

Regeringens proposition

1983/84: 75

om konkurrensneutral redovisning av mervärdeskatt, m. m;

beslutad den 4 november 1983.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga det förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att den nuvarande dispensmöjligheten till en kontantmässig redovisning av mervärdeskatt och särreglerna om en kontantmässig redovisning av avbetalningshandeln slopas den 1 mars 1984. Mervärdeskatten kommer då att redovisas enligt ett enhetligt och konkurrensneutralt redovisningssystem, som är anknutet till den redovisnings-skyldiges bokföring.

Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att 5 a, 15, 17, 70 och 74 §§ samt anvisningarna till 17 § lagen (1968: 430) om mervärdeskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*5 a §²

Redovisningsskyldighet inträder när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts, om ej annat följer av andra – fjärde styckena eller av 5 b §. Är den skattskyldige varken bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) inträder dock redovisningsskyldighet när skattskyldighet inträder enligt 4 §.

Vid kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. får redovisningsskyldigheten anstå till dess betalning inflyter från köparen. Om fordringen diskonteras eller överläts utan samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav inträder dock redovisningsskyldighet vid diskonteringen eller överlåtelsen. I fråga om annat tillhandahållande mot kredit kan länsstyrelsen, när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller överläts.

Länsstyrelsen får, när särskilda skäl föreligger, medge att vad som sägs i andra stycket om redovisningsskyldighetens inträde vid kreditförsäljning med förbehåll om

Redovisningsskyldighet inträder när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts, om ej annat följer av andra – tredje styckena eller av 5 b §. Är den skattskyldige varken bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) inträder dock redovisningsskyldighet när skattskyldighet inträder enligt 4 §.

Vid tillhandahållande mot kredit kan länsstyrelsen, när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller överläts. Ett sådant medgivande omfattar inte kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.

¹ Lagen omtryckt 1979: 304.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 885.

² Senaste lydelse 1981: 1276.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

återtaganderätt skall tillämpas tills vidare av viss skattskyldig även i annat fall.

Försätts skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser för vilka skattskyldighet men ej redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Den som övertar skattskyldigs verksamhet eller del därav är redovisningsskyldig för affärshändelse som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet ej har inträtt för den tidigare ägaren.

(Se vidare anvisningarna.)

15 §¹

Redovisning av skatt för viss redovisningsperiod skall omfatta affärshändelser genom vilka redovisningsskyldighet har inträtt enligt 5 a §.

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen.

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen. *Återtages vara med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. får avdrag göras för vad säljaren vid avräkning gottskrivar köparen för värdet av den återtagna varan, endast om det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.*

Lämnas återbäring, bonus eller annan rabatt, som icke utgör s.k. villkorlig rabatt, i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning, för vilken utgående skatt redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på den utgivna förmånen avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av handlingen skall framgå minskningen av både vederlag och skatt.

Handling som avses i tredje stycket skall ligga till grund även för avdrag för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning.

Uthyr eller upplåter den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats, fastigheten eller del därav till någon som ej bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag, skall

¹ Senaste lydelse 1982: 449.

¹ Riksdagen 1983/84, I saml. Nr 75

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

beloppet av åtnjutna avdrag för ingående skatt för ifrågavarande fastighet eller del därav återförs. Sker sådan uthyrning eller upplåtelse sedan tre men ej sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats skall återföring göras med hälften av det belopp som nu sagts.

Vad som sägs i femte stycket tillämpas även när fastighetsägaren tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i verksamhet som ej medför skattskyldighet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs.

Återföring skall ske i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga uthyrningen eller upplåtelsen har upphört eller fastigheten har sålts.

Exporteras en vara av det slag som anges nedan, skall den ingående mervärdeskatt som hänför sig till förvärvet av varan återföras, om den skattskyldige inte visar att varan har innehafts endast av skattskyldiga. De varor som avses är

1) andra varor än sådana som avses i 18 § fjärde stycket och som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina.

2) naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar.

3) varor, som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver.

4) vapen med undantag av sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973: 1176),

5) alster av bildkonst,

6) konstalster av glas, porslin eller annan keramik,

7) möbler,

8) fartyg eller luftfartyg.

Återföring enligt åttonde stycket skall ske i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken varan har exporterats.

(Se vidare anvisningarna.)

17 §⁴

Skattskyldig som är redovisningsskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts om ej annat följer av andra

Skattskyldig som är redovisningsskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts om ej annat följer av andra

⁴ Senaste lydelse 1982: 449.

Nuvarande lydelse

stycket. Har medgivande enligt 5 a § andra stycket erhållits får avdrag göras först vid beskattningsårets utgång eller när betalning dessförinnan har erlagts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Vid kreditköp med förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. får avdrag för ingående skatt göras endast för skatt som belöper på vad som har betalats under redovisningsperioden. Motsvarande gäller när medgivande enligt 5 a § tredje stycket har lämnats och vid förvärv av avverkningsrätt till skog. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som tas ut vid införsel till landet inträder tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den skattskyldige. Har skattskyldig övertagit annan skattskyldigs verksamhet eller del därav äger han rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får avdraga ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv med vad som belöper på hans andel i samfälligheten. Vad som nu

Föreslagen lydelse

stycket. Har medgivande enligt 5 a § andra stycket erhållits får avdrag för andra förvärv än sådana som skett med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. göras först vid beskattningsårets utgång eller när betalning dessförinnan har erlagts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Vid förvärv av avverkningsrätt till skog får avdrag för ingående skatt göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som tas ut vid införsel till landet inträder tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den skattskyldige. Har skattskyldig övertagit annan skattskyldigs verksamhet eller del därav äger han rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

har sagts gäller endast i den mån i samfälligheten deltagande fastighet används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Äger ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag) och tillhandahåller ett av företagen något annat av företagen en tjänst som inte är skattepliktig får det andra företaget göra avdrag för den skatt som belöper på det förstnämnda företagens förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller införseln hade gjorts av det skattskyldiga företaget. Vad nu har sagts gäller även aktiebolag vars aktier till mer än nio tiondelar ägs av ett eller flera helägda dotterbolag.

Förvärv är skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara inom landet från den som ej är skattskyldig för omsättning av varan, skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses det belopp som skulle ha utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren om denne hade varit skattskyldig för omsättningen. Vad nu sagts gäller även den som är skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

Skattskyldig, som i annan verksamhet än serveringsrörelse tillhandahåller kost åt personal, äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till andra förvärv för detta tillhandahållande än sådana som avser livsmedel eller andra förbrukningsvaror, i den mån ej annat följer av andra stycket av anvisningarna.

Redovisar skattskyldig olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som ej kunnat kvittas föreskrivs i 49 §.

(Se vidare anvisningarna.)

70 §

Belopp som avser omsättning eller skatt enligt denna lag anges i helt kronor så att örtal bortfaller.

Skattebelopp under 10 kronor behöver icke betalas in till staten och återbetalas ej heller.

Skattebelopp under 25 kronor behöver icke betalas in till staten och återbetalas ej heller.

74 §

I fråga om delgivning av beslut eller utslag enligt denna lag äger 54 och 55 §§ taxeringslagen motsvarande tillämpning.

Beslut som avses i 33 § denna lag skall sändas till den skattskyldige i vanligt brev. Sådana försändelser får i särskilda fall rekommenderas eller delges den skattskyldige. I fråga om delgivning av beslut eller utslag enligt denna lag äger 54 och 55 §§ taxeringslagen (1956:623) motsvarande tillämpning.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar
till 17 §⁵

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Detta gäller dock inte om säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp och inte heller vid inköp från detaljhandeln, om vederlaget understiger 200 kronor. Rätt till avdrag för ingående skatt som anges i 17 § femte stycket föreligger endast om köpehandlingens innehåller sådan uppgift som avses i anvisningarna till 16 § sista meningen.

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller som förhyrs för bruk i sådan verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verksamheten. Används personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning, i mer än ringa omfattning i verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för 50 procent av den ingående skatt som belöper på hyran. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

Kan det styrkas att vid leverans av vara till skattskyldig här i landet skatt erlagts för utländsk ej skattskyldig leverantörs räkning vid varans införsel, föreligger avdragsrätt för köparen med belopp motsvarande den av tullmyndigheten uttagna skatten, om avdragsrätt förelegat om köparen själv erlagt skatten.

Avdragsrätten för ingående skatt på jordbruksarrende omfattar hela skatten, även om i arrendet ingår värdet av bostad.

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

Skattskyldigs avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skada som han vållat i sin verksamhet.

Förvärv eller införsel av verksamhet föreligger även när skattskyldigs kostnad härför bestrides av skadevållande eller försäkringsgivare.

Har fastighetsägare inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket utförts ny-, till- eller ombyggnad av fastighet medgivits skattskyldighet för uthyrning eller upplåtelse av fastigheten eller del därav enligt 2 § fjärde stycket får han vid redovisningen av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbeten till den del de avser lokaler, som upplåts för verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

⁵ Senaste lydelse 1982: 449.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984, såvitt gäller 70 och 74 §§, och i övrigt den 1 mars 1984.

1. De nya bestämmelserna i 5 a, 15 och 17 §§ samt anvisningarna till 17 § tillämpas, om annat inte följer av punkterna 2 och 3 på leveranser och tillhandahållanden som sker efter ikraftträdandet.

2. Ett medgivande som har lämnats enligt de äldre bestämmelserna i 5 a § tredje stycket upphör att gälla vid utgången av februari månad 1984. I sådana fall får länsstyrelsen, när synnerliga skäl föreligger, medge anstånd med betalningen av skatt, som hänför sig till fordringar som har uppkommit under perioderna mars – april, maj – juni, juli – augusti och september – oktober 1984 och för vilka likvid inte har influtit vid utgången av resp. redovisningsperiod. Sådant anstånd får medges längst till utgången av år 1984.

3. Den som är redovisningsskyldig får vid redovisning av skatt för den första redovisningsperioden efter utgången av februari 1984 redovisa utgående skatt som belöper på gjorda tillhandahållanden före den 1 mars 1984 och samtidigt göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel före sistnämnda tidpunkt, under förutsättning att redovisningsskyldighet eller avdragsrätt inte har inträtt dessförinnan. Vad nu sagts gäller inte ingående skatt som hänför sig till kreditförvärv med förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977: 981) eller lagen (1978: 599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1983-11-04

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden Feldt, Leijon, Peterson, Bodström, Holmberg

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om konkurrensneutral redovisning av mervärdeskatt, m. m.

1 Inledning

Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971: 05) lämnade i maj 1983 sitt sjunde delbetänkande (Ds Fi 1983: 10) Översyn av mervärdeskatten del VII Konkurrensneutral skatteredovisning¹. I betänkandet föreslår utredningen åtgärder som syftar till att mervärdeskatteredovisningen skall bli konkurrensneutral genom att i princip endast en redovisningsmetod skall få tillämpas. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas utredningens sammanfattning av betänkandet.

Betänkandet har remissbehandlats. En inom finansdepartementet upprättad sammanställning över remissinstanser och remissyttrandena bör fogas till protokollet som *bilaga 2*.

Jag avser att i detta sammanhang också ta upp vissa andra ändringsförslag som har aktualiserats.

Hänvisningar till paragrafer avser lagen (1968: 430) om mervärdeskatt (ML), om inte annat särskilt anges.

2 Mervärdeskatteutredningens förslag

Mervärdeskatteutredningen behandlade och föreslog i ett tidigare delbetänkande (Ds B 1977: 6) en övergång till en enhetlig redovisningsmetod för mervärdeskatt. Den proposition som följde, behandlades av riksdagen våren 1979. De ändrade bestämmelserna om bl. a. skatt- och redovisningsskyldighetens inträde började gälla den 1 januari 1981.

¹ Utredningsman f.d. departementsrådet Hans R. Fridolin.

Utredningen hade föreslagit en i princip generell övergång till faktureringsmetoden dvs. att redovisningen också skall ske för under redovisningsperioden uppkomna skulder och fordringar. Det enda undantaget gällde avbetalningshandeln. Skälet till detta undantag var att faktureringsmetoden i detta fall skulle kunna leda till att en säljare vid återtagande av en vara minskade sin utgående skatt medan köparen som fått göra avdrag för hela den ingående skatten vid förvärvet inte minskade sin ingående skatt. Avdraget skulle därför få göras enbart för den skatt som motsvarade betalningen under redovisningsperioden. Som en följd härav skulle också säljaren få tillämpa kontantmetoden såvitt gällde avbetalningsförsäljningar.

Under remissbehandlingen framfördes kritik mot förslaget. Kritiken gick ut på att kreditgivande företag skulle drabbas av allvarliga likviditetseffekter vid övergången från kontantmetoden till faktureringsmetoden. Frågan om övergång till en enda redovisningsmetod behandlades i två propositioner under riksmötet 1978/79 (prop. 1978/79: 33 och 141). I den senare propositionen underströk dåvarande departementschefen det principiellt riktiga i att endast en redovisningsmetod skulle få tillämpas. Mot bakgrund av den kritik som riktats mot en generell övergång till faktureringsmetoden förordade departementschefen att kontantmetoden även fortsättningsvis skulle få finnas kvar. Det var dock väsentligt bl. a. från kontroll- och neutralitetssynpunkt att användningen av kontantmetoden kraftigt begränsades. Den mer långsiktiga målsättningen borde vara att samtliga skattskyldiga tillämpade faktureringsmetoden. För att begränsa tillämpningen föreskrevs att länsstyrelsen skulle medge dispens efter prövning i varje enskilt fall.

Vid behandlingen av förslaget i skatteutskottet underströk ett enigt utskott att det vid kontantmetoden kan föreligga uppenbara risker för att skatten utnyttjas som ett konkurrensmedel. Med de i propositionen föreslagna dispensmöjligheterna kan sådan skattekonkurrens i viss mån komma att permanentas. Det var därför av vikt, enligt skatteutskottet, att ansträngningar gjordes för att senare avveckla dispensförfarandet. Enligt utskottet borde mervärdeskatteutredningen pröva denna fråga under sitt fortsatta arbete.

Det är mot bakgrund av detta uttalande som mervärdeskatteutredningen återigen behandlat frågan om övergång till en enhetlig redovisningsmetod för redovisningen av mervärdeskatt.

Utredningen har inte funnit några skäl till att frångå sitt tidigare, av riksdagen godkända, ställningstagande att mervärdeskatteredovisningen bör ske enligt bokföringsmässiga grunder. Mervärdeskatteutredningen pekar, förutom på de skattetekniska skälen, också på att kreditgivningen inom näringslivet undergått betydande förändringar sedan utredningen senast behandlade frågan. Kundfordringarna belänas i allt större utsträckning, vilket innebär att redovisningsskyldigheten får anstå tills betalningen

inflyter till skillnad mot vad som skulle ske om kontrakten diskonterades eller överläts. Utredningen konstaterar att kontantmetoden ger den redovisningsskyldige en favör i likviditets- och konkurrenshänseende i förhållande till den som inte får tillämpa kontantmetoden. En övergång till en enda redovisningsmetod är därför motiverad både av skattetekniska skäl och av hänsyn till konkurrensneutraliteten.

Utredningen har funnit att ca 6 000 dispenser för en fortsatt kontantmässig redovisning har meddelats och att den latent skatteskulden till staten från dessa skattskyldiga inte torde understiga en miljard kr. Det har vidare framkommit att det är ett mycket begränsat antal skattskyldiga företag som åtnjuter en skattekredit av betydelse. Flertalet dispensfall rör små eller mycket små belopp. Fördelarna med kontantmetoden är, enligt utredningen, således koncentrerade till ett fåtal företag inom olika branscher. Kontantmetoden tillämpas, enligt utredningen, inte av samtliga företag i någon viss bransch.

Ett metodbyte innebär att berört företag går förlustig den av staten tillhandahållna krediten och att kompensation för detta får sökas genom ändrade kreditvillkor eller priser. Utredningen betonar vikten av att alla skall konkurrera på samma villkor i vart fall så vitt gäller mervärdesskatten. Utredningen konstaterar vidare att en övergång till en enhetlig redovisning av mervärdesskatt måste leda till att vissa företag drabbas av en kraftig likviditetsätstramning och att denna effekt uppkommer oavsett när övergången görs. För att sprida övergången föreslår utredningen att länsstyrelsen skall få rätt att i vissa speciella fall medge anstånd under viss kortare tid med betalningen.

Särregeln om en kontantmässig redovisning av avbetalningsköpen och försäljningen infördes med verkan fr. o. m. den 1 januari 1981. Regeln tillkom för att förhindra ett skattebortfall som annars skulle uppkomma när ett avdrag som tillfallit en skattskyldig köpare inte kunde korrigeras vid ett återtagande. Samtidigt medgavs säljaren också rätt att redovisa skatt i takt med avbetalningarna. Av praktiska skäl gäller samma regler både för konsumentkreditköp och kreditköp mellan näringsidkare. Utredningen har angett att dessa bestämmelser utnyttjats på ett ej avsett sätt vid försäljning till köpare som inte är mervärdesskattskyldiga. De tidigare missförhållandena vid försäljning mellan skattskyldiga försvann genom att samma redovisningsmetod, kontantmetoden, tillämpades hos både säljare och köpare. Det nya missbruket består, enligt utredningen, i att säljaren vid avbetalningsförsäljning villkorslöst och räntefritt kan förfoga över den skatt som skall utgå på leveransen till dess betalning inflyter. Vid andra kreditförsäljningar skall hela skatten redovisas omedelbart. Erfarenheterna visar att avbetalningstiderna blir längre och volymen stadigt ökar och att nuvarande mervärdesskatteregler bidragit till denna negativa utveckling. Eftersom räntan fr. o. m. den 1 juli 1979 inte heller ingår i beskattningsvärdet innebär gällande regler vid fleråriga avbetalningskontrakt i realiteten en reducering

av beskattningen. Till detta skattebortfall kommer att de gällande bestämmelserna, enligt utredningen, innebära redovisningstekniska olägenheter. Den skattskyldige måste under hela betalningstiden, som i vissa fall är mycket lång, hålla reda på leveransdagens skattesats, eftersom varje avbetalning skall skattebeläggas med denna procentsats. Utredningen har funnit att särreglerna om en kontantmässig redovisning snarast bör slopas. För att inte det tidigare missbruket skall återuppträffa föreslår utredningen att skatteredovisningen inte skall justeras när en vara som har sålts på avbetalning återtas från en köpare som är skattskyldig till mervärdesskatt. Säljaren föreslås alltså inte längre ha rätt till avdrag för den skatt som motsvarar vad köparen gottskrivs vid återtagandet. Vid försäljning till privatpersoner uppkommer inga sådana problem och någon ändring av gällande bestämmelser behövs därför inte i dessa fall.

Utredningen har föreslagit att dispensregeln och särbestämmelsen för avbetalningshandeln snarast slopas och att detta skall ske med verkan fr. o. m. den 1 mars 1984. Bokföringsmässig redovisning föreslås gälla för leveranser fr. o. m. nämnda dag medan äldre bestämmelser – dvs. kontantmetoden – får tillämpas för tidigare tillhandahållanden.

3 Remissyttrandena

Utredningens förslag om övergång till i princip en enda redovisningsmetod har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av i det närmaste samtliga hörda myndigheter och näringslivsorganisationer.

Sveriges grossistförbund och Svenska postorderföreningen har dock bestämt avstyrkt avvecklingen av den s.k. dispensregeln och Motorbranschens riksförbund och Bilindustriföreningen har motsatt sig avvecklingen av särregeln för avbetalningshandeln. Föreningen auktoriserade revisorer och Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund har varit negativa till bägge förslagen. Skrivelser med ett avstyrkande av förslaget har också inkommit från några enskilda företag. Som skäl för ett bibehållande av kontantmetoden åberopas framför allt den kraftiga likviditetsbelastning som drabbar vissa av de företag som nu har dispens och som tvingas över från kontantmetoden till bokföringsmässig redovisning. De skäl som utredningen anfört för en övergång anses inte tillräckliga.

Flertalet av de remissinstanser som tillstyrkt utredningens förslag har betonat nödvändigheten av att skattesystemet blir neutralt och att denna åtgärd snarast bör genomföras. Vidare har betonats att åtgärden stärker statens likviditet.

För att mildra övergången har några remissinstanser förordat ett något senare ikraftträdande eller något förmånligare anståndsregler. Kritik har också riktats mot att reglerna vid återgång av köp blir svårtillämpade.

4 Föredragandens överväganden

Vid övergången till ett räkenskapsenligt redovisningssystem fick kontantmetoden fortfarande gälla dels för vissa företag som efter dispens kunde fortsätta att tillämpa den, dels för avbetalningshandeln.

Den s. k. dispensregeln, får anses ha utgjort ett provisorium. Redan när dispensregeln infördes uttalade föredragande departementschefen och ett enigt skatteutskott att målsättningen var ett enhetligt redovisningssystem för mervärdesskatten. Skatteutskottet uttalade att ansträngningar borde göras för att avveckla kontantmetoden och skapa ett enhetligt redovisningssystem som minskade riskerna för snedvridning av konkurrensen.

Utredningen har visat att dispensregeln gett vissa företag betydande förmåner jämfört med konkurrenter som inte lyckats uppfylla kraven för att få dispens. När kraven för dispens fastställdes var önskemålet att endast de som verkligen skulle drabbas av allvarliga likviditetspåfrestningar skulle omfattas av dispensen. Utredningen har emellertid visat att de formella förutsättningarna också har kunnat uppfyllas av vissa företag med mycket små nettokreditbelopp. Totalt har ca 6 000 företag fått dispens. Av dessa företag torde flertalet dock vara mycket små och ha små nettokreditbelopp. Vidare har utredningen framhållit att ingen bransch i sin helhet har fått behålla kontantmetoden vilket innebär att mervärdesskattekonsekvenserna för företagen blir helt beroende på hur företagen lämnar och finansierar sin kredit till kunderna. Mot bakgrund av skatteutskottets tidigare eniga uppfattning och utredningens genomgång har jag funnit att de nuvarande reglerna inte längre kan behållas. Det är inte minst av rättviseskäl viktigt att alla skattskyldiga får arbeta under samma villkor när det gäller mervärdesskatten, dvs. att reglerna är konkurrensneutrala. Det är givet att ett genomförande av förslaget leder till kraftiga likviditetspåfrestningar för vissa skattskyldiga men det är också dessa skattskyldiga som har de största förmånerna av de nuvarande reglerna.

Sammanfattningsvis har jag den bestämda uppfattningen att kontantmetoden inte är förenlig med ett konkurrensneutralt skattesystem vad gäller kredithandeln. I all synnerhet gäller detta om, som nu har skett, redovisningsbestämmelserna är så utformade att rätten till kontantredovisning är förbehållen ett mycket begränsat antal skattskyldiga.

Medgivna dispenser för tillämpning av kontantmetoden har också utnyttjats bl. a. av stora finansieringsföretag för nya former av kreditgivning som endast kan förklaras av de förmåner redovisningsmetoden ger. Företag vars egentliga verksamhet hittills har varit att lämna penningkrediter har gått in som mellanled mellan den faktiske leverantören och dennes faktiske köpare när fråga varit om exempelvis investeringar i mångmiljonklassen hos industrin och hos kommunerna. Det kreditgivande mellanledet får sina lämnade varukrediter finansierade till 19 procent av allmänna medel, medan denna förmån inte står den faktiske leverantören till buds i de fall då denne tillämpar faktureringsmetoden.

De lämnade varukrediterna är i vissa fall mångåriga. Exempel finns på 15-20 års amorteringstid. Får systemet fortsätta kan statens ränteförluster bli avsevärda. Det är angeläget att uppbördsbestämmelserna inte ger förmåner åt ett fåtal företag. Det kraftiga utslaget för ett slopande av dispensregeln vid remissbehandlingen har också övertygat mig om att utredningens förslag är riktigt. Vidare bör återigen betonas riksdagens principiella uppfattning som redovisades redan år 1978. Det bör ha stått klart för alla som har fått dispens att detta förfarande enbart var ett provisorium.

Mot bakgrund av det anförda bör möjligheten till redovisning av mervärdeskatt enligt kontantmetoden efter dispens snarast upphävas. Jag återkommer senare till hur och när avvecklingen bör göras.

Vid omläggningen till räkenskapsenlig redovisning den 1 januari 1981 fick avbetalningshandeln generell möjlighet till kontantmässig redovisning av skatt som hänförde sig till varor som sålts med förbehåll om återtaganderätt. Samtidigt föreskrevs att köparens avdrag för ingående skatt skulle göras i takt med amorteringarna. Ändringen motiverades främst av önskemålet att förhindra ett skattebortfall som annars skulle uppkomma när ett avdrag som hade medgett en köpare inte i praktiken kunde återkrävas när godset återtogs av säljaren på grund av köparens bristande betalning, medan säljaren redovisade skatt endast på vad köparen faktiskt betalade. Utredningen har föreslagit att särbestämmelserna för avbetalningshandeln slopas eftersom systemet lett till oberättigade fördelar för denna kreditform jämfört med andra. Reglerna har också utnyttjats på ett sätt som inte var förutsett vid införandet. Antalet avbetalningsköp med mycket långa avbetalningstider har ökat. Detta gäller exempelvis vissa delar av båthandeln.

Utredningen har också framhållit att det ur redovisnings- och kontrollsynpunkt är en nackdel med särbestämmelser och att det i dag finns nya finansieringsformer som ändå möjliggör omedelbar avdragsrätt för köparen.

I likhet med i det närmaste samtliga remissinstanser har jag funnit att utredningens förslag är välmotiverat. Detta gäller också förslaget att redovisningen hos mervärdesskatteskyldig säljare och köpare inte skall ändras vid återtagande av en vara som sålts på avbetalning. De synpunkter som några remissmyndigheter framfört om svårigheterna för säljaren att kontrollera om köparen haft rätt till avdrag för ingående skatt eller ej är enligt min mening överdrivna. Det torde snarare vara så att säljaren oftast är väl medveten om köparens avdragsrätt, eftersom detta förhållande kan påverka betalningsplanen m. m. När det gäller t.ex. försäljning av personbilar, som ofta säljs på avbetalning, har köparen nästan aldrig rätt till avdrag för ingående skatt. Det bör enligt min mening kunna krävas att säljaren kan visa att köparen inte haft rätt till avdrag för ingående skatt på förvärvet för att säljaren skall kunna få korrigera sin skatt vid ett återtagande. Detta förhållande bör enkelt kunna klarläggas redan vid kontraktstecknandet.

Samma regler bör, som också flera remissinstanser påpekat, gälla även i de fall då kontrakt överläts till ett finansieringsföretag och då köparen endast delvis haft avdragsrätt. Utredningens förslag till nya regler i ML bör förtydligas på denna punkt.

Med hänvisning till vad jag nu har anfört förordar jag att den s.k. dispensregeln slopas, att avbetalningshandeln också skall redovisas enligt räkenskapsenlig redovisningsmetod och att säljarens och köparens redovisning av mervärdesskatt inte ändras vid återtagande av vara som sålts på avbetalning när köparen helt eller delvis haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärvet.

Vid remissbehandlingen har framhållits att det kan uppstå problem vid återtagande av vara när antingen säljaren eller köparen redovisar skatt enligt bokslutsmetoden, dvs. använder kontantmetoden under året och beaktar fordringar och skulder endast vid räkenskapsårets utgång. I dessa fall föreligger inte kongruens i redovisningsskyldighetens inträde och avdragsrättens inträde. För att komma till rätta med detta problem, som också kan leda till ett skattebortfall, och för att underlätta redovisningen förordar jag i likhet med vad vissa remissinstanser föreslagit att redovisningsskyldighet resp. avdragsrätt vid avbetalningsaffärer mellan näringsidkare skall, hos den som har redovisning enligt bokslutsmetoden, ske i den redovisningsperiod under vilken varan har levererats.

Som utredningen framhållit torde övergångsproblemen i likviditetshänseende för dem som tvingas övergå från en kontantredovisning till en redovisning enligt faktureringsmetoden bli lika stora oavsett när övergången sker, förutsatt att kreditvillkor, priser m.m. inte ändras innan eller i samband med övergången. I administrativt hänseende underlättas självfallet övergången om lång tid förflyter mellan beslut och ikraftträdande.

Såsom framgått tidigare har både dispensregeln och särregeln för avbetalningshandeln kommit att utnyttjas på ett sätt som inte var avsett då reglerna infördes. Försäljningar med mycket långa kredittider är numera inte ovanliga. En del konstlade transaktioner har gjorts enbart för att dra nytta av de förmånliga mervärdesskattereglerna. Detta innebär att ett omfattande missbruk och skattebortfall sannolikt skulle uppkomma om de nuvarande reglerna behölls under en längre tid för att ge de skattskyldiga god tid att anpassa sig till eller förbereda sig för de nya reglerna. Ju längre tid de nuvarande reglerna behålls desto fler transaktioner kommer att omfattas av nuvarande regler och desto större blir också de redovisnings- och kontrollmässiga nackdelarna. Jag har mot denna bakgrund funnit det mycket angeläget att utredningens förslag genomförs snarast möjligt. Den av utredningen föreslagna ikraftträdandetidpunkten, den 1 mars 1984, är enligt min mening en rimlig avvägning mellan de olika intressen som gör sig gällande då det gäller att fastställa ikraftträdandetidpunkten. De nya reglerna bör som utredningen framhållit enbart gälla tillhandahållanden som görs efter utgången av februari månad 1984.

Vid remissbehandlingen har hävdats att vissa företag eller grupper av företag skulle drabbas särskilt hårt av övergången. Till dessa hör bl. a. postorderföretagen. Det finns enligt min mening inte någon realistisk möjlighet att skapa särskilda regler för t.ex. företag i en viss bransch eller av viss typ. Däremot bör det under en övergångstid vara möjligt att ge anstånd med betalning av skatten. I likhet med flera remissinstanser har jag funnit att de av utredningen föreslagna reglerna är onödigt komplicerade. Länsstyrelsen bör medges rätt att medge anstånd med skattebetalningen under viss tid för ett enskilt företag som får övergå från kontantmetoden till faktureringsmetoden. Anstånd bör dock komma ifråga endast i de fall där nettokrediterna beloppsmässigt är av betydande storlek. Anståndet bör omfatta endast skatten på sådana fordringar som har uppkommit under perioderna mars–april, maj–juni, juli–augusti eller september–oktober 1984 och som inte har betalats före utgången av redovisningsperioden. Anstånd bör inte kunna medges längre än fram till årsskiftet 1984/85. Det bör beaktas i detta sammanhang att de nya reglerna endast gäller tillhandahållanden efter ikraftträdandet. Leveranser som ägt rum före ikraftträdandet får redovisas även fortsättningsvis enligt de gamla bestämmelserna.

I likhet med vad som föreslagits av några länsstyrelser och Svenska revisorsamfundet bör möjlighet införas att avskatta utestående fordringar och skulder i samband med övergången. Detta bör dock inte gälla ingående skatt på avbetalningsköp eftersom den utgående skatten hos säljaren i enlighet med de gamla bestämmelserna fortfarande skulle kunna minskas med den beräknade skatten på återtagningsvärdet. Den föreslagna avdragsbegränsningen gäller enbart leveranser som gjorts efter ikraftträdandet.

Vidare bör i övergångsbestämmelserna uttryckligen föreskrivas att de dispenser som medgetts för en fortsatt redovisning enligt kontantmetoden upphör att gälla den 1 mars 1984.

5 Övriga frågor

Genom en hänvisning i 49 § sista stycket ML till uppbördslagens bestämmelser om restitution av skatt skall belopp understigande 25 kr. inte återbetalas. I 70 § ML föreskrivs emellertid att skattebelopp under 10 kr. inte behöver betalas in till staten och inte heller behöver återbetalas. Sistnämnda bestämmelse bör ändras så att den överensstämmer med uppbördslagens beloppsgräns.

Enligt 74 § gäller, genom en hänvisning till 54 § taxeringslagen, att beslut enligt ML skall tillställas den skattskyldige genom delgivning om det är av betydelse att bevis om mottagandet erhålls. Beslut enligt 33 § om ändring av fastställd skatt kan numera omprövas under en sexårsperiod och slutligt beslut kan också meddelas under lika lång tid. Det finns därför

knappast någon anledning att behålla denna regel i ML. Att slopa regeln skulle dessutom innebära vissa fördelar när det gäller övergången till det nya ADB-systemet för mervärdesskatten. Beslut enligt 33 § bör fortsättningsvis normalt kunna sändas till den skattskyldige i vanligt brev. 74 § bör ändras i enlighet härmed och utformas i överensstämmelse med vad som gäller enligt 69 § 4 mom. taxeringslagen (1956: 623).

Ändringarna i 70 och 74 §§ bör träda i kraft den 1 januari 1984.

6 Lagrådets hörande

Med hänsyn till lagstiftningsfrågornas enkla beskaffenhet anser jag att en lagrådsgranskning bör kunna underlätas.

7 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga ett inom finansdepartementet upprättat förslag till lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdesskatt.

8 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga det förslag som föredraganden har lagt fram.

Mervärdeskatteutredningens sammanfattning av betänkandet (Ds Fi 1983: 10) Översyn av mervärdeskatten Del VII Konkurrensneutral skatteredovisning

Genom riksdagsbeslut våren 1979 infördes med verkan fr.o.m. den 1 januari 1981 väsentligt ändrade bestämmelser om redovisningen av mervärdeskatt.

De nya bestämmelserna innebar, att den hittills gällande huvudregeln om kontantmässig skatteredovisning ersattes med en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. I stället för redovisning enligt kontant influtna likvider och kontant betalda förvärv under redovisnings- eller deklarationsperioden stadgades som ny huvudregel att skatteredovisningen skall avse under perioden verkställda leveranser och förvärv, varvid redovisningsskyldigheten inträder när transaktionen bokförs eller borde ha bokförts, dock senast vid beskattningsårets utgång.

Av särskilda skäl, bl. a. för att motverka negativa konsekvenser i likviditetshänseende för de skattskyldiga, gjordes vissa undantag från regeln om bokföringsmässig skatteredovisning varigenom ett begränsat inslag av kontantmässig redovisning blev kvar. Sålunda tillkom en dispensregel enligt vilken länsstyrelsen under vissa förutsättningar ägde medge kontantmässig skatteredovisning för skattskyldiga med kreditförsäljning. Vidare bibehölls, främst av andra än likviditetsskäl, en rätt till sådan skatteredovisning för omsättning i viss avbetalningshandel.

I det av riksdagen godkända utskottsbetänkandet, som låg till grund för riksdagsbeslutet (SkU 1978/79: 52) uttalades emellertid också, att medgivande av kontantmässig redovisning av skatt innebär uppenbara risker för att skatten utnyttjas som ett konkurrensmedel. Ansträngningar borde därför göras för att avveckla dispensförfarandet och att skapa ett enhetligt redovisningssystem. I enlighet med riksdagens beslut fick vi i uppdrag att pröva denna fråga.

I arbetet därmed fann vi att det förelåg omständigheter som gav anledning att pröva frågan om en avveckling inte endast av dispensregeln utan även rätten till kontantmässig redovisning av skatten på omsättning i avbetalningshandeln. Behandlingen av dessa frågor har också lett till att även pröva frågan om den skattemässiga behandlingen av återtagande av vara på grund av bristande betalning.

Avveckling av dispensregeln

Dispensregeln, som finns intagen i 5 a § tredje stycket lagen om mervärdeskatt (ML), tillkom som nämnts för att motverka annars uppkommande ej acceptabla likviditetspåfrestningar. Enligt inhämtade uppgifter visade det sig att knappt 6 000 av de drygt 420 000 registrerade skattskyldiga har

medgetts dispens för kontantmässig skatteredovisning. Dessa skattskyldiga dominerar inte antalsmässigt i någon bransch. Av inhämtade uppgifter framgår vidare att det i fråga om flertalet dispenser rör sig om beloppsmässigt föga betydande skattekrediter och att därmed behovet av dispens från likviditetssynpunkt är av underordnad betydelse. I vissa fall rör det sig emellertid om betydande sådana krediter och därmed också om betydande förmåner i förhållande till andra skattskyldiga inom samma bransch som inte medgetts dispens oaktat en omfattande kreditgivning till kunderna. Det är angeläget att samtliga skattskyldiga som har att redovisa skatt av den storlek det är fråga om skall göra det på lika villkor. Detta är en grundförutsättning för att neutralitet i beskattningen skall uppnås. Detta i förening med de uppenbara fördelarna med ett enhetligt redovisningssystem för mervärdeskatten motiverar enligt vår mening att dispensregeln slopas.

Vi är medvetna om att en övergång från kontantmässig till bokföringsmässig skatteredovisning för vissa skattskyldiga kommer att medföra en betydande likviditetsåstramning. Detta är ofrånkomligt. För de skattskyldiga som genom dispensregeln åtnjuter betydande skattekrediter måste det dock genom riksdagens uttalande ha stått klart att dispensregeln var att se som ett temporärt provisorium. Vi anser därför att beslut nu bör fattas om ett slopande av dispensregeln och vi föreslår att övergång till bokföringsmässig skatteredovisning för de skattskyldiga som erhållit dispens bör ske från den 1 mars 1984. Denna redovisningsform bör därvid gälla i fråga om omsättning och förvärf fr. o. m. den dagen, medan skatteredovisningen för de berörda skattskyldigas då utestående kundfordringar och leverantörs-skulder får ske med fortsatt tillämpning av den s. k. kontantmetoden.

Det kan emellertid inte uteslutas att omläggningen i vissa fall kan skapa likviditetsproblem av sådan omfattning att betalningssvårigheter skulle uppkomma. Vi föreslår därför att länsstyrelsen, när synnerliga skäl föreligger, skall kunna medge visst anstånd med inbetalningen av skatt för den första redovisningsperioden efter omläggningen, dvs. perioden mars–april 1984, för vilken skatt skall redovisas senast den 5 juni 1984. Vi föreslår att anståndet skall avse den ytterligare skatt som den skattskyldige har att erlägga genom omläggningen, dvs. den skatt som skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder utöver vad som enligt tidigare omsättning och förvärf får redovisas kontantmässigt. Detta tillkommande belopp föreslås få erläggas med en tredjedel i den första redovisningen efter omläggningen och resten lika fördelat på de därpå följande två ordinarie redovisningarna.

Skatteredovisningen för avbetalningshandeln

Rätten till kontantmässig skatteredovisning för avbetalningshandeln regleras i 5 a § andra stycket ML. Den omfattar skatteredovisningen för kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan nä-

ringsidkare m. fl. och innebär att redovisningen av skatten för sådan omsättning får anstå till eller ske i takt med att betalningen inflyter. Av bestämmelsen i 17 § andra stycket ML följer, att skattskyldig köparens rätt till avdrag för ingående skatt för förvärv mot avbetalning får utnyttjas först i takt med att betalning sker till leverantören. Att märka är att leverantören kan tillämpa huvudregeln om bokföringsmässig skatteredovisning vad gäller rätten till avdrag för ingående skatt för andra förvärv än sådana avbetalningsköp som den aktuella bestämmelsen avser. Detta innebär att leverantörerna normalt inte har någon outnyttjad avdragsrätt.

Vi har kunnat konstatera att särbestämmelserna för avbetalningshandeln kommit att utnyttjas på ett ej avsett sätt. Genom transaktioner i förening med lånefinansiering uppnås ränte- och likviditetsförmåner för parterna och samtidigt en uppskjuten beskattning som leder till faktiska eller i vart fall räntemässiga förluster för staten. Exempel på sådana transaktioner som helt bygger på möjligheten till kontantmässig skatteredovisning lämnas i betänkandet.

Rätten till kontantmässig redovisning av omsättning i avbetalningshandeln och den därtill kopplade kontantmässiga avdragsrätten för skattskyldiga köpare ger dessutom upphov till betydande redovisningstekniska och kontrollmässiga problem.

Enligt vår mening ger särbestämmelserna avbetalningshandeln fördelar gentemot annan kredithandel som har att tillämpa bokföringsmässig skatteredovisning och att därmed uppkommer en bristande konkurrensneutralitet i beskattningen. Vi menar också att ett slopande av dessa särbestämmelser inte kan sägas påverka likviditeten totalt sett när det gäller transaktioner mellan skattskyldiga. I dessa fall gäller – med bortseende från att parterna kan ha olika långa redovisningsperioder för skatten – att säljarens skyldighet att redovisa hela skatten redan vid bokföringen av den fakturerade leveransen motsvaras av en rätt för köparen till avdrag för samma belopp i sin skatteredovisning för samma period.

Vid avbetalningsförsäljningar till ej skattskyldiga köpare föreligger ingen avdragsrätt för ingående skatt hos köparen och effekten av ett slopande av kontantmässig skatteredovisning för säljaren blir därmed en annan. Enligt vår uppfattning bör det dock i princip ankomma på företagen att finansiera beviljade avbetalningskrediter utan hjälp av skattekrediter som inverkar på konkurrensförhållandena. Vi erinrar om att pristillägg i form av ränta vid kreditförsäljningen numera inte inräknas i beskattningsvärdet.

Vi anser att särbestämmelserna om kontantmässig skatteredovisning för avbetalningshandeln enligt 5 a § andra stycket ML bör slopas snarast och föreslår att detta skall ske med verkan fr. o. m. den 1 mars 1984. Bokföringsmässig skatteredovisning föreslås gälla för omsättning och avdragsgilla förvärv fr. o. m. den dagen, medan kontantmetoden får tillämpas för redovisningen av då utestående kundfordringar och härtill knuten avdragsrätt för köparna.

Återtagande av vara

I betänkandet behandlas även skatteredovisningen för det fall en vara tas tillbaka på grund av bristande betalning från köparen. Enligt rättspraxis betraktas en sådan åtgärd som återgång av köp och därmed får säljaren göra avdrag för skatt som han har redovisat vid försäljningen till sådan del som svarar mot utebliven betalning. Vi föreslår att sådana avdrag inte skall få göras i fortsättningen i fråga om sådana fall där köparen är skattskyldig och har rätt till omedelbart och fullt avdrag för skatten på förvärvet.

Våra i betänkandet framlagda förslag föranleder ändringar i 5 a, 15 och 17 §§.

Bilaga 2

Sammanställning av remissyttrandena över mervärdeskatteutredningens betänkande (Ds Fi 1983: 10) Översyn av mervärdeskatten del VII Konkurrensneutral skatteredovisning

Remissinstanser

Remissyttrandena har inkommit från kammarrätten i Stockholm, riksrevisionsverket (RRV), riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, samtliga länsstyrelser, fullmäktige i Sveriges riksbank, Elektriska installatörsorganisationen EIO, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagareförbundet SFR, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (L.O.), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), SHIO-Familjeföretagen, Sweboat – Båtbranschens riksförbund, Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska kommunförbundet, Svenska postorderföreningen, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska åkeriförbundet, Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund SBRF, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund och Sveriges redovisningskonsulters förbund. Gemensamt yttrande har avgetts av Motorbranschens riksförbund och Bilindustriföreningen. LRF har som eget remissyttrande åberopat ett utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation. Kommerskollegium har överlämnat yttrande avgivet av Stockholms handelskammare.

Skrivelser med synpunkter på utredningens förslag har dessutom inkommit från Västsvenska handelskammaren, Hagenfeldt-Affärerna AB, SSAB Svenskt Stål AB, Föreningen för köpmannakonton, Strömbergs Idrottsböcker och Pappersgruppen AB.

1 Avveckling av dispensregeln och särregler för avbetalningshandeln

Mervärdeskatteutredningen har föreslagit en övergång till ett i princip enhetligt redovisningssystem. Utredningen föreslår att den nuvarande dispensmöjligheten från en bokföringsmässig redovisning slopas och att särbestämmelserna om en kontantmässig redovisning av avbetalningshandeln också slopas.

Dessa förslag har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av i det närmaste samtliga hörda remissinstanser. Sälunda tillstyrks utredningens bägge förslag av kammarrätten i Stockholm, RSV, samtliga länsstyrelser utom länsstyrelsen i Skaraborgs län samt av RRV, kommerskollegium, fullmäktige i Sveriges riksbank, EIO, Finansbolagens förening, KF, L.O., Lands-

tingsförbundet, LRF, SJHO-Familjeföretagen, Sweboat – Båtbranschens riksförbund, Företagarförbundet SFR, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska åkeriförbundet, Sveriges industriförbund, SAF och Sveriges redovisningskonsulters förbund.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län tillstyrker att den s.k. dispensregeln avskaffas men föreslår en fortsatt kontantredovisning för köparen vid avbetalningsaffärer.

Svensk industriförening har pekat på möjligheterna att lösa den bristande konkurrensneutraliteten genom en schabloniserad kreditavgift. Likviditetsproblemen skulle då bortfalla samtidigt som kapitalet hålls kvar i företagen.

FAR biträder tanken på ett enhetligt och förenklat redovisningssystem men framhåller, med hänvisning till likviditetseffekterna, att kontantredovisningen bör finnas kvar. Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund har avstyrkt förslaget, eftersom det får allvarliga följder i likviditets-hänseende för vissa skattskyldiga.

Beträffande de ändrade reglerna för avbetalningshandeln anser FAR att konsekvenserna inte är tillräckligt utredda och Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund att förslaget leder till en otillbörlig styrning av företagens finansieringsprinciper.

Sveriges grossistförbund och Svenska postorderföreningen, som enbart behandlat den s.k. dispensregelns avskaffande, avstyrker detta förslag. Grossistförbundet menar att ett genomförande av förslaget för vissa företag innebär en allvarlig belastning både likviditets- och resultatmässigt. Den kreditgivande partihandeln blir tvungen att förskotta skatten, vilket leder till högre priser. Förbundet framhåller vidare att de förslag som enligt utredningen skulle vara missgynnande inte varit särskilt högljudda i sina protester. Den konkurrensbild som utredningen målar upp finns inte enligt förbundet. De tidigare framförda farhågorna att den kontantmässiga redovisningen skulle utnyttjas som ett konkurrensmedel har inte besannats. Enligt förbundet finns det ingen anledning att avveckla dispensregeln. Inte heller några kontrollmässiga aspekter kan anföras för förslaget.

Postorderföreningen anser att utredningen inte förebragt några skäl för att avskaffa den kontantmässiga redovisningen. Allmänt måste det enligt föreningen anses som en logisk och ändamålsenlig princip att den skattskyldige innan skatt erlägges till staten själv har uppburit den intäkt som föranleder skatten. Den skattskyldige skall inte behöva förskotta skatten. Utredningen har enligt föreningen inte beaktat detta. En enhetlig tillämpning av bokföringsmässig redovisning kan inte enligt föreningen innebära någon neutralitet. Föreningen anser att det inte finns någon grund för utredningens påstående om att riksdagen uttalat sig för en redovisningsmetod och att hänsynstagandet till likviditetsproblemen av riksdagen skulle ha betraktats som ett provisorium. Den likviditetsåtgärddning som skulle drabba postorderhandeln, 100 milj. kr., skulle bli mycket betungan-

de och få konsekvenser för företagens sysselsättning och vidareutveckling. Den ökade räntebelastningen, till följd av likviditetspåkänningen, blir i dagsläget 20 milj. kr. per år. Föreningen protesterar — oavsett vilka regler som skall gälla avbetalningshandeln — bestämt mot förslaget att upphäva dispensregeln.

SSAB Svenskt Stål AB, Västsvenska handelskammaren, Hagenfeldt-affärerna AB, Föreningen för köpmannakonton, Pappersgruppen AB och Strömbergs Idrottsböcker har i var sin skrivelse, under åberopande av de allvarliga likviditetseffekter, som kan uppstå, framhållit nödvändigheten av att dispensregeln som möjliggör en fortsatt kontantmässig redovisning får finnas kvar.

I ett gemensamt remissvar har *Motorbranschens riksförbund* och *Bilindustriföreningen* framhållit nödvändigheten av att den kontantmässiga redovisningen bibehålls såvitt gäller avbetalningshandeln. I remissvaret hävdas att den kontantmässiga skatteredovisningen inte lett till något omotiverat och betydande skattebortfall som utredningen påstått. En övergång till bokföringsmässig redovisning innebär för statsverket inga som helst fördelar. Förslaget leder inte, som utredningen påstår, till några förenklingar av skatteredovisningen. I remissvaret framhålls de stora likviditetspåfrestningar som uppstår hos avbetalningssäljarna. Likviditetsförsämringen uppskattas till 600 milj. kr. enbart för bilhandeln. Vidare framhålls att förslaget leder till att statsverkets förlustrisk för utebliven betalning övervältras på säljaren.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller att det även efter ett genomförande av utredningens förslag föreligger skillnader mellan redovisningsskyldighetens inträde resp. avdragsrättens inträde. Detta gäller i de fall där köpare och säljare har faktureringsmetoden och den andra parten bokslutsmetoden. För att komma tillrätta med detta problem förordar länsstyrelsen — i avvaktan på en fullständig övergång till faktureringsmetoden — att den som har bokslutsmetoden får ett omedelbart avdrag för de förvärv som görs på avbetalning. Analogt föreslås samma gälla för säljare som har bokslutsmetoden. Liknande synpunkter har framförts av *länsstyrelsen i Kronobergs län*. Även *länsstyrelsen i Jönköpings län* framhåller att redovisningen under löpande år bör göras likformig oberoende av fakturerings- eller bokslutsmetod hos säljare och köpare. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* ifrågasätter om inte all mervärdeskatt bör redovisas i dessa fall i sin helhet vid första betalningstillfället. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* menar att redovisningen skall ske då fakturan bokförs eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Liknande synpunkter har framförts av *länsstyrelsen i Älvsborgs län*. *Länsstyrelsen i Blekinge län* anser att redovisning resp. avdragsrätt skall göras för den period då varan levereras.

Länsstyrelsen i Hallands län befarar att en ändring av reglerna innebär att fler skattskyldiga kommer att begära en övergång till redovisning enligt bokslutsmetoden. Länsstyrelsen föreslår för att motverka en sådan över-

gång att reglerna om rätt till redovisning enligt bokslutsmetoden skärps. Denna metod bör endast få tillämpas om god redovisningssed medger detta. *Länsstyrelsen i Gävleborgs län* befarar också att åtskilliga skattskyldiga begär en övergång till bokslutsmetoden. *Länsstyrelsen* föreslår att sådan övergång endast skall få göras i samband med räkenskapsårets utgång.

Vid ett slopande av kontantmetoden bör, enligt *länsstyrelsen i Jämtlands län*, möjligheten till användning av bokslutsmetoden ökas.

2 Återtagande av vara

För att motverka missbruk och skattebortfall har utredningen föreslagit att en säljare som återtar en vara från mervärdeskattskyldig köpare i fortsättningen inte skall ha rätt att göra avdrag för den skatt som svarar mot det belopp som gottskrivs köparen.

Förslaget har i allmänhet tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Endast *länsstyrelsen i Jämtlands län*, *Sveboat – Båtbranschens riksförbund* och *Finansbolagens förening* har uttryckt tveksamhet mot förslaget. Dessa menar att särregeln leder till att olika former av köp kommer att behandlas olika vid återtag eller återgång av köp. *Kammarrätten i Stockholm* och *några länsstyrelser* har riktat uppmärksamheten på att säljaren vid återtag av vara måste ha ingående kännedom om köparens verksamhet och dennes skatteredovisning för att rätt kunna tillämpa utredningens förslag till reglering av avdragsrätten vid återtag. Detta är främmande för mervärdeskatten men de föreslår ingen annan lösning. Även *Svenska revisorsamfundet* pekar på nu nämnda svårigheter. *Länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Värmlands och Örebro län* framhåller att sekretess torde lägga hinder i vägen för en kontroll av säljaren om köparens skatteredovisning. *Länsstyrelserna i Uppsala och Örebro län* ifrågasätter om det inte räcker om säljaren kontrollerar att köparen var registrerad som redovisningsskyldig vid tidpunkten för köpet. *Länsstyrelserna i Södermanlands och Västmanlands län* har förslagit att kontrollen inriktas på om köparen är registrerad vid tidpunkten för återtagandet. Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* föreslår en anknytning till registrering.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län anser att bestämmelser bör införas som ålägger köparen att i samband med ett återtagande i avräkningen till säljaren redovisa hur tidigare debiterad skatt har behandlats.

Länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Blekinge, Gotteborgs och Bohus samt *Värmlands län* har funnit att bestämmelserna inte ger ett önskat resultat i de fall där säljaren överlåter sina kundfordringar till ett finansieringsföretag. Avdragsrätten vid bristande betalning tillkommer i dessa fall enligt gällande bestämmelser finansieringsföretaget. Denna be-

stämelse bör ändras så att inte heller finansieringsföretaget får avdragsrätt vid återtagande från den som haft rätt till avdrag vid förvärvet. Det har vidare påpekats att bestämmelserna kan kringgås genom andra avtalskonstruktioner än de två avbetalningslagarna. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* föreslår att reglerna om återtagande bör göras generella och gälla allt återtagande av varor där köparen inte fullgjort sina förpliktelser enligt köpeavtalet. Liknande synpunkter har framförts av *länsstyrelsen i Värmlands län*.

I förtydligande syfte föreslår *några länsstyrelser* och *RSV* att det uttryckligen av lagen framgår att förbudet mot avdrag vid återtagande av vara också skall gälla i de fall köparen endast delvis haft avdragsrätt för förvärvet.

Kammarrätten i Stockholm och *RSV* föreslår för att undvika oklarheter att uttryckliga regler införs om hur värderingen skall göras vid återtagande av köp. *RSV* föreslår att sådana regler införs i konsumentkreditlagen och lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. *Finansbolagens förening* hemställer att det skall vara försäljningsvärdet och inte värderingsvärdet som skall ligga till grund för mervärdesskatteavdragets storlek.

3 Anstånd

För att underlätta övergången har utredningen föreslagit att länsstyrelsen ges möjlighet att medge anstånd med betalningen.

Flera länsstyrelser har ansett att utredningens förslag till anståndsbestämmelser är onödigt komplicerade och oprecisa. Detta skulle enligt dessa länsstyrelser leda till ett administrativt resurskrävande merarbete hos länsstyrelserna. Ett enklare system bör skapas. En senareläggning av ikraftträdandet minskar behovet av anstånd. *Länsstyrelserna i Östergötlands och Kopparbergs län* anför att de ordinarie anståndsbestämmelserna i 45 § ML efter hänvisning bör kunna tillämpas i dessa fall. *Länsstyrelserna i Uppsala, Gotlands, Värmlands, Örebro och Västmanlands län* har föreslagit att anståndet endast skall avse en senare inbetalning vid ett enda tillfälle. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* föreslår en månads anstånd med redovisningen under tre på varandra följande redovisningsperioder. *SHIO-Familjeföretagen* anser att de föreslagna anståndsbestämmelserna är klart otillräckliga. Organisationen har pekat på de övergångsbestämmelser som fanns vid övergången 1981 och som gav länsstyrelsen möjlighet att medge anstånd med inbetalningen under två kalenderår och föreslagit att liknande bestämmelser införs nu.

Svenska postorderföreningen anser att övergångsbestämmelserna, om förslaget genomförs, måste avse helt andra belopp och helt andra tider, om man inte allvarligt vill skada de företag som drabbas av bestämmelserna.

4 Ikraftträdande

Länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Gotlands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Jämtlands och Norrbottens län har föreslagit att de nya bestämmelserna sätts i kraft i samband med ett ordinarie bokslutsdatum. En framflyttning till den 1 maj eller 1 juli 1984 ger enligt dessa remissinstanser också bättre rådrom för de skattskyldiga och bättre möjligheter för skattemyndigheterna att hinna informera de skattskyldiga om de nya reglerna. Genom att skjuta fram ikraftträdandet minskar också behovet av anstånd. *Kammarrätten i Stockholm* anser att de som drabbas av likviditetsbelastningen bör erhålla en något längre respit för att förbereda sig för omställningen. förslagsvis till den 1 juli 1984. Även *Svenska revisorsamfundet* och *Sveriges industriförbund* föreslår att de nya reglerna skall tillämpas fr. o. m. nämnda dag. Fullmäktige i *Sveriges riksbank* anför att övergången, med hänsyn till den kraftiga likviditetsbelastningen, kan få ta en något längre tid än den som utredningen föreslagit. *Kommerskollegium* liksom *SHIO-Familjeföretagen* förordar ett ikraftträdande den 1 januari 1985.

Sveriges grossistförbund liksom *Motorbranschens riksförbund* och *Bilindustriföreningen*, förordar, om förslagen ändå genomförs, ett ikraftträdande först den 1 januari 1985.

RSV och länsstyrelsen i Stockholms län har framhållit att slopandet av de nuvarande förmånliga beskattningsreglerna kan medföra att långa avbetalningsköp ökar språngvis inför lagändringen. RSV föreslår att de gamla reglernas giltighet begränsas till tillhandahållanden som skett före den 1 december 1983 eller med anknytning till dagen för propositionens avlämnande. Länsstyrelsen föreslår att äldre bestämmelser enbart skall gälla leveranser som ägt rum före den tidpunkt då propositionen läggs fram.

Finansbolagens förening anser att de nya reglerna kan komma att omfatta förvärv som avtalats redan innan betänkandet avlämnades men som inte levereras förrän efter den 29 februari 1984. Föreningen anser att leveranser som sker efter den 1 mars 1984 men där avtal tecknats före den dag då den nya författningen kommit från trycket skall redovisas enligt kontantmetoden.

Kammarrätten i Stockholm och *länsstyrelsen i Stockholms län* sätter ifråga om det inte uttryckligen måste föreskrivas att tillstånd till kontantmässig redovisning upphör att gälla i samband med att möjligheten att medge dispens upphävs.

Länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Västmanlands och Jämtlands län samt *Svenska revisorsamfundet* har föreslagit att möjlighet införs, för den som så önskar, till avskattning av utestående fordringar och skulder i samband med övergången. Undantag skulle dock göras för ingående skatt som hänför sig till avbetalningsköp eftersom den

utgående skatten hos säljaren inte skulle komma att omfattas av det föreslagna avdragsförbudet i 15 §. Denna möjlighet fanns vid 1981 års reform och var praktisk både för de skattskyldiga och för beskattningsmyndigheten.