anslutning till semesterperioden.

Reglerna om redovisningsskyldighetens inträde anger för vilken redovisningsperiod mervärdesskatt skall redovisas. Enligt äldre bestämmelser sammanföll tidpunkten för inträde av skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Flertalet skattskyldiga tillämpade ursprungligen kontantmetoden. Den innebar att skattskyldigheten inträdde när betalning flöt in kontant eller när uttag skedde. Betalningsdagen avgjorde om och med vilket belopp skatt skulle utgå. Före tillkomsten av den nu gällande bokföringslagen (1976:125) var flertalet skattskyldiga inte bokföringsskyldiga. De som inte var bokföringsskyldiga kunde upprätta sina inkomstdeklarationer efter kontantmässiga grunder. I samband med att bokföringslagen kom till knöts redovisningsskyldigheten för mervärdesskatt till bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning, dvs. redovisning av mervärdesskatt skall ske när affärshändelser bokförs. Den bokföringsmässiga redovisningen av mervärdesskatt kan fullgöras enligt endera av två redovisningsprinciper, faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden. Från och med den 1 januari 1981 är faktureringsmetoden huvudregel (prop. 1978/79:141 s. 42). Möjlighet att i vissa fall redovisa mervärdesskatt enligt kontantmetoden behölls emellertid.

I december 1982 lämnade Skattekreditutredningen ett betänkande (Ds B 1982:12) med förslag om förkortad kredittid vid uppbörd av mervärdesskatt. Utredningen föreslog att redovisningsperioden för mervärdesskatt skulle förkortas från två månader till en månad för skattskyldiga med en skattepliktig omsättning som översteg fem miljoner kronor per år. Utredningen föreslog vidare att betalningsperioden skulle förkortas så att den sista betalningsdagen med vissa undantag blev den 25 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Förslaget ledde emellertid inte till lagstiftning.

I samband med reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen år 1990 reformerades även de indirekta skatterna (prop. 1989/90:111). Mervärdesskatten ändrades på bl.a. så sätt att redovisning av skatten skall ske för all skattepliktig omsättning utan någon nedre gräns. Om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor per år skall emellertid skatten redovisas i den skattskyldiges självdeklaration. Möjligheten att redovisa mervärdes-

skatt med en redovisningsperiod om ett halvt beskattningsår togs samtidigt bort.

Den nya mervärdesskattelagen (ML) som trätt i kraft den 1 juli 1994 innefattade inte några ändringar av redovisningsperioder eller betalningstidpunkter i nu aktuellt hänseende (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, rskr. 1993/94:170, SFS 1994:200).

I samband med Sveriges medlemsskap i EU infördes fr.o.m. den 1 januari 1995 en EG-anpassad beskattningsordning för mervärdesskatt (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr.1994/95:151). Lagstiftningen ändrades bl.a. så till vida att mervärdesskatten skall redovisas för enmånadsperioder för skattskyldiga som bedriver handel med EG. Skälet härtill var i första hand att den tvåmånadersredovisning, som tillämpats av huvuddelen av de skattskyldiga, inte kunde förenas med det krav att lämna periodiska sammanställningar över handeln med EG som införts genom den EG-anpassade lagstiftningen. I normalfallet skall sammanställningarna redovisas kvartalsvis, men de får i vissa fall redovisas för kalenderår.

2.3 Beskattningsordningen inom EG

Som en förutsättning för medlemsskap i EU gäller att landet skall ha ett mervärdesskattesystem. Ett sådant krav infördes redan år 1967 genom det s.k. första mervärdesskattedirektivet. Det främsta skälet var att ett genomförande av en gemensam marknad krävde likartade system i medlemsländerna för de generella omsättningsskatterna. Ett annat skäl var att gemenskapens verksamhet till övervägande del finansieras genom att medlemsländerna betalar en avgift motsvarande en viss procentandel av omsättningen av sådana varor och tjänster som enligt de gemensamma bestämmelserna skall mervärdebeskattas.

Genom det sjätte mervärdesskattedirektivet från år 1977 har det skattebelagda området i princip harmoniserats. När det gäller skattesatserna har emellertid någon fullständig harmonisering ännu inte skett.

Redovisningsperioderna för mervärdesskatt kan enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet bestämmas till en månad, två månader eller ett kvartal. En redovisningsperiod kan som längst omfatta ett år. Deklaration skall lämnas inom en tidsrymd som resp. land bestämmer, men inte senare än två månader efter redovisningsperiodens utgång.

Betalning skall ske samtidigt med att deklarationen skall lämnas. Annan betalningstid kan bestämmas av resp. land. Även interimsbetalning kan krävas.

Förutom den vanliga redovisningen införs under en övergångsperiod ett krav på särskilda kvartalsredovisningar för att möjliggöra en skattekontroll av varuförsäljningen mellan medlemsländerna. Kvartalsredovisning skall lämnas av samtliga skattskyldiga som säljer varor till en köpare i ett annat EU-land. Medlemsländerna får själva bestämma när företagen skall lämna dessa redovisningar och i vilka former detta skall ske. Uppgifterna skall emellertid vara tillgängliga för andra medlemsländers skattemyndigheter inom tre månader från utgången av resp. kalenderkvartal. Den som inte lämnar kvartalsredovisning påförs en sanktionsavgift.

2.4 Beskattningsordningen i andra EU-länder

Beskattningsordningen i Sverige har redovisats i det tidigare (se avsnitten 2.1 och 2.2). I det följande redogörs kortfattat för den beskattningsordning som gäller i andra EU-länder såvitt avser redovisnings- och betalningstidpunkterna för mervärdesskatt. Undantagsbestämmelser som i många fall kompletterar huvudregler om redovisning och betalning har här utelämnats.

Belgien

Redovisningsperioden för mervärdesskatt är i normalfallet en månad. Skattskyldiga med en omsättning som inte överstiger 20 miljoner BFR (1993) kan ha en redovisningsperiod om ett kvartal.

Redovisningsskyldigheten skall fullgöras senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Betalning skall erläggas samtidigt med att deklaration lämnas. Skattskyldiga som lämnar redovisning kvartalsvis måste emellertid göra månatliga betalningar i förskott med en tredjedel av skattebeloppet för föregående kvartal.

Danmark

Redovisningsperioden är som huvudregel tre månader. För vissa branscher inom skogs-, jordbruks- och fiskenäringen tillämpas en redovisningsperiod om sex månader.

Deklarationen skall som regel lämnas senast den 10 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. För den vars redovis-

ningsperiod är sex månader skall deklaration lämnas senast två månader och 20 dagar efter redovisningsperiodens utgång.

Betalning skall i normalfallet erläggas i samband med att redovisningsskyldigheten fullgörs. För de speciella branscher som nyss nämnts gäller särskilda regler om betalning.

Kvartalsredovisning skall lämnas för varje kalenderkvartal senast den 10 i andra månaden efter det aktuella kvartalets utgång. I speciella fall kan sådan redovisning i stället få lämnas för en sexmånadersperiod eller för ett helt år.

Finland

Redovisningsperioden är en månad.

Deklaration skall lämnas och skatten betalas senast den 15 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Frankrike

Redovisningsperioden är normalt en månad men kan också vara ett kvartal eller ett helt år. Även om det inte har förekommit skattepliktiga transaktioner under perioden skall redovisning lämnas.

Redovisningsskyldigheten skall fullgöras mellan den 15 och utgången av månaden efter redovisningsperiodens utgång. Den exakta tidpunkten bestäms av registreringsnumret till mervärdesskatt.

Skatten skall betalas samtidigt som redovisning lämnas.

Grekland

Redovisningsperioden är antingen en, två eller tre månader beroende på vilken kategori skattskyldiga det är fråga om.

En preliminär deklaration skall, för den vars redovisningsperiod är en månad, lämnas senast den 25 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. För den som tillämpar tvåmånadersredovisning skall deklaration lämnas den 20 varannan månad och för den som redovisar för tre månader skall deklaration lämnas den 15 var tredje månad.

Det skall också lämnas en årlig — slutlig — deklaration vid en viss fastställd tidpunkt. Den tidpunkten bestäms utifrån vilken kategori skattskyldiga redovisningsskyldigheten avser.

Betalning skall göras samtidigt som den preliminära deklarationen lämnas. Dessutom skall ytterligare 15 procent av det redovisade beloppet betalas i förskott.

Irland

Redovisningsperioden är i normalfallet två månader. Den som regelmässigt har mervärdesskatt att återfå kan lämna redovisning för varje månad. Skattskyldiga med låg omsättning kan medges att redovisa för helt år.

Deklaration skall lämnas senast den 19 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Betalning skall ske samtidigt som deklarationen lämnas.

Kvartalsredovisning skall lämnas för varje kvartal, men skattskyldiga kan tillåtas att redovisa varje månad eller för helt år.

Italien

Redovisingsperioden är ett år.

Deklaration avseende samtliga transaktioner under föregående år skall lämnas senast den 15 mars.

Periodiska betalningar måste göras den 18 i varje månad. Under vissa förutsättningar kan betalning få göras varje kvartal, den 3 i månaden efter resp. kvartal. Om det i samband med att den årliga deklarationen lämnas återstår mervärdesskatt att betala skall detta belopp betalas senast den 5 mars följande år.

Luxemburg

Redovisningsperiodens längd är i normalfallet en månad. Redovisningsperioden kan också under vissa förutsättningar vara tre månader eller helt år.

Den som har en redovisningsperiod om en eller tre månader skall lämna deklaration senast den 14 i påföljande månad. För den vars redovisningsperiod är helt år skall deklaration lämnas senast den 1 mars påföljande år.

Mervärdesskatten skall betalas samtidigt som redovisningsskyldigheten fullgörs.

Nederländerna

Redovisningsperioden är antingen en månad, tre månader eller helt år beroende på den skattskyldiges omsättning. Normalperioden är tre månader.

Deklaration skall lämnas inom en månad efter redovisningsperiodens utgång.

Betalning skall erläggas senast vid samma tidpunkt som deklaration skall lämnas.

Tyskland

Redovisningsperioden är som regel en månad. Om mervärdesskatten understiger ett visst belopp kan redovisning i stället lämnas för ett kvartal. Redovisningarna är preliminära. De skattskyldiga måste därför dessutom lämna årliga redovisningar.

En preliminär deklaration skall lämnas senast den 10 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Den skattskyldige redovisar på fastställt formulär och skall själv räkna ut vilken skatt som skall betalas. Den årliga redovisningen skall lämnas senast den 31 maj året efter beskattningsåret.

Betalning som grundas på en preliminär redovisning skall erläggas samtidigt som redovisningen skall lämnas. Ett belopp som grundas på den årliga redovisningen skall betalas inom fyra veckor från den tidpunkt då denna redovisning skall lämnas.

Kvartalsredovisning skall lämnas för varje kvartal inom tio dagar efter utgången av kvartalet. I några fall kan sådan redovisning lämnas för ett helt år.

Spanien

I princip skall alla som är registrerade till mervärdesskatt lämna redovisning för varje kalenderkvartal och i en del fall för varje kalendermånad, oavsett om det har förekommit några transaktioner under den aktuella perioden.

Redovisning skall lämnas senast den 20 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Den sista kvartalsredovisningen för året får lämnas senast den 30 januari.

Skattskyldiga skall också lämna en årlig redovisning där kopior av årets redovisningar måste bifogas.

Betalning skall ske samtidigt som redovisningsskyldigheten fullgörs.

Portugal

Redovisningsperioden är antingen en eller tre månader beroende på den skattskyldiges omsättning.

Om redovisningsperioden är en månad skall deklaration lämnas senast den sista dagen i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Deklaration avseende oktober månad skall emellertid lämnas senast den 20 december. När redovisningsperioden är tre månader skall deklaration lämnas senast den 15 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Skatten skall betalas senast vid samma tidpunkt som redovisningsskyldigheten fullgörs.

Storbritannien

Mervärdesskattesystemet i Storbritannien är ett s.k. self-assessementsystem, dvs. den som är redovisningsskyldig för mervärdesskatt skall ge in preliminära deklarationer varje månad. Skattskyldiga med låg omsättning får emellertid redovisa varje kvartal. I samband med att den preliminära deklarationen lämnas åligger det den skattskyldige att själv beräkna skatten och betala den. Om den ingående skatten har överstigit den utgående återbetalas den överskjutande skatten efter ansökan.

En definitiv mervärdesskattedeklaration skall ges in senast den 31 maj året efter beskattningsåret. Denna tidpunkt är densamma som självdeklaration skall lämnas.

Österrike

Mervärdesskatt redovisas månatligen. Dessutom skall en årlig mervärdesskattedeklaration ges in den 31 mars för det föregående årets transaktioner.

Skatten skall betalas in senast den 10 i den andra månaden efter transaktionsmånaden.

3 Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets översyn av statliga betalningstidpunkter

3.1 Uppdraget

I 1991/92 års budgetproposition anfördes att det borde göras en översyn av in- och utbetalningstidpunkter för de statliga betalningarna. Syftet skulle vara att pröva om gällande tidpunkter var optimala för staten från kassahållningssynpunkt. Följande principer borde enligt uttalanden i propositionen vara vägledande vid en prövning av betalningstidpunkterna (prop. 1991/92:100 bil. 1 s. 48 f):

- In- och utbetalningstidpunkter bör väljas så att statens räntekostnader minimeras.
- Utbetalning bör ej ske före den tidpunkt då betalningsmottagaren skall erhålla medlen.
- Tidigareläggning av utbetalning för att minska det aktuella bidraget eller utbetalningen bör ej tillämpas.
- Senareläggning av inbetalning för att ge den betalningsskyldige kompensation för administration av statliga betalningar bör ej ske.

Uttalandena i propositionen föranledde inte några erinringar vid riksdagsbehandlingen (bet. 1991/92:FiU20 s. 57, rskr. 1991/92:128).

I maj 1992 lämnade regeringen Riksgäldskontoret (RGK) och Riksrevisionsverket (RRV) i uppdrag att i enlighet med nyss angivna principer göra en översyn av in- och utbetalningstidpunkter för statliga medelsflöden. Förslag till förändringar av betalningstidpunkter skulle åtföljas av en uppskattning av ränteeffekterna för staten med anledning av förslagen. Vidare borde effekterna av förslagen för betalarna och betalningsmottagarna redovisas.

3.2 Redovisningen av uppdraget

RGK och RRV redovisade resultatet av översynen av statliga betalningstidpunkter i två rapporter som lämnades över till regeringen den 21 december 1992 resp. den 5 februari 1993 (dnr Fi 6462/92 resp. Fi 780/93).

2 15-0285

I den första rapporten redovisas principer för hur betalningstidpunkter skall bestämmas i syfte att minska statens kostnader. Ett antal stora betalningsflöden, dock inte in- och utbetalningar av mervärdesskatt, har studerats och förslag utarbetats till ändrade betalningstidpunkter samt i vissa fall ändrad periodicitet för betalningar. Den andra rapporten innehåller förslag till ändrade tidpunkter för uppbörd och återbetalning av mervärdesskatt.

Översynen har riktats in på i första hand stora statliga betalningsströmmar där nuvarande betalningstidpunkter eller periodiciteter förefallit ofördelaktiga för staten. De betalningsströmmar som studerats avser bl.a. *inbetalningar* av preliminär A-skatt, arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, preliminär F-skatt, mervärdesskatt, sjömansskatt, lotteriskatt, stämpelskatt, särskild premieskatt för grupplivförsäkringar samt *utbetalningar* av mervärdesskatt.

Inom ramen för översynsarbetet har motiven till nuvarande förhållanden undersökts. För inbetalningar där dessa motiv inte längre ansetts hållbara har i vissa fall undersökningar och i andra fall en bedömning gjorts av hur mycket tidigare det från administrativ synpunkt är möjligt att lägga inbetalningarna. För utbetalningar har med utgångspunkt i de för översynen givna principerna en bedömning gjorts av när utbetalning bör ske.

I samband med översynen har RGK och RRV anlitat ett fristående konsultföretag, Synergetica AB. Syftet har härvid varit att undersöka möjligheterna att tidigarelägga dels tidpunkten för arbetsgivares redovisning och inbetalning av preliminär A-skatt, sjömansskatt, kvarstående skatt och arbetsgivaravgifter, dels uppbörden av särskild premieskatt. Ett antal arbetsgivare har intervjuats avseende rutiner och administrativa system för beräkning och inbetalning av skatter och arbetsgivaravgifter. De bedömningar av förutsättningarna för ändringar i fråga om betalningstidpunkterna som gjorts har skett enbart utifrån den administrativa hanteringen. Hänsyn har inte tagits till de finansiella effekterna för inbetalarna. En motsvarande undersökning har gjorts i fråga om redovisning och betalning av mervärdesskatt. Resultatet av undersökningarna presenteras i bilagor till RGK:s och RRV:s rapporter.

3.3 Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets förslag till nya betalningstidpunkter för mervärdesskatt

I det följande redogörs kortfattat för RGK:s och RRV:s översyn av betalningstidpunkterna för mervärdesskatt. RGK och RRV föreslår sammanfattningsvis att redovisningsperioden för mervärdesskatt som huvudregel skall vara en månad och att skatten skall betalas in senast den 18 varje månad. Återbetalning av mervärdesskatt föreslås ske den 7 och 22 varje månad.

Noteras bör att riksdagen efter det att RGK och RRV redovisat sitt uppdrag har beslutat om ändringar av redovisningsperioden för mervärdesskatt genom en övergång till enmånadsredovisning för sådana skattskyldiga som driver handel med EG (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798).

3.3.1 Allmänna utgångspunkter

Som teoretisk grund för att bestämma periodiciteten för löpande inbetalningar utgår RGK och RRV från den s.k. lagerhållningsteorin. Det betyder att statens räntekostnader ställs i relation till statens övriga kostnader på grund av ändrade betalningstidpunkter.

Enligt principen att betalningstidpunkter bör väljas så att statens räntekostnader minimeras är RGK:s och RRV:s utgångspunkt att inbetalning skall ske så snart den betalningsskyldige har medlen tillgängliga. Men enligt myndigheterna måste samtidigt statens kostnadsökning för administration m.m. för att uppbära inbetalningen ställas i relation till statens räntevinst till följd av en ändrad betalningstidpunkt. Mot bakgrund härav härleds en från kassahållningssynpunkt optimal tidpunkt för inbetalning. Resultatet av denna beräkning kompletteras med en bedömning av de konsekvenser som de ändrade betalningstidpunkterna får för inbetalarna. En rimlighetsbedömning av effekterna för inbetalarna görs. I de fall dessa effekter bedömts som orimliga har den för staten optimala periodiciteten justerats. En senareläggning av en sådan optimal tidpunkt bör enligt RGK och RRV i överensstämmelse med en av de givna principiella utgångspunkterna inte motiveras av att den betalningsskyldige skall kompenseras för administrationen av betalningar till staten.

RGK och RRV konstaterar att tidpunkterna för de största betalningarna har gällt sedan lång tid och sannolikt inte varit föremål för några nya överväganden och anför bl.a. följande. Motiven till val av

betalningsdag har varit av praktisk administrativ karaktär. Arbetsbelastningen på postkontoren har styrt valet av betalningsdag i mycket stor utsträckning. Kassahållningsaspekter har aldrig vägts in. Ett belysande exempel är utbetalningarna av pensioner. Dessa har betalats ut i mitten av månaden ända sedan år 1914 då systemet infördes. När utbetalningsdagen för barnbidrag skulle fastställas år 1947 anpassades tidpunkten så att "kollision" med pensionsutbetalningarna skulle undvikas. Detsamma gällde valet av inbetalningsdag för källskatteuppbörden där ända sedan införandet år 1947 diskussionerna koncentrerats till hur hänsyn skulle kunna tas till postkontorens arbetsbelastning, dvs. till när bl.a. pensionerna betalas ut.

I dagens läge är enligt RGK och RRV kassahållningsaspekten den väsentliga. Det nuvarande "betalningstidpunktssystem" som post- och bankväsendet byggt upp anser myndigheterna kommer att behöva ändras. Betalningstidpunkterna kommer att i hög grad koncentreras till vissa perioder i månaden. Detta är nödvändigt för att kassahållningen i staten skall förbättras. I RGK:s och RRV:s rapporter föreslås emellertid betalningsdagar som är placerade efter varandra i syfte att undvika "kollisioner". Sammanfattningsvis innebär förslagen en kursändring från ett praktiskt administrativt synsätt till en finansiell styrning byggd på kassahållningsprinciper.

3.3.2 Betalningstidpunkter för mervärdesskatt

I fråga om betalningar av mervärdesskatt kan bakgrunden till RGK:s och RRV:s överväganden och slutsatser sammanfattas på följande sätt.

> När mervärdesskatten infördes år 1969 och därmed ersatte omsättningsskatten var motivet till att behålla två månader som redovisningsperiod att det ansågs alltför administrativt betungande för både de skattskyldiga och staten att övergå till månatlig redovisning. Samtidigt utsträcktes kredittiden från 18 till 35 dagar vilket motiverades med att företagen hade fått ekonomisk ersättning för administrationen av inbetalning av omsättningsskatten. Den utökade kredittiden betraktades därför som en kompensation till företagen för den slopade ersättningen. Enligt de principer för statlig kassahållning som nu getts bör senareläggning av tidpunkten för inbetalning i syfte att kompensera den betalningsskyldige för administration av betalningar till staten inte ske. Motivet för den förlängda betalningsperioden bryter alltså mot denna princip.

Enligt RGK och RRV visar den kartläggning som myndigheterna låtit göra av ett antal företags administrativa rutiner för hantering av mervärdesskatt att de administrativa problem som fanns tidigare nu är lösta. Den tekniska utvecklingen anses i dag medge en betydligt snabbare hantering av redovisningen av mervärdesskatt än tidigare. I fråga om utvecklingen av system, program och rutiner för redovisningsfunktionen inom företag sägs bl.a. följande i nämnda kartläggning.

> Utvecklingen av administrativa system och rutiner för redovisning har varit mycket stark under de senaste 20 åren. Särskilt från mitten av 1980-talet har den ökade användningen av persondatorer, standardiserade systemlösningar och standardprogram, i kombination med ökade kommunikationsmöjligheter, både underlättat och förändrat redovisningsarbetet i praktiskt taget alla företag.
>
> Orsaken står främst att finna i att redovisningsområdet, som handlar om registerhållning och enkla beräkningar, är mycket lämpligt för användning av datorbaserade lösningar.
>
> Samtidigt har företagen under senare år ägnat mycket resurser åt att förbättra den interna styrningen bl.a. genom snabbare resultatrapportering. I detta arbete har såväl utvecklingen inom redovisningsområdet som möjligheterna till snabb och enkel överföring av information på telefonkabel mellan datorer haft mycket stor betydelse.
>
> Den närmast explosiva utvecklingen inom programvarusidan har medfört att det nu finns ett mycket stort antal programvaruföretag som utvecklar, marknadsför och säljer snabba, tillförlitliga, billiga och användarvänliga redovisningsprogram. — — —
>
> Numera är det endast de verkligt stora koncernerna som utvecklar och använder egna system och redovisningsprogram.
>
> Praktiskt taget alla redovisningsbyråer arbetar med flera olika redovisningsprogram och väljer helt enkelt det som passar bäst för respektive klientföretag. När det gäller kommunikationen är den största förändringen att det numera är fullt möjligt att koppla ihop, t.ex. samtliga kassor i fack- eller dagligvaruaffärer på olika orter i landet och kontinuerligt eller som sammanställningar under natten överföra uppgifter om emottagna leveranser, försäljning, kvarvarande lager, etc till en central redovisningsfunktion.
>
> Detta har medfört att redovisningsarbetet har förändrats högst påtagligt i praktiskt taget alla företag. — — —

Kartläggningen av olika företags förutsättningar för kortare redovisnings- och betalningsperioder har utgått från fiktiva typföretag. De

företagstyper som undersökts är regionalt spridda företag med olika betalningsformer och med spridda mervärdesskattesatser, småföretag med egen redovisningsfunktion, småföretag som utnyttjar redovisningsbyråer samt mycket små företag eller privatpersoner med omsättning som understiger gränsen på 200 000 kronor och där redovisningsperioden är 12 månader. I undersökningen har ingått fyra redovisningsbyråer av olika slag och tio företag inom skilda branscher. De företag som undersökts har varit en arkitektbyrå, ett datorutbildningsföretag, en detaljhandelskedja, en fackdetaljistkedja, en hotell- och restaurangkedja, ett kollektivtrafikföretag, en konsumentelektronikkedja, ett tillverkande företag inom området för hälso- och sjukvårdsprodukter, ett VVS-företag samt ett värmeproducerande och värmedistribuerade företag.

Beträffande regionalt spridda företag med flera olika betalningsformer anförs bl.a. följande.

Många företag inom främst konsumentvaruhandeln samt i service- och tjänstesektorn har en omfattande spridning av butiker och försäljningsställen. Olika kiosker och närbutiker samt livs- och fackhandel är kanske de allra vanligaste exemplen, men också restaurang och hotell samt bensinstationer och kollektiva transportföretag har ofta en mycket spridd försäljningsverksamhet.

I vårt första konstruerade företag, som är ett kedjeföretag där all försäljning sker under ett gemensamt namn, finns totalt 125 försäljningsställen eller butiker. Av dessa drivs 45 på franchaise-bas, dvs. av privatpersoner eller f.d. anställda som mot att de följer ett uppgjort detaljerat avtal om inköp m.m. och betalar en avgift till kedjans moderorganisation, driver verksamheten i egen regi.

— — —

Övriga 80 butiker runt om i landet ingår i den egentliga kedjan och ägs av ett bolag som också ansvarar för inköp och lagerhållning samt central marknadsföring och administration.

Dessa 80 butiker rapporterar varje dag sin försäljning till den centrala administrationen via elektronisk överföring direkt och online från kassorna. Ett alternativ är att varje butik i en persondator för samman sina kassors försäljning till en gemensam rapport som sedan skickas över till den centrala ekonomifunktionen på natten via ett modem i ett s.k. batch-förfarande. Ett annat och numera tämligen sällan använt alternativ är att varje försäljningsställe dagligen eller en gång i veckan skickar remsorna från kassaregistren med post till den centrala enheten. Det är detta sistnämnda alternativ som har ersatts eller i snabb takt är på väg att ersättas.

På de försäljningsställen där man säljer varor med skilda mervärdesskattesatser har kassaregistren de olika %-satserna inprogrammerade på motsvarande sätt som man för att kunna följa den egna lageruppföljningen har särskilda inslagsfunktioner för olika varugrupper. Vid utslag av dagens försäljning, summeras uppgifter om försäljningen dels per varugrupp, dels per mervärdesskattesats, varpå de olika registren nollställs.

Kontantkassan jämte mottagna checkar lämnas till närmsta bankkontor eller hämtas av ett vaktbolag. För eventuell kreditkortsförsäljning som inte överförs elektroniskt, skickas underlagen för debiteringen (de s.k. slipparna) jämte ett buntsammandrag med posten till den för kontokortsföretagen gemensamma organisationen SERVO, som överför pengar till kedjans konto inom en till fyra dagar efter det att man har mottagit underlagen.

Kedjans inköp sker som tidigare nämnts centralt och bokförs löpande när fakturorna från leverantörerna kommer. Även löneadministration för de egna butikerna sköts centralt. Vidare finns att andra kostnader för butikerna samt de fakturerade intäkterna för franchaise-tagarna redan samlade, konterade och registrerade, när de egna butikernas sista försäljningsrapporter anländer.

Efter denna månadens sista överföring, sker kontering av försäljning samt avstämning av lagret, etc av den centrala ekonomifunktionen, som också gör månadsbokslut, dels för de egna butikerna, dels för hela gruppen. — — —

Månadsbokslutet skall som regel finnas tillgängligt inom en — tre veckor efter månadsslutet. En särskild mervärdesskatterapport kan emellertid tas ut redan när alla inköpsfakturor och all försäljning har registrerats, dvs. i nära anslutning till eller inom högst en — två veckor efter månadsskiftet. Alla datorstödda redovisningsprogram har en särskild rapportgenerator och mervärdesskatterapporten beställs ur redovisningssystemet på motsvarande sätt som resultat- och balansräkningen.

Uppgifterna på mervärdesskatterapporten används dels som underlag för avstämningen av mervärdesskattekontona, vilket måste ske innan den korrekta balansräkningen kan tas fram, dels som underlag för mervärdesskattedeklarationen vid de månadsslut som är slutpunkter för företagets mervärdesskatteredovisningsperioder.

Mervärdesskatterapporten innehåller alla uppgifter som behövs för att fylla i deklarationsblanketten, som är mycket enkel att fylla i. — — —

Mervärdesskattedeklarationen fylls som regel i redan när mervärdesskatterapporten finns tillgänglig. I de fall man har gjort inköp som överstiger försäljningen under redovisningsperioden, vilket är

vanligt i en del säsongsbetonade branscher, skickar man då också deklarationen så snabbt som möjligt till skattemyndigheten för att få återbetalning av mervärdesskatten.

När försäljningen överstiger inköpen, vilket är det vanligast förekommande, lägger man inbetalningskortet med deklarationen åt sidan och avvaktar inbetalningsdatumet som står på inbetalningskortet.

I fråga om småföretag med egen redovisningsfunktion sägs bl.a. följande i den kartläggning som gjorts.

Redovisningsfunktionens utformning i småföretagen är ofta avhängig av vilken personal- och kompetensuppsättning som finns i det enskilda företaget. Alternativet till att ha egen redovisningsfunktion är att anlita en redovisningsbyrå. De tidigare beskrivna franchisetagarna som tillhörde kedjan kan i en del fall representera denna företagstyp, men det är kanske vanligare att franchaise-tagare anlitar redovisningsbyråer.

Vanligare är att denna företagstyp återfinns inom tillverkningsindustrin, är ett installationsföretag eller ett producentserviceföretag.

Detta innebär att andelen kontantförsäljning som regel är betydligt mindre och att andelen försäljning mot faktura är större. Olika former av avräkningsförfaranden, delfakturering och reklamationer är också ganska vanligt förekommande, vilket medför att delfakturor, slutfakturor, reklamationer, etc konteras och bokförs löpande i kronologisk ordning var för sig, medan redovisningen i denna typ av företag i mindre utsträckning baseras på klumpsummor över försäljningen.

En konsekvens av detta är att mervärdesskattelagens huvudregel om att skattskyldigheten uppstår vid leveransen av en vara eller vid tillhandahållandet av en tjänst tämligen ofta är vägledande för redovisningsarbetet i denna typ av företag.

Normalt används en persondator med ett särskilt för branschen anpassat redovisningsprogram — — — eller ett lämpligt standardprogram för redovisningsarbetet. Ofta utförs kontering och registrering av samma person som ombesörjer faktureringen i företaget. Som regel är typföretagen beroende av en eller två personer för administrativt arbete, varför det kan finnas en viss risk för störningar på grund av sjukdomar och semester.

När månadens samtliga verifikationer har konterats och registrerats — och i detta sammanhang kan också kreditnotor, kvitton på återtag av tidigare levererade varor samt presumtiva kundförluster finnas med i bilden — beställs en särskild mervärdesskatterapport

som sedan utgör underlag för nollställning av mervärdesskattekontona samt för mervärdesskattedeklarationen.

Mervärdesskatterapporten kan beställas separat genast efter inmatning av periodens sista verifikation och är inte beroende av om och när månadsbokslut äger rum. Däremot bör månadsbokslutets balansomslutning "rensas" från bruttosummorna för mervärdesskatten för att relationen mellan skulder och det egna kapitalet skall bli korrekt.

Typföretagen gör nästan undantagslöst månadsbokslut varje månad. När inte sjukdom eller andra omständigheter föreligger brukar månadsbokslutet finnas tillgängligt inom sju till tio dagar efter månadsslutet. Mervärdesskatterapporten tar man som regel fram redan när den sista verifikationen har registrerats.

Mervärdesskattedeklarationen ifylls när uppgifterna från mervärdesskatterapporten finns tillgängliga. Om det då visar sig att företaget skall betala in mervärdesskatt, avvaktar man därefter alltid inbetalningsdatumet innan man betalar. Om man däremot skall få återbetalning av mervärdesskatt, skickar man deklarationen så snabbt som möjligt till skattemyndigheten.

Den tredje kategorin företag som studerats är små företag som utnyttjar redovisningsbyråer för bl.a. sin skatte- och avgiftsredovisning. Här sägs bl.a. följande.

De flesta småföretag väljer att helt eller delvis utnyttja den omfattande floran av redovisningsbyråer som finns. — — —

Redovisningsbyråerna debiterar sina tjänster per timme eller per konterad och registrerad verifikation. Tjänsterna varierar ganska mycket; alltifrån enbart företags- och rörelsedeklaration till totalentreprenader med fakturering, in- och utbetalningar, uppläggning av kontoplan, kontering, registrering, månads- och årsbokslut, deklaration och betalning av preliminärskatt och sociala avgifter, mervärdesskatt, försäkringar, etc.

På de flesta redovisningsbyråer har varje anställd som regel 20 — 50 olika klienter. Antalet varierar kraftigt beroende på klienternas verksamhet, omsättning, val av firma, etc. — — —

Utöver att omfattningen av insatserna varierar, finns det också stora variationer, t.ex. vad gäller hur ofta och regelbunden kontakten mellan redovisningsbyråns personal är, resp. var arbetet rent fysiskt utförs.

I en del fall besöker redovisningsbyråns anställde klientföretagen en dag per vecka, och använder då klientföretagets dator och deras programvara. För dessa företag ombesörjer man nästan allt, från

kontering och registrering, betalning av räkningar, skatt, sociala avgifter och mervärdesskatt till bokslut och deklaration.

I andra fall kommer företagarna till redovisningsbyrån endast vid enstaka tillfällen, t.ex. när det är mervärdesskatteredovisningsperiod med sina fakturor och kvitton, i ytterligare andra fall kommer man varannan vecka och i ytterligare andra skickar man allt underlag per post och träffas personligen endast en gång varannan månad i genomsnitt men samtalar i dessa fall oftare per telefon.

I alla de uppräknade och framför allt i de senare fallen har redovisningsbyråns personal ett mycket stort ansvar både för redovisningsfunktionen och för företagens kontakter med skattemyndigheten.

För redovisningen gäller ansvaret allt från uppläggning av kontoplan, redovisnings- och bokslutsrutiner, etc till att upprätta deklaration och handfast informera om gällande regler och bestämmelser samt om vilka tidsmässiga gränser som måste passas.

Sammanfattningsvis sägs i kartläggningen av företags administrativa rutiner för hantering av mervärdesskatt att företag numera i stor utsträckning har tillgång till moderna hjälpmedel som underlättar redovisningsarbetet. Det konstateras att redovisningssystem och rutiner också i stor utsträckning har anpassats inte bara till den egna verksamhetens specifika förutsättningar, utan även till gällande bestämmelser och skatteförvaltningens krav samt till de ränteeffekter som in- och i förekommande fall utbetalningar har för företagen. Om man betraktar enbart de administrativa förutsättningarna och innesluter redovisningsbyråerna i dessa finns det enligt den bedömning som görs goda möjligheter att förkorta tiden för redovisning och inbetalning av mervärdesskatt med 18 — 20 dagar.

Diskussioner har förts med företagen och med personal på redovisningsbyråer om vad en ökning av antalet redovisningsperioder skulle innebära arbetsmässigt. Den allmänna uppfattning som kommit fram vid dessa diskussioner sägs ha varit att det förvisso kommer att innebära ett visst merarbete om redovisningsperioden inskränks till att omfatta en månad i stället för två månader. Rent arbetsmässigt anses detta emellertid vara praktiskt möjligt. En ganska vanlig kommentar som redovisats har emellerid varit att en ökning från sex till tolv redovisningsperioder inte bör gälla samtliga företag och kanske inte ens alla som är registrerade till mervärdesskatt utan att någon form av gräns bör införas. Det har ansetts att gränsen bör relateras till företagens omsättning och gå vid en omsättning på 10 — 20 mkr.

Mot bl.a. den nu redovisade bakgrunden gör RGK och RRV den bedömningen att det är fullt möjligt även för små företag och företag

med geografiskt spridd verksamhet att lämna en mervärdesskattedeklaration den 18 varje månad. RGK och RRV föreslår därför att redovisningsperioden förkortas till en månad och att redovisning och inbetalning skall ske senast den 18 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Återbetalning av mervärdesskatt föreslås ske den 7 och 22 varje månad. Vidare föreslås att den nu tillämpade längre kredittiden i augusti slopas med hänvisning till att motsvarande regler inte gäller för den övriga uppbörden.

Bruttoränteeffekten för staten av en förkortning av redovisningsperioden och förkortning av betalningsperioden beräknar RGK och RRV till ca 1 676 mkr per år. Tidigareläggningen av återbetalningen beräknas förorsaka staten en negativ ränteeffekt på högst ca 224 mkr. Denna negativa effekt uppvägs enligt RGK och RRV genom att återbetalningarna styrs till två tillfällen varje månad, vilket ger en räntevinst på ca 262 mkr. Ränteeffekten netto för staten beräknas därför uppgå till ca (1 676 - 224 + 262 =) 1 714 mkr per år (kalkylränta 12 %). Likviditetsindragningen till följd av förslaget anges uppgå till ca 13 827 mkr per år. På grund av förkortningen av redovisningsperioden m.m. kommer under införandeåret skatt att uppbäras vid 13 tillfällen. Den kassamässiga engångsinkomsten för staten av detta blir ca 12 000 mkr.

RGK och RRV anför vidare att effekterna för de skattskyldiga i finansiellt hänseende kan antas bli stora. De företag som i dag tillämpar en redovisningsperiod om två månader drabbas enligt myndigheternas bedömning av en likviditetsindragning på nästan 14 000 mkr och ett försämrat räntenetto till följd av att den genomsnittliga kredittiden för inbetalningar förkortas med 35 dagar. Samtidigt påpekas att effekterna för det enskilda företaget beror bl.a. på om företaget skall betala in eller återfå mervärdesskatt. RGK och RRV noterar vidare att de nuvarande kredittiderna vid inbetalning av mervärdesskatt innebär att de skattskyldiga får täckning för en del av sitt rörelsekapitalbehov utan kostnader. RGK och RRV framhåller i detta sammanhang att de skattskyldiga både vid en förkortning av betalningstiden och vid en ändring av redovisningsperioden således utsätts för en indragning av rörelsekapital som måste ersättas antingen med andra krediter eller med en ökning av det egna kapitalet.

4 Nya tidpunkter för redovisning och betalning av mervärdesskatt

4.1 Inledning

Det system enligt vilket skatter och avgifter redovisas och betalas är sammansatt av flera olika delar. För de skatt- och avgiftsskyldiga märks främst just redovisningarna och betalningarna medan skattemyndighetens uppgifter i uppbördssammanhang i väsentliga delar kretsar kring avstämningar och kontrollinsatser. Både för redovisning och betalning samt avstämning och kontroll är de tidpunkter vid vilka de skatt- och avgiftsskyldiga skall fullgöra sina skyldigheter centrala.

I vårt delbetänkande Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87) har vi lagt fram förslag om en begränsning av kredittiderna för bl.a. debiterad och innehållen preliminär skatt och för arbetsgivaravgifter. Förslagen i det betänkandet utgick från överväganden rörande betalningstidpunkternas plats i ett nytt sammanhållet uppbördssystem — ett skattekontosystem. Vi diskuterade i betänkandet också frågan om en ytterligare tidigareläggning av betalningstidpunkterna för skatter och avgifter och en förkortad redovisningsperiod för mervärdesskatt.

I regeringens beslut den 8 december 1994 om att vårt utredningsuppdrag skall omfatta också de indirekta skatterna anges att förslag skall läggas fram med förtur om betalningstidpunkterna för dessa skatter. Häri inbegrips frågan om redovisningsperioden för mervärdesskatt. Som angetts i det tidigare behandlas i detta sammanhang emellertid inte betalningstidpunkterna för punktskatterna (se avsnitt 1.2).

Motiven till förtursbehandlingen av betalningstidpunkterna för mervärdesskatt är i grunden statsfinansiella. Men vi har enligt direktiven för vårt utredningsuppdrag att utgå från inriktningen mot en effektivisering av uppbördssystemet genom ökad enhetlighet och förenkling. Med beaktande av de statsfinansiella aspekterna måste därför redovisningsperioder och betalningstidpunkter bestämmas så att de stämmer överens med denna inriktning.

Om man ser till betalningstidpunkterna för mervärdesskatt avser dessa inte bara inbetalning av skatt utan även utbetalning eller återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt. Frågan om återbetalning av mervärdesskatt är förbunden med våra pågående över-

väganden kring den närmare utformningen av ett nytt samordnat system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Bland annat överväger vi om återbetalningar av mervärdesskatt skall knytas till en viss tidpunkt i månaden och förutsättningarna att kvitta betalningar av källskatt och arbetsgivaravgifter mot överskjutande ingående mervärdesskatt. Dessa frågor kommer att övervägas vidare under det fortsatta utredningsarbetet och tas därför inte upp här.

Trots den särbehandling som krävts av frågan om betalningstidpunkterna för skatter och avgifter utgår de förslag som presenterats tidigare och som läggs fram i det följande från hur ett framtida uppbördssystem bör se ut. Övervägandena om redovisningsperioder och betalningstidpunkter för mervärdesskatten skall ses mot denna bakgrund. Inledningsvis redogörs därför kortfattat för våra hittills gjorda överväganden i fråga om principer och former för ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Redogörelsen för den nya ordningen följs av överväganden och förslag om nya tidpunkter för redovisning och betalning av mervärdesskatt.

4.2 Huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter

Det övergripande målet för ett nytt skatte- och avgiftsbetalningssystem är att systemet skall vara effektivt för såväl de skatt- och avgiftsskyldiga som skatte- och kronofogdemyndigheterna. Utgångspunkter vid utformningen av ett sådant system är ökad enhetlighet, samordning och förenkling. Den i dag skiftande hanteringen av olika skatter och avgifter bör så långt möjligt samordnas och göras enhetlig i fråga om bl.a. redovisning, betalning, förfallodag, avstämning hos skattemyndigheten och överlämnande för indrivning. Samtidigt bör det nya systemet (skattekontosystemet) göras enkelt och lätt att överblicka.

Hos skattemyndigheten skall finnas ett skattekonto för varje skatt- eller avgiftsskyldig. Samtliga redovisningar och betalningar skall bokföras löpande på kontot. En enhetlig behandling vad gäller bl.a. ränteberäkning blir därför möjlig. Konteringar av redovisningar och betalningar skall göras på ett sådant sätt att ställningen på kontot kan följas kontinuerligt genom exempelvis kontoutdrag. Uppbyggnaden av ett skattekonto är inte olik ett bankkonto där kontohavaren sätter in och tar ut olika belopp och där ränta beräknas på överskott och underskott.

I stort sett samtliga skatter och avgifter kan hanteras i ett system med skattekonton. Först och främst skall emellertid ingå redovisningar

och betalningar av sådana skatter och avgifter som är vanligt förekommande och omfattande till antalet eller som kan anses betydande på annat sätt. I systemet skall därför ingå bl.a. betalningar av preliminär skatt, socialavgifter som betalas av arbetsgivare, mervärdesskatt, slutlig skatt samt ränta på underskott eller överskott på ett skattekonto.

På ett skattekonto bokförs debiterade skatter samt de skatter och avgifter som den skatt- eller avgiftsskyldige redovisar i en ny sammanhållen redovisningshandling — en skattedeklaration. Slutlig skatt bokförs på kontot i samband med att ett skattebesked tas fram. En omräkning av den slutliga skatten bokförs på kontot den dag då beslut om skattens storlek meddelas.

På skattekontot bokförs vidare varje betalning som den skatt- eller avgiftsskyldige gör. Här bokförs också — i samband med att slutlig skatt debiteras — preliminär skatt. Krediteringarna på kontot av de betalningar som görs skall ske utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter.

I syfte att begränsa kredittiderna i det nuvarande uppbördsförfarandet tidigareläggs betalningstidpunkterna för skatter och avgifter. Statsfinansiella skäl, en utjämnad likviditetsbelastning och jämnare betalningsströmmar talar för att det skall finnas två tidpunkter varje månad för betalning av de skatter och avgifter som skall ingå i skattekontosystemet. Den ena förläggs till månadens tidigare del. Denna tidpunkt bör avse betalning av bl.a. debiterad och innehållen preliminär skatt samt socialavgifter som betalas av arbetsgivare. En andra betalningstidpunkt skall ta sikte på mervärdesskatten. Den bör ligga under andra hälften av månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång. För skatter och avgifter som inte har en i förväg bestämd förfallodag skall huvudregeln vara att betalning skall ske vid det av de två betalningstillfällena som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar från det att beslut om skatten eller avgiften meddelats. För att betalning skall anses ha gjorts i rätt tid skall skatter och avgifter ha bokförts på skattemyndighetens konto senast på förfallodagen.

Den skatt- eller avgiftsskyldiges redovisning skall lämnas en gång varje månad. Tidpunkten för redovisning sammanfaller med den senare förfallodagen i månaden. Redovisningen skall omfatta samtliga de skatter och avgifter som förfallit till betalning under månaden och för vilka det finns en redovisningsskyldighet. Redovisningen utgör underlag för den skatt- eller avgiftsskyldiges betalning och ligger till grund för skattemyndigheten vid avstämningen av skattekontot.

Avstämning av ett skattekontot skall ske varje månad som det har förekommit någon transaktion. En sådan avstämning följs av ett kontoutdrag om kontohavaren så önskar. Samtliga konton stäms av minst en

gång per år. Om skattekontot uppvisar ett underskott vid avstämningstidpunkten innefattar kontoutdraget även en betalningspåminnelse.

Arbetsgivarnas medverkan i uppbörden av kvarstående skatt tas bort. Om det vid den årliga avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt uppkommer ett underskott på skattekontot skall detta betalas enligt huvudregeln, dvs. senast på den förfallodag i månaden som infaller efter en betalningsfrist om 30 dagar.

Ett överskott på ett skattekonto skall som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. Efter nödvändig kontroll skall återbetalningar kunna göras i princip när som helst under månaden. Ett överskott på kontot som har sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt skall emellertid betals ut tidigast den 10 i den månad då redovisning skall lämnas.

För skattskyldiga som normalt skall lämna särskilda självdeklarationer senast den 31 mars under taxeringsåret, dvs. i huvudsak de som betalar F-skatt, skall ett förfarande med löpande skatteberäkning tillämpas. Systemet bygger på att en skatteberäkning görs så snart skattemyndigheten har tillräckliga uppgifter för denna. Den tidigaste tidpunkten för uttag av skattebesked bör emellertid sammanfalla med den som gäller för dem som deklarerat med förenklade deklarationer, dvs. augusti månad. Det innebär att skatteberäkning sker löpande under taxeringsåret, att de skattskyldiga efter hand underrättas om resultatet och att transaktionerna i samband härmed bokförs på skattekontot. Återbetalningar görs löpande och underskott förfaller till betalning löpande enligt huvudregeln i skattekontosystemet.

På underskott eller överskott på ett skattekonto räknas kostnads- resp. intäktsränta löpande. Ett enhetligt ränteinstitut skall i huvudsak ersätta anståndsräntan, respiträntan, restitutionsräntan, ö-skatteräntan och kvarskatteavgiften. Även dröjsmålsavgiften tas bort. Ränteinstitutet kompletteras med en avgift vars syfte är att främja att betalningar till skattekontot görs i rätt tid. Avgiften tas ut med en procent av det negativa saldo på kontot som konstateras dagen efter resp. förfallodag.

Skattemyndigheten skall efter betalningspåminnelse och en viss betalningsfrist fortlöpande lämna över uppgift om underskottsbelopp till kronofogdemyndigheten för indrivning. Fasta beloppsgränser skall avgöra när en fordran skall lämnas för indrivning.

4.3 Överväganden och förslag

Förslag: Redovisningsperioden för mervärdesskatt förkortas till en månad för skattskyldiga som i dag redovisar mervärdesskatt för tvåmånadersperioder.

Redovisning och betalning av mervärdesskatt skall ske senast den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som redovisningen och betalningen avser.

4.3.1 Allmänna utgångspunkter

I dag gäller olika bestämmelser i uppbördshänseende för exempelvis av arbetsgivare innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter, preliminär F-skatt och särskild A-skatt, preliminär skatt på ränta och utdelning, kvarstående skatt, tillkommande skatt samt mervärdesskatt. Skillnaderna märks beträffande bl.a. inbetalningsdag, redovisningsperiod, redovisningshandlingar, inbetalningskonton, påminnelse- och anmaningsrutiner samt sanktionssystem.

Huvudinriktningen för vårt utredningsuppdrag är att mot bl.a. denna bakgrund åstadkomma en effektivisering av hela uppbördssystemet genom ökad enhetlighet och förenkling i fråga om redovisningen och betalningen av skatter och avgifter. Som redan nämnts ingår det samtidigt i vårt utredningsuppdrag att särskilt se över tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter. Det sägs i direktiven att det med hänsyn till att det är fråga om mycket stora skatte- och avgiftsbelopp är viktigt ur statsfinansiell synvinkel att redovisning och betalning sker så tidigt som möjligt.

Det finns således två huvudskäl till en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkterna för skatter och avgifter. Det är dels de statsfinansiella aspekterna, dels allmänna effektivitetsskäl.

Vid utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter finns det vissa utgångspunkter som särskilt knyter an till tidpunkten för skatte- och avgiftsbetalningar. Nämnas bör principen att betalningstidpunkter bör väljas på så sätt att statens räntekostnader minimeras (se prop. 1991/92:100 bil. 1 s. 48, bet. 1991/92:FiU20, rskr. 1991/92:128). Till detta kommer att en senareläggning av betalningstidpunkter inte bör ske i syfte att ge den betal-

3 15-0285

ningsskyldige kompensation för administrationen av betalningar till staten (prop. s. 48, jfr prop. 1993/94:150 bil. 1 s. 121 f).

I det tidigare (se avsnitt 3) har redogjorts för RGK:s och RRV:s översyn av statliga betalningstidpunkter. Enligt RGK och RRV är de skäl som vid det nuvarande uppbördssystemets uppbyggnad styrt valet av betalningstidpunkter inte längre giltiga. Regleringen som styr betalningarna är inte densamma som när systemet kom till och den tekniska utvecklingen har gjort att tidsåtgången för beräkning och redovisning av skatt numera avsevärt förkortats. Det anses inte heller aktuellt att i dag beakta arbetsförhållandena på postkontoren under 1940- och 1950-talen vid valet av betalningstidpunkter. RGK och RRV framhåller vidare att principen att arbetsgivarna skall ha ersättning för sitt deltagande i arbetet med skatteuppbörden inte längre anses tillämplig.

I fråga om företagens administrativa förutsättningar för en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten för mervärdesskatt anser RGK och RRV den 18 som tidpunkt för redovisning och betalning fullt möjlig även för små företag och företag med geografiskt spridd verksamhet (se avsnitt 3.3). Mervärdesskatt bör enligt RGK och RRV betalas den 18 i månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång och redovisningsperioden som huvudregel vara en månad.

Den översyn av statliga betalningstidpunkter som RGK och RRV har genomfört och de slutsatser som härvid redovisats kan inte anses visa annat än att en övergång till månadsredovisning av mervärdesskatt och en tidigareläggning av betalningstidpunkterna för mervärdesskatt är möjlig. Det som har kommit fram vid översynen kan därför i och för sig anses utgöra tillräckliga skäl för ändrade betalningstidpunkter. RGK och RRV har emellertid vid sina överväganden inte haft att beakta annat än främst räntekostnader och andra kostnader för staten och med hänsyn tagen till dessa faktorer strävat efter en från kassahållningssynpunkt optimal tidpunkt för inbetalning. Som vi har anfört tidigare bör dessa överväganden fogas in i ett större sammanhang där även andra förhållanden vägs in (jfr vårt delbetänkande SOU 1994:87). I första hand handlar det då om att se redovisningar och betalningar av skatter och avgifter på ett enhetligt sätt i princip oavsett vilken skatt eller avgift som är i fråga. Givetvis är betalningstidpunkterna centrala även i ett sådant perspektiv, men vid valet av tidpunkter för betalning måste hänsyn tas inte bara till ekonomiska konsekvenser utan också till den betydelse betalningarna har för utformningen av ett effektivt uppbördssystem. I detta hänseende måste förutom statsfinansiella skäl beaktas effekterna för såväl skatteförvaltningen som de skatt- och avgiftsskyldiga.

Med hänsyn till det övergripande syftet att åstadkomma ett effektivt uppbördssystem får det anses nödvändigt med en samlad syn på såväl tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter som formerna i övrigt för hur skatter och avgifter uppbärs. Dessa överväganden fokuseras av förklarliga skäl på de mest betydande betalningsströmmarna. De rör således i första hand av arbetsgivare innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Det är då också naturligt att dessa betalningar i viss mån styr utformningen av ett nytt system för skatte- och avgiftsbetalningar. Samtidigt skall emellertid utrymme finnas att i den nya ordningen innefatta även andra skatter och avgifter. Den nu påbörjade reformeringen av dagens uppbördsförfarande omfattar mot bakgrund härav förändringar av redovisningen och betalningen av skatter och avgifter som är väsentligt mera långtgående än endast en ändring av betalningstidpunkterna för dessa.

I ett nytt uppbördssystem — skattekontosystemet — skall ingå betalningar av skatter och avgifter som har skilda förfallodagar. Enligt uppbördslagen (1953:272) och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare gäller fr.o.m. uppbördsåret 1995/96 den 10 i månaden som betalningsdag förutom i januari då betalning får ske senast den 15, medan den 5 varannan månad är huvudregel enligt ML.

Flera olika faktorer har betydelse för om det bör finnas en eller flera förfallodagar i det nya systemet för skatte- och avgiftsbetalningar. Vägas in i bedömningen skall bl.a. möjligheterna till förenklingar och samordning av uppbördsförfarandet i administrativt hänseende. Vidare framhålls, som redan nämnts, de statsfinansiella konsekvenserna i utredningsdirektiven. I direktiven sägs att det är viktigt att betalningar görs så tidigt som möjligt. Grunden härför är inriktningen att begränsa inslaget av kredit i systemet för skatte- och avgiftsbetalningar. Staten skall alltså inte fungera som kreditgivare i det sammanhanget. Det har visat sig att den för staten optimala inbetalningstidpunkten för innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter inte är densamma som gäller för mervärdesskatten. Att exempelvis i ett nytt uppbördssystem samordna förfallodagarna för skatte- och avgiftsbetalningar till en tidpunkt i månaden skulle innebära att förfallodagen för antingen källskatt och arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt får senareläggas. I vart fall kan båda dessa förfallodagar inte tidigareläggas i samma utsträckning som annars. Detta talar för att olika förfallodagar bör finnas.

De renodlade statsfinansiella aspekterna om man ser till statens ränteinkomster kan i regel tas till vara genom räntedebitering och en effektiv indrivning. De kan emellertid i ännu högre grad tillgodoses om väldefinierade förfallodagar anger när betalningar senast skall göras. Detta talar för att bestämda förfallodagar varje månad bör

användas. I synnerhet för de skatt- och avgiftsskyldiga blir vidare en ordning med bestämda förfallodagar tydlig och förutsebar. Mer än en betalningstidpunkt varje månad innebär också att likviditetsbelastningen för de skatt- och avgiftsskyldiga jämnas ut över tiden samt att skatte- och avgiftsbetalningar fördelas jämnare i betalningssystemet. Samtidigt leder en sådan ordning till att den möjlighet till kredit som kan rymmas i ett system som i väsentliga delar bygger på främst räntedebitering i stället för hos staten får sökas på den gängse kreditmarknaden. Om man ser till statens intressen kan vidare sägas att kreditrisken för staten som borgenär begränsas om en skatt eller avgift skall betalas i nära anslutning till utgången av en redovisningsperiod eller motsvarande. Det gäller i så måtto att förutsättningarna för att en betalningsskyldighet fullgörs i allmänhet anses minska med den tid som förflyter från den tidigaste tidpunkt som betalning kan ske.

Som vi ser det talar det nyss sagda för att det i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter bör finnas två förfallodagar varje månad. De bör knyta an till den nuvarande indelningen av periodiskt återkommande och betydande skatte- och avgiftsbetalningar (se avsnitt 4.2). Debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter har i dag samma förfallodag i månaden, den 10. Den samordningen är naturlig och bör behållas. Till en andra förfallodag bör då hänföras i första hand betalningar av mervärdesskatt.

4.3.2 Förkortade redovisnings- och betalningsperioder för mervärdesskatt

Redovisningsperioden

Som nyss nämnts framhålls i direktiven för vårt utredningsarbete att det är viktigt att betalningar görs så tidigt som möjligt. Inriktningen är att begränsa inslaget av kredit i det nuvarande uppbördssystemet. Det är också detta som är grunden för bedömningen att det i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter bör finnas två förfallodagar varje månad. Nämnda synsätt har vidare varit en utgångspunkt för RGK och RRV vid översynen av statliga betalningstidpunkter. I vårt arbete har vi att väga in det som RGK och RRV har kommit fram till.

På samma sätt är det statsfinansiella skäl som i grunden motiverar en övergång från tvåmånadersredovisning till enmånadsredovisning av mervärdesskatt. Men även här finns effektivitetsvinster att hämta sett ur uppbördsadministrativ synvinkel. Dessutom är ett förfarande med månatlig redovisning för samtliga skattskyldiga som inte har beskatt-

ningsåret som redovisningsperiod mer konkurrensneutralt. Det gäller så till vida att kapitalkostnaderna generellt kan sägas vara högre vid enmånadsredovisning än vid tvåmånadersredovisning. Nämnas kan att det förhållandet att enmånadsredovisning skall tillämpas för skattskyldiga som driver handel med andra EU-länder medan skattskyldiga verksamma enbart på hemmamarknaden kan använda en redovisningsperiod om två månader satts i fråga utifrån EG:s konkurrensregler.

För mervärdesskatt som för närvarande betalas enligt huvudregeln, dvs. efter en redovisningsperiod om två månader, är den genomsnittliga kredittiden i dag 65 dagar. Kredittiden anges schablonmässigt till halva redovisningsperioden och hela den tid som förflyter från redovisningsperiodens utgång till förfallodagen. Kredittiderna i mervärdesskattesystemet har sin grund i att skatten utgår på omsättningen av varor och tjänster. Oavsett om den skattskyldige fått betalning från kunden vid leveransen eller inte är därför den tid som löper till dess att skatten betalas principiellt en kredittid. Värdet för de skattskyldiga av dessa kredittider har sedan lång tid successivt ökat. Denna ökning har sin grund i värdeökningen av omsättningen, högre skattesatser och en breddad skattebas.

Av praktiska skäl kan en skatt av detta slag inte betalas in till staten i samband med varje skattepliktig händelse. Oftast är det leveransen eller faktureringen av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst som ger upphov till skyldigheten att redovisa skatt. Under den tid som den skattskyldige kan hålla inne skattemedlen förbättras likviditeten i verksamheten. Den skattskyldige kan tillgodogöra sig ränta eller begränsa räntebelastningen på rörelsekapitalet.

RGK och RRV har kommit fram till att det bör finnas förutsättningar att som huvudregel tillämpa enmånadsredovisning av mervärdesskatt (se avsnitt 3.3). Undantag görs då för de skattskyldiga som i dag har kalenderår som redovisningsperiod. En redovisningsperiod om en månad används för övrigt redan i dag i vissa fall. Den ordningen tillämpas i regel av skattskyldiga för vilka den ingående skatten överstiger den utgående skatten och som således har en fordran på skattemyndigheten på det överskjutande beloppet. Från och med årsskiftet 1994/95 används vidare enmånadsredovisning av sådana skattskyldiga som bedriver handel inom EG (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151). Av det i januari 1995 sammanlagda antalet registrerade skattskyldiga, ca 440 000, hade ca 41 000 skattskyldiga en redovisningsperiod om en månad, ca 352 000 skattskyldiga en redovisningsperiod om två månader och ca 47 000 skattskyldiga kalenderår som redovisningsperiod.

I ett nytt samordnat uppbördssystem kommer skattskyldiga som är registrerade till mervärdesskatt i många fall att lämna redovisning för

innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter varje månad. Möjlighet kan komma att finnas till kvittningar i anslutning till den första förfallodagen. En inbetalning av källskatt och arbetsgivaravgifter skulle i så fall antingen reduceras eller kvittas mot en fordran på staten avseende överskjutande ingående mervärdesskatt. Om man ser till grundtankarna bakom skattekontosystemet (se avsnitt 4.2), nämligen att skatter och avgifter skall behandlas på ett enhetligt sätt, är det en väsentlig fördel om även mervärdesskatt redovisas och betalas varje månad. Redovisningarna och i viss mån även betalningarna kan då samordnas. Den administrativa hanteringen förenklas för såväl den skattskyldige som skatteförvaltningen. Nuvarande undantag beträffande skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning som inte överstiger 200 000 kronor bör emellertid av praktiska skäl kvarstå. Den övergång till att som huvudregel tillämpa en redovisningsperiod om en månad för mervärdesskatt som vi härmed föreslår innebär om den ses för sig att den genomsnittliga kredittiden i mervärdesskattesystemet begränsas till omkring 50 dagar. Genom enhetlighet i fråga om redovisningsperiodens längd undanröjs vidare den snedvridning i konkurrenshänseende som skulle kunna bli följden av om exempelvis företag med likartade verksamheter tillämpar olika redovisningsperioder.

Redovisnings- och betalningstidpunkten

Enligt RGK och RRV finns det förutsättningar för en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkten för mervärdesskatt även om effekterna för de skattskyldiga i finansiellt hänseende anses kunna bli stora. Som redovisats i det föregående anser RGK och RRV att även små företag och företag med geografiskt spridd verksamhet kan redovisa mervärdesskatt den 18 varje månad.

Vid valet av förfallodag för mervärdesskatten väger enligt vårt uppdrag — på samma sätt som beträffande källskatt och arbetsgivaravgifter — inriktningen mot att begränsa kredittiderna i uppbördssystemet och således de statsfinansiella effekterna tungt. Hänsyn måste emellertid tas också till att den betalningsskyldige skall ges rimlig tid att åstadkomma en korrekt redovisning.

Möjligheterna för den skattskyldige i sistnämnda hänseende hänger samman med när de uppgifter som skall lämnas till skattemyndigheten finns tillgängliga. De uppgifter om den skattepliktiga omsättningen av varor och tjänster som behövs för redovisningen till mervärdesskatt hämtas ur den skattskyldiges bokföring. Med hänsyn till att varje skattepliktig affärshändelse intill redovisningsperiodens utgång skall beaktas behöver den skattskyldige i regel viss tid efter periodens

utgång för att ta fram och ställa samman de uppgifter som skall redovisas. Särskilt i samband med årsskiften eller vid andra bokslutstidpunkter kan krävas längre tid än annars för redovisningen. Nämnas här kan att vissa skattskyldiga som har en överskjutande ingående mervärdesskatt redan i dag fullgör sin redovisningsskyldighet någon av de första dagarna efter redovisningsperiodens utgång.

Efter en sammanvägning av i första hand nämnda faktorer är det vår bedömning att förfallodagen för mervärdesskatt i detta skede inte bör läggas tidigare än den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Med utgångspunkt i de administrativa förutsättningarna för den skattskyldiges redovisning åstadkoms enligt vår mening med den 20 som betalningstidpunkt en rimlig förkortning av kredittiden för betalningar av mervärdesskatt.[1] Med beaktande även av förslaget om enmånadsredovisning blir kredittiden i genomsnitt 35 dagar. Den genomsnittliga kredittiden speglar emellertid inte de variationer som kan förekomma i det enskilda fallet. I praktiken kommer kredittiden att variera mellan 20 — 50 dagar. Framhållas bör även att en betalningsdag den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång av olika skäl får återverkningar på de skattskyldigas likviditetssituation. Det har bl.a. sin grund i de fakturerings- och betalningsrutiner som i dag i många fall används. Om den skattskyldige före betalningsdagen den 20 skall ha fått betalt enligt faktureringen under redovisningsperioden så att hela det utgående mervärdesskattebeloppet finns tillgängligt för inbetalning till skattemyndigheten senast nämnda dag förutsätts i princip dels löpande fakturering under redovisningsperioden, dels betalningsfrister på längst 20 dagar på fakturor som sänds ut inför ett månadsskifte. I sammanhanget skall emellertid beaktas även de regelmässigt förekommande avdragen för ingående mervärdesskatt som reducerar den skattskyldiges inbetalning av skatt. Vidare kan den skattskyldige räkna sig till godo ränta på influtna skattebelopp, eftersom dessa disponeras under tiden fram till inbetalningstidpunkten. Likviditetseffekterna i olika enskilda fall torde komma att uppvisa stora variationer.

I augusti månad gäller för mervärdesskatt för närvarande den 20 som betalningsdag. De betalningar som skall göras då avser redovisningsperioden maj — juni. Som motiv till denna senarelagda betalningstidpunkt har åberopats svårigheter för de skattskyldiga att redovisa och betala i anslutning till semesterperioden. Något motsvarande undantag gäller inte för betalning av källskatt och arbetsgivaravgifter.

[1] Jfr Skattekreditutredningens betänkande Kortare kredittid för mervärdesskatt m.m. (Ds B 1982:12).

Med hänsyn härtill och till att en enhetlig ordning så långt möjligt bör eftersträvas bör någon utsträckt betalningsfrist för mervärdesskatt under sommarperioden inte längre tillämpas.

De ekonomiska effekterna av en ändrad redovisnings- och betalningsperiod samt betalningstidpunkt för mervärdesskatt kan sammanfattas enligt följande (se vidare avsnitt 5). En övergång till månadsredovisning ger ökade årliga ränteinkomster för staten på brutto ca 450 mkr (kalkylränta 8 %). Tidigareläggningen av betalningstidpunkten till den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång ger ökade årliga ränteinkomster på i storleksordningen 450 mkr brutto. Den sammanlagda långsiktiga årliga inkomstförstärkningen för staten, dvs. nettoeffekten av dessa förändringar, kan beräknas till ca 450 mkr. Under genomförandeåret uppstår vidare en kassamässig engångseffekt för staten på ca 10 200 mkr. Konsekvenserna för de skattskyldiga i form av ökade ränteutgifter och likviditetsindragning kan sammantaget beräknas minst svara mot nyssnämnda effekter för staten.

5 Förslagens konsekvenser och genomförande

5.1 Ränte- och budgeteffekter för staten

Under år 1994 inbetalades ca 162 mdkr i mervärdesskatt till skattemyndigheterna och ca 93 mdkr till tullmyndigheterna. Mervärdesskatt utbetalades med ca 117 mdkr under samma period.

I dag redovisar ca 352 000 av sammanlagt ca 440 000 skattskyldiga mervärdesskatt varannan månad. En övergång till månadsredovisning innebär en minskad kredittid för de skattskyldiga och härmed ökade årliga ränteinkomster för staten. Ränteinkomsterna kan brutto beräknas till ca 450 mkr per år (kalkylränta 8 %).

Även en tidigareläggning av betalningstidpunkten till den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång minskar kredittiden i mervärdesskattesystemet. De ökade årliga ränteinkomsterna för staten av tidigareläggningen uppgår till ca 450 mkr brutto.

De sammanlagda ökade bruttoränteinkomsterna kan således beräknas till ca 900 mkr per år.

Beräkningarna av de finansiella effekterna har gjorts utifrån nu gällande förhållanden. Om hänsyn tas även till en trendmässig höjning av prisnivån och en viss volymutveckling av de skattskyldigas omsättning kan de finansiella helårseffekterna redan på kort sikt väntas bli något större än de nyss angivna.

En stor del av bruttoränteinkomsterna för staten kan antas motsvaras av ökade kostnader för de skattskyldiga. Kostnaderna kan utgöras av minskade ränteinkomster eller ökade ränteutgifter på rörelsekapitalet. Det kan också bli fråga om ökade administrativa kostnader för att klara kortare redovisnings- och betalningsperioder. Kostnaderna sammantaget för de skattskyldiga leder i sin tur till ett minskat skatteunderlag och lägre inkomstskatter. Den långsiktiga årliga budgetförstärkningen, dvs. nettoeffekten av förkortade redovisnings- och betalningsperioder för den offentliga sektorn, kan mot denna bakgrund beräknas till ca 450 mkr.

De förkortade redovisnings- och betalningsperioderna för under omläggningsåret med sig en positiv engångseffekt på statsbudgeten på ca 10 200 mkr. Effekten uppkommer genom att de skattskyldiga som går över från två till en månads redovisningsperiod och för vilka

betalningsperioden förkortas kommer att redovisa skatt för en ytterligare redovisningsperiod detta budgetår.

5.2 Konsekvenser för de skattskyldiga

För de skattskyldiga medför förslagen om kortare redovisnings- och betalningsperioder både kostnads- och likviditetseffekter. Konsekvenserna för de skattskyldiga i form av ökade ränteutgifter och likviditetsindragning kan sammantaget beräknas till ca 900 mkr (kalkylränta 8 %) resp. ca 10 900 mkr.

Såväl övergången till enmånadsredovisning för dem som i dag redovisar mervärdesskatt för tvåmånadersperioder som tidigareläggningen av betalningstidpunkten för mervärdesskatt påverkar näringslivets likviditet. Vilka likviditetseffekter som uppstår i det enskilda fallet är emellertid svårt att bedöma. Det beror bl.a. på om anpassningen till den nya ordningen sker genom ett ökat utnyttjande av annan kreditgivare än staten eller genom minskade egna behållningar.

Som nämnts i det tidigare (avsnitt 4.3.2) spelar de fakturerings- och betalningsrutiner som används in när det gäller de ekonomiska konsekvenserna av en tidigarelagd betalningstidpunkt. Om den skattskyldige före betalningsdagen den 20 skall ha fått betalt enligt faktureringen under redovisningsperioden så att hela det utgående mervärdesskattebeloppet finns tillgängligt för inbetalning till skattemyndigheten senast nämnda dag förutsätts i princip dels löpande fakturering under redovisningsperioden, dels betalningsfrister på längst 20 dagar på de fakturor som sänds ut i anslutning till ett månadsskifte. I sammanhanget kan emellertid noteras de regelmässigt förekommande avdragen för ingående mervärdesskatt som reducerar den skattskyldiges inbetalning. Den skattskyldige kan också räkna sig till godo ränta på influtna skattebelopp, eftersom dessa disponeras under tiden fram till inbetalningstidpunkten.

För skattskyldiga som har en överskjutande ingående mervärdesskatt och tillämpar tvåmånadersredovisning ger förslagen vidare räntevinster och ett likviditetstillskott, eftersom redovisningsperioden förkortas till en månad. Dessa positiva effekter kommer att märkas exempelvis i investeringssituationer, dvs. särskilt i sammanhang då den skattskyldiges ekonomiska förhållanden kan vara mer ansträngda än annars.

Förkortningen av redovisningsperioden innebär att de skattskyldiga måste upprätta mervärdesskattedeklarationer varje månad i stället för varannan. Det betyder att varje deklaration kommer att bygga på ett mindre omfattande underlag och härmed bli något enklare att upprätta. Deklarationsarbetet kommer alltså i viss mån att utjämnas över tiden.

Samtidigt ökar arbetsbelastningen för de skattskyldiga genom de fasta moment som måste utföras vid varje deklarationstillfälle och således oftare än tidigare.

Förslaget om tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkten för mervärdesskatt innebär att de skattskyldiga förfogar över kortare tid för arbetet med att upprätta sina mervärdesskattedeklarationer. Avgörande för hur lång tid deklarationsarbetet tar är hur snabbt den skattskyldige kan få fram underlaget för redovisningsperioden — främst in- och utgående fakturor. De ekonomiska redovisningssystemen hos de skattskyldiga är ofta uppbyggda för att tillgodose både företagsledningens krav på rapportering och externa krav på redovisningen. Redovisningen av mervärdesskatt är härvid en integrerad del av redovisningssystemen. Den förkortade betalningsperioden kan därför komma att ställa krav på effektivisering av de administrativa rutinerna hos många skattskyldiga. Särkilda problem får skattskyldiga med geografiskt spridda enheter. Betydande ändringar av nuvarande redovisningsrutiner m.m. kan krävas för vissa av dessa skattskyldiga. För skattskyldiga som anlitar redovisningsbyråer för sin mervärdesskatteredovisning innebär en övergång till enmånadsredovisning att de måste lämna underlaget till redovisningsbyråerna varje månad. Om detta för närvarande görs varannan månad uppkommer ökat arbete och uppstår högre kostnader.

De administrativa kostnader som följer av förslagen om ändrade betalningstidpunkter kan antas variera mellan olika skattskyldiga. Kostnaderna påverkas av exempelvis verksamhetens omfattning och vilka rutiner — manuella eller datoriserade — som i dag används vid skatteredovisningen. De sammantagna kostnaderna av de administrativa anpassningar som förslagen kräver är därför svåra att ange.

De tidigarelagda redovisnings- och betalningstidpunkterna ställer högre krav på de redovisningsbyråer som anlitas av ett stort antal skattskyldiga — ofta små eller medelstora företag. För redovisningsbyråerna tillkommer arbete med redovisning av mervärdesskatt under de månader då sådana arbetsuppgifter för närvarande inte utförs. Detta merarbete omfattar emellertid endast ett relativt begränsat antal av redovisningsbyråernas klienter. Trots detta kan för att redovisningen till mervärdesskatt skall kunna färdigställas tidigare krävas bl.a. att de skattskyldiga levererar underlaget för redovisningen snabbare. Exempelvis skulle en successiv leverans av bokföringsmaterialet eller ökat utnyttjande av ADB-teknik underlätta arbetsplaneringen vid redovisningsbyråerna och ge dessa en jämnare arbetsbelastning under månaden. Särskilda krav på ett ändrat arbetssätt kan vidare komma att göra sig gällande i samband med bokslutsarbetet.

5.3 Förslagens genomförande

5.3.1 Ikraftträdandet

Sett ur statsfinansiell synvinkel bör förslagen genomföras snarast. En förkortning av redovisnings- och betalningsperioderna för mervärdesskatt innebär emellertid väsentliga förändringar för ett stort antal skattskyldiga. De administrativa rutinerna behöver justeras eller ändras. Vidare påverkas de skattskyldigas finansiella planering. För att ge de skattskyldiga rimlig tid att vidta nödvändiga förberedelse- och anpassningsåtgärder bör de föreslagna förkortningarna av kredittiden för mervärdesskatt träda i kraft först vid årsskiftet 1995/96.

5.3.2 Informationsinsatser

Konsekvenserna för de skattskyldiga av ändrade tidpunkter för redovisning och betalning av mervärdesskatt kräver att RSV sätter in särskilda informationsinsatser. Ju tidigare information om förändringarna kan lämnas desto större förutsättningar finns för en smidig övergång till kortare redovisnings- och betalningsperioder. Bland annat kommer övergångskostnaderna att kunna hållas nere om de skattskyldiga ges rimlig tid att vidta de åtgärder som behövs inför begränsningarna av kredittiden.

5.3.3 Kostnadsaspekter

Genomförandet av förkortade redovisnings- och betalningsperioder för mervärdesskatt enligt de förslag som presenterats i det tidigare (avsnitt 4.3.2) kräver ändringar av de administrativa rutinerna m.m. inom skatteförvaltningen. Det gäller bl.a. med hänsyn till att deklarationer skall lämnas varje månad av de skattskyldiga som i dag redovisar mervärdesskatt för tvåmånadersperioder. Detta leder till ökade hanteringskostnader för skattemyndigheterna. De ökade kostnaderna skall emellertid ses i ett längre perspektiv. Inriktningen är nämligen att det nya systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter skall kunna tas i bruk vid årsskiftet 1997/98. Endast en redovisningshandling är då avsedd att användas för bl.a. innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter samt mervärdesskatt. Någon särskiljbar merkostnad för att ta hand om mervärdesskattedeklarationer varje månad uppkommer då inte längre.

Det större antalet deklarationer kommer att medföra att behovet av kontrollinsatser ökar. Inte minst gäller det i fråga om den ökning som kan förväntas av antalet deklarationer med begäran om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt. De tidigarelagda betalningstidpunkterna innebär vidare att den tid som de skattskyldiga förfogar över för att färdigställa och ge in sina mervärdesskattedeklarationer förkortas. Detta kan leda till en viss ökning av antalet felaktiga deklarationer och betalningar och härmed även av kontrollinsatser och rättelseåtgärder. Dessutom kan ett begränsat antal skattskyldiga under en övergångsperiod antas komma att redovisa och betala mervärdesskatt felaktigt på så sätt att de följer äldre bestämmelser. Även detta kommer i ett inledande skede att ta vissa begränsade resurser i anspråk för skatteförvaltningen. Till det nyss sagda kommer behovet av särskilda informationsinsatser beträffande både de ändrade redovisningsperioderna och betalningstidpunkterna.

De merkostnader för skatteförvaltningen som förslagen för med sig kan såvitt avser den administrativa hanteringen av ett ökat antal deklarationer m.m. beräknas till ca 30 mkr per år. I samband med genomförandet uppkommer vidare kostnader för i första hand information och omställning av tekniska system. Dessa engångskostnader kan uppskattas till ca 1,5 mkr.

6 Författningskommentarer

Hela regelsystemet på uppbördsområdet är för närvarande föremål för en genomgripande översyn. I direktiven för Skattebetalningsutredningen sägs bl.a. att det skall utarbetas en ny uppbördslag (dir. 1993:22). Den nya författningsregleringen skall vara gemensam för i första hand direkta skatter och socialavgifter. Även uppbördsregler rörande mervärdesskatten skall omfattas av det nya regelverket. I samband härmed skall systematiken och överskådligheten i den nuvarande regleringen ses över. Också terminologiska frågor skall övervägas. Detta utredningsarbete pågår för närvarande i anslutning till överväganden rörande utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Med hänsyn härtill innefattar de författningsförslag som nu läggs fram inte annat än vad som är nödvändigt för genomförandet av de i detta betänkande framlagda förslagen.

Mervärdesskattelagen

14 kap. *8, 8 a, 9 och 10* §§

Ändringarna i paragraferna motiveras av övergången till att redovisningsperioden för mervärdesskatt som huvudregel skall vara en månad.

Som framgår av 8 a § kvarstår möjligheten att redovisa mervärdesskatt för helt kalenderår. I bestämmelsen anges uttryckligt att sådan skattskyldig som avses i 1 § andra stycket undantas från denna möjlighet. Härigenom undviks hänvisningen till 5 § andra meningen avseende de fall då mervärdesskatt skall redovisas i en särskild deklaration för varje förvärv.

12 §

I *första stycket* anges den nya tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt. Den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som en deklaration avser skall gälla som senaste dag att lämna deklarationen. Någon utsträckt tid för redovisning under sommarperioden skall inte längre tillämpas. Hänvisningen till 13 §, som upphävs, har därför utgått.

Föreskrifterna i *andra stycket* avser fall då skattskyldighet föreligger endast för förvärv av nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor. Deklaration skall då lämnas för varje förvärv. Den nuvarande fristen om 35 dagar för redovisning i dessa fall ansluter till deklarationstidpunkten den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Den nuvarande inriktningen vid effektiviseringen av systemet för skatte- och avgiftsbetalningar är att samordna redovisningar och betalningar av skatter och avgifter till två tidpunkter varje månad (se avsnitt 4.3.1). Med hänsyn härtill skall även i fall då skattskyldigheten utgår från ett skattepliktigt förvärv tidpunkten den 20 i månaden gälla för redovisning av mervärdesskatt. Deklarationen skall således i dessa fall lämnas senast den 20 i månaden efter den månad under vilken det skattepliktiga förvärvet ägde rum.

Föreskrifter om betalning av mervärdesskatt finns i bl.a. 16 kap. 1 §. Genom hänvisningen i denna paragraf till 14 kap. 12 § ändras även den senaste tidpunkten för betalning till den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som betalningen avser.

13 §

Genom att bestämmelsen om förlängd redovisnings- och betalningsperiod upphävs kommer samma tidpunkt för redovisning och betalning av mervärdesskatt att gälla årets alla månader.

30 c §

Ändringen i bestämmelsen är en anpassning av tidpunkten för att lämna periodiska sammanställningar till den nya redovisningstidpunkten i 12 §. Härigenom behålls den nuvarande enhetligheten i fråga om när redovisningshandlingar skall lämnas.

15 kap. *2 och 21* §§ samt 16 kap. *1 och 15* §§

Ändringen i paragraferna avser hänvisningen till 14 kap. 13 §. Eftersom någon utsträckt tid för redovisning eller betalning under sommarperioden inte längre skall tillämpas, har hänvisningen utgått.

Ikraftträdandebestämmelsen

De nya föreskrifterna skall träda i kraft den 1 januari 1996. Det betyder att deklaration skall lämnas in och betalning fullgöras senast den 20 januari 1996 för redovisningsperioden november och december 1995. Nästa redovisnings- och betalningstidpunkt blir den 20 februari 1996 avseende redovisningsperioden januari 1996.

Särskilt yttrande
av experten Gunnar Johansson

I det nu föreliggande betänkandet lägger utredningen fram förslag till nya tidpunkter för redovisning och betalning av mervärdesskatt. Redovisningsperioden för mervärdesskatt föreslås bli förkortad till en månad för skattskyldiga som i dag redovisar mervärdesskatt för tvåmånadersperioder. Vidare föreslås att redovisning och betalning av mervärdesskatt skall ske senast den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som redovisningen och betalningen avser.

Jag biträder inte den föreslagna ändringen av betalningstidpunkten. Nuvarande regler om tidpunkterna för inbetalning av mervärdesskatt bör behållas. Skälen härför utvecklar jag närmare i det följande.

Allmänna synpunkter

Regeringen beslöt den 8 december 1994 att utvidga utredningens utredningsuppdrag till att omfatta också de indirekta skatterna. Samtidigt angavs att förslag med förtur skall läggas fram om betalningstidpunkterna för dessa skatter.

Utredningens uppdrag är att lägga fram förslag till effektivisering av uppbördssystemet genom ökad enhetlighet och förenkling. Bestämmandet av redovisningsperioder och betalningstidpunkter måste därför ske så att de överensstämmer med denna inriktning. Hur den slutliga utformningen blir av det nya samordnade systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter är emellertid ännu inte klart. Det är därför enligt min mening olyckligt att i ett sådant läge särbehandla frågorna om nya betalningstidpunkter. Det kan skapa problem i de fortsatta övervägandena.

Enligt min uppfattning bör således beslut om nya inbetalningstidpunkter för mervärdesskatt inte ske nu utan uppskjutas till ett senare skede av utredningsarbetet när en bättre överblick kan erhållas över hela det nya systemet.

Hur nära frågorna om betalningstidpunkter hänger samman med andra delar av ett kommande nytt system illustreras av utredningens överväganden om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt. På detta område har utredningen funnit att förslag inte kan

läggas fram nu eftersom vissa grundläggande moment i det nya systemet först måste klaras ut.

De allt annat överskuggande motiven för utredningens förslag om ny tidpunkt för inbetalning av mervärdesskatt är statsfinansiella. Det har till synes gällt att till varje pris lägga fram förslag som ökar statens intäkter. Effekten av de framlagda förslagen för de skattskyldiga har spelat en underordnad roll för utredningen. Det saknas också överväganden om hur förslagets effekter på företagen i sin tur påverkar samhällsekonomin.

Jag kommer i det följande att redovisa de skäl — administrativa och ekonomiska — som jag finner så starka att jag inte kan ställa mig bakom utredningsförslaget.

Administrativa skäl

I fråga om företagens administrativa förutsättningar för en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten för mervärdesskatt åberopar utredningen Riksgäldskontorets rapport från februari 1993. Enligt denna rapport skulle möjligheter väl föreligga att klara en tidigareläggning. Riksgäldskontorets slutsatser bygger på ett antal intervjuer dels med företag som själva ombesörjer redovisning, deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, dels med redovisningsbyråer som utför alla eller vissa av dessa uppgifter främst för mindre företag. Dessutom ges exempel på redovisningssystem och rutiner i några fiktiva företag.

I rapporten redovisas inte vilka frågor som ställts till de intervjuade och inte heller något om hur svaren utfallit. Det lämnas ingen uppgift om vilken eller vilka branscher de intervjuade företagen tillhör. Vidare synes ett mycket litet antal företag ha blivit intervjuade.

Kompletterande uppgifter har muntligen lämnats till Skattebetalningsutredningen av den av Riksgäldskontoret anlitade utredningsmannen. Dessa har inte föranlett mig att ändra min uppfattning om utredningen. Den håller inte sådan kvalitet att den kan läggas till grund för en bedömning av de administrativa förutsättningarna för företagen att klara en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkten.

För att framför allt få bättre kunskap om hur revisions- och redovisningsbyråerna skulle påverkas av tidigareläggningen begärde jag under utredningsarbetets gång att en hearing skulle hållas med företrädare för revisorer och redovisningsmedhjälpare. Tyvärr fick jag inget gehör för min begäran.

Problemen med tidigareläggningen är naturligtvis störst för de företag som anlitar biträde för redovisningstjänster. Men också bland de företag som själva hanterar sin redovisning ger tidigareläggningen

stora problem. Även i företag med stor administrativ mognad måste det finnas tid för avstämningar och kontroller. Mervärdesskattedeklarationen är en definitiv deklaration och uppgiftslämnandet är straffsanktionerat. Deklarationen måste alltså vara korrekt från början. Att upprätta en mervärdesskattedeklaration består inte endast av ett mekaniskt hanterande av ett siffermaterial på ett visst sätt. Ofta måste en kvalificerad skatterättslig bedömning göras av vissa transaktioner innan deklarationen kan avlämnas. Sådana bedömningar kan behöva ske i samråd med utomstående skatterättslig expertis. Alldeles särskilt gäller detta EU-handeln med dess komplicerade lagstiftningsstrukturer. Reglerna måste därför ge tillräckligt med tid även för sådana åtgärder.

Tidigareläggningen skapar — som nämnts ovan — de största problemen för alla de företag, förmodligen fler än 100 000, som för sin redovisning och för upprättande av mervärdesskattedeklarationer anlitar revisions- eller redovisningsbyrå.

Samarbetet mellan redovisnings- resp. revisionsbyrå och företagen kan se något olika ut beroende på vilka tjänster som byrån biträder med. Det typiska samarbetet torde emellertid se ut på följande sätt.

Företaget upprättar självt grundbokföringen. Efter månadens utgång lämnas denna till byrån som kontrollerar grundbokföringen mot verifikationerna och gör de rättelser som erfordras. Det arbetet kan normalt inte påbörjas förrän kontoutdrag och liknande material erhållits från banken. Detta sker först omkring den 7 — 8 i månaden efter bokföringsmånaden. Med tanke på postgången kan byrån börja sitt arbete först omkring den 10.

Efter genomgång och kontroll av grundbokföringen sker den vidare bearbetningen i form av framtagande av huvudbokslistor och övriga rapporter, exempelvis mervärdesskatterapporter. Ytterligare kontroller och avstämningar tar därefter vid innan en mervärdesskattedeklaration kan upprättas. Den måste sändas till företaget senast omkring den 15 — 16 för att företaget säkert skall ha mottagit den i god tid före betalningen den 20.

Bland de allra minsta företagen förekommer det att byrån också hjälper till med grundbokföringen. För att möjliggöra en sådan arbetsordning medger bokföringslagen att grundbokföring med undantag för kontanta transaktioner får ske månadsvis (prop. 1975:104 s. 164). Inte heller i detta fall kan byrån påbörja sitt arbete förrän omkring den 10.

Av beskrivningen framgår att byrån endast har högst 5 — 6 arbetsdagar till sitt förfogande för att utföra det arbete som behövs för att upprätta mervärdesskattedeklarationen. Byråerna biträder normalt ett stort antal företag. Det är därför nödvändigt att sprida ut uppdragen över tiden. Om den möjligheten försvinner leder det till att ett stort

antal företag inte kan få kompetent hjälp med mervärdesskatteredovisningen.

Senast frågan om förkortade betalningsperioder i mervärdesskattesystemet var föremål för behandling var i betänkandet Kortare kredittid för mervärdeskatt m.m. (Ds B 1982:12), avgivet av Skattekreditutredningen. I det betänkandet föreslogs att betalningsperioderna skulle förkortas till 25 dagar med undantag för de redovisningsperioder som utgår i juni och december. Skälet till att utredningen valt den 25 var att man insåg att de andra diskuterade tidpunkterna, den 14 eller 21, framstod som fullkomligt omöjliga. Under utredningsarbetets gång undersökte Sveriges Industriförbund bl.a. förutsättningarna att deklarera och betala skatten alternativt den 21 och 28. Helt samstämmigt intygades att den 21 var helt otänkbart bl.a. därför att det saknades möjligheter att få fram ett tillförlitligt sifferunderlag. Den 28 avvisades också som ett alternativ till nuvarande ordning. Även en ändring till den 28 skulle med bibehållande av god och säker redovisning vara mycket svår att genomföra. Mot bakgrund av de påföljder i form av skattetillägg som drabbar den som upprättar felaktig mervärdesskattedeklaration kände berörda personer en mycket stark oro för att förkortningen kunde medföra att deklarationen skulle grunda sig på alltför ofullständigt underlag.

Förhållandena nu skiljer sig inte från de som rådde år 1982. Samma oro som den som kom till uttryck år 1982 finns i dag. Utredningens förslag skulle — om det genomförs — upplevas som ett ogrundat underkännande av de personer i företagen och på revisions- och redovisningsbyråerna som samvetsgrant och noggrant medverkar i statens mervärdesskatteuppbörd.

I utredningens förslag ligger också att den särskilda regeln om fördröjd inbetalningstidpunkt slopas för den redovisningsperiod som utgår den 30 juni. Regeln kom till för att möjliggöra att personalen på företagens ekonomiavdelningar och revisions- och redovisningsbyråer kunde ta ut sin semester under juli månad utan hinder av arbetet med mervärdesskattedeklarationen. Som skäl för sitt förslag på denna punkt anför utredningen att något motsvarande undantag inte gäller för betalning av källskatt och arbetsgivaravgifter. Med hänsyn härtill och till att en enhetlig ordning så långt möjligt bör eftersträvas bör någon utsträckt betalningsfrist för mervärdesskatt inte längre tillämpas.

Jämförelsen med uppbördsredovisningen av källskatter och avgifter förstår jag inte. Underlaget för denna är ju ett helt annat än för redovisningen av mervärdesskatten. Man måste komma ihåg att mervärdesskatteredovisningen bygger på bokföringen av samtliga affärshändelser i verksamheten medan källskatte- och avgiftsuppbörden i normalfallet bygger på redovisningen av ett enda utgiftsslag.

Med sitt förslag visar utredningen en total okänslighet och oförståelse för många människors behov och önskan av semester under juli månad. I praktiken medför förslaget ett slags "semesterförbud" under juli månad för tusentals människor som arbetar med redovisning i företag och på revisions- och redovisningsbyråer. Förslaget är därför helt oacceptabelt.

Jämfört med våra grannländer i Norden skulle utredningens förslag — om det genomförs — framstå som helt unikt.

I Finland tillämpas fr.o.m. 1995 enmånadersredovisning. Deklaration skall avges och skatt inbetalas senast den 15 i den *andra månaden* efter redovisningsperiodens utgång.

I Norge skall deklaration lämnas varannan månad. Skatten betalas senast den 10 i *andra månaden* efter redovisningsperiodens utgång.

I Danmark redovisas mervärdesskatten i huvudsak kvartalsvis. Skatten betalas senast den 10 i *andra månaden* efter utgången av redovisningsperioden.

I inget av våra grannländer förs enligt vad jag känner till några diskussioner om tidigareläggning av inbetalningstidpunkter.

En fråga som utredningen över huvud taget inte har berört är konsekvenserna i administrativt hänseende av vårt medlemskap i EU. De svenska företagen redovisar fr.o.m. den 1 januari 1995 mervärdesskatten efter ett delvis nytt mönster genom anpassningen till den övergångsordning som råder inom EU. Det kan på mycket goda grunder antas att det nya redovisningssättet kräver mer arbete. Specifikationsgraden i mervärdesskattedeklarationen har ökat. De materiella reglerna har vidare komplicerats avsevärt, vilket innebär att behovet av experthjälp ökat kraftigt. Det blir med andra ord mer tidsödande än tidigare att upprätta deklarationen. Under en lång anpassningsperiod som minst kommer att sträcka sig in på nästa år förstärks dessa effekter. Någon hänsyn till de nya förhållandena har utredningen inte tagit.

Det kan i detta sammanhang nämnas att Storbritannien såvitt jag erfarit förutsåg de problem som skulle uppkomma vid anpassningen till EG-reglerna och avskaffade sanktionsavgifterna under en 18-månadersperiod.

Ekonomiska skäl

Övergången till månadsredovisning innebär enligt utredningen en minskad kredittid för företagen och därigenom ökade årliga ränteinkomster för staten. Ränteinkomsterna har brutto beräknats till ca 450 mkr vid en kalkylränta om 8 procent. Tidigareläggningen av betal-

ningstidpunkten till den 20 minskar också kredittiden och de ökade årliga ränteinkomsterna för staten har uppskattats till också ca 450 mkr. Likviditetsindragningen till staten under genomförandeåret har beräknats till ca 10,9 mkr.

Konsekvenserna för företagen i form av ökade ränteutgifter och en ökad likviditetsbelastning kan beräknas minst motsvara de nyssnämnda effekterna för staten.

Bedömningen av de ekonomiska effekterna för företagen måste också ske mot bakgrund av redan genomförda reformer på uppbördsområdet. Under 1994 ändrades uppbörden av F-skatt till månadsredovisning och fr.o.m. 1995 har uppbörden av källskatt och arbetsgivaravgifter tidigarelagts.

De sammanlagda effekterna av samtliga ändringar — genomförda och föreslagna — framgår av nedanstående sammanställning. Förändringen av inbetalningstidpunkten för vissa punktskatter har inte medtagits eftersom den berör ett litet antal företag.

	Ränteeffekt (brutto) per år mdkr	Likviditets-indragning mdkr
1 Förändringen av uppbörden av F-skatt	0,2	2,5
2 Förändringen av uppbörden av källskatt och arbetsgivaravgifter	0,5	6,0
3 Föreslagen förändring av mervärdesskatteuppbörden	0,9	10,9
Summa	1,6	19,4

Under loppet av ett par år ökar kostnaderna för företagen på grund av administrativa omläggningar av uppbördssystemen med ca 1,6 miljarder kronor. Mest betungande torde den kostnadsökningen bli för de mindre företagen, som redan har en pressad ekonomisk situation.

Likviditetsindragningen uppgår till stora belopp. Innebörden av indragningen är att rörelsekapitalet minskar med motsvarande belopp. Om avtappningen inte ersätts med antingen nyupplåning eller tillskott av eget kapital minskar företagens möjligheter till tillväxt och expansion. För många företag, framför allt de mindre, står inte låne- eller tillskottsmöjligheten till buds. Tillväxten av de mindre företagen, som är så viktig för hela samhällsekonomin, kommer därför sannolikt att avsevärt försvåras. Man kan heller inte utesluta att antalet konkurser kommer att öka.

För att få något grepp om hur stor likviditetsindragningen egentligen är kan den jämföras med storleken av det totala rörelsekapitalet i företagen. Uppgifter finns tillgängliga för bolagssektorn (SNI-koderna 1 — 9) avseende år 1992 (källa: SCB: Företagen 1992). Vid utgången av detta år uppgick totala summan för omsättningstillgångar till 1 146 759 mkr. De kortfristiga skulderna uppgick vid samma tidpunkt till 935 033 mkr. Skillnaden, eller rörelsekapitalet, blir 211 726 mkr. Mot bakgrund av dessa uppgifter kan konstateras att det är fråga om betydande belopp både relativt och i absoluta tal som företagen mister på grund av de redan genomförda och nu föreslagna förändringarna.

Genom förslaget ökar företagens fullgörandekostnader ytterligare. Av hela den beräknade kostnaden för skattesystemet på ca 14 miljarder kronor uppskattas endast 5 miljarder kronor falla på skatte- och uppbördsmyndigheterna. Redan i dag står främst företagen för den allra största kostnaden, ca 9 miljarder kronor. Detta är redan en extrem övervältring på företagen av statens kostnader för att få in skatterna. Genom förslaget skulle denna övervältring ytterligare förstärkas.

Det finns ytterligare en konsekvens av utredningens förslag som inte framgår av ovanstående redovisning och som utredningen inte beaktat. Mervärdesskatten är en flerledsskatt som skall träffa konsumtionen. Företagens roll i uppbördssystemet är uppbördsmannens. Det utmärkande för en uppbördsman är att han har till uppgift att uppbära och redovisa de medel som han uppburit. Översatt till mervärdesskattesystemet innebär det att företagen skall kunna få in skattebeloppen från sina kunder innan de själva har att redovisa dem till staten. Hittills har systemet fungerat tämligen väl i detta avseende. Betalning för fakturor som utsänts i slutet av en redovisningsperiod har hunnit flyta in före tidpunkten för skatteredovisningen. Med utredningens förslag riskerar många företag att hamna i den situationen att skatten skall levereras in innan den erhållits. Speciellt hårt drabbar detta företag inom branscher med höga förädlingsvärden, dvs. tjänsteföretag och kunskapsföretag. En sådan ordning innebärande en förskottering av skat-

ten torde komma att leda till förkortade betalnings- och kredittider i hela samhället. Det leder i sin tur till ökade räntekostnader, betalningssvårigheter och t.o.m. betalningsinställelser. Den samhällsekonomiska kostnaden härav kan mycket väl komma att överstiga den kortsiktiga statsfinansiella inkomstförstärkningen. Något försök att uppskatta dessa kostnader har över huvud taget inte gjorts av utredningen. Också den offentliga sektorn kan komma att drabbas. Kompenserande åtgärder av olika slag också gentemot sådana avnämare som t.ex. stat, kommun och landsting torde bli följden. Åtgärderna kan t.ex. bestå i förkortade kredittider. En konsekvens härav är naturligtvis ett inkomstbortfall för det allmänna. Inte heller denna typ av statsfinansiella effekter har utredningen beaktat.

KUNGL. BIBL.
1995-03-09
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1995

Kronologisk förteckning

1. Ett renodlat näringsförbud. N.
2. Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. A.
3. Grön diesel – miljö- och hälsorisker. Fi.
4. Långtidsutredningen 1995. Fi.
5. Vårdens svåra val.
   Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. S.
6. Muskövarvets framtid. Fö.
7. Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. A.
8. Pensionsrättigheter och bodelning. Ju.
9. Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. Fi.
10. Översyn av skattebrottslagen. Fi.
11. Nya konsumentregler. Ju.
12. Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för
    redovisning och betalning. Fi.

Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Pensionsrättigheter och bodelning. [8]
Nya konsumentregler. [11]

Försvarsdepartementet

Muskövarvets framtid. [6]

Socialdepartementet

Vårdens svåra val.
Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. [5]

Finansdepartementet

Grön diesel – miljö- och hälsorisker. [3]
Långtidsutredningen 1995. [4]
Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. [9]
Översyn av skattebrottslagen. [10]
Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för redovisning och betalning. [12]

Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. [2]
Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. [7]

Näringsdepartementet

Ett renodlat näringsförbud. [1]