

Till
Finansminister Anders Borg
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Stockholm den 8 februari 2012

Förenkla momsredovisningen för 500 000 skattskyldiga

1. Hemställan om lagändring - sammanfattning

Mervärdesskatten (nedan moms) upplevs av företagen som en av de mest komplicerade skatterna som även medför stor administrativ börda. Det finns ett stort behov av att förenkla regelverket. Momsen är, till skillnad från inkomstskatten, en konsumtionsskatt och inte en företagsskatt. Företagen är en oavlönad uppbördsman för momsen och förenklingar på området måste prioriteras. Förenkling kan ske avseende reglerna för momsredovisning och detta kan ske utan minskade skatteintäkter.

För de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen ska momsredovisning ske antingen enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden. Bokslutsmetoden är en kontantmetod som innebär att den skattskyldige ska redovisa utgående och ingående moms i samband med betalning. Vid beskattningsårets utgång ska dock den ut- och ingående momsen för samtliga fordringar och skulder redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Bestämmelserna medger således inte en fullständig redovisning utifrån betalningstidpunkten, s.k. rak kontantmetod.

Enligt uppgift från Skatteverket finns totalt 1 035 300 momsregistrerade skattskyldiga. Av dessa är 495 300 registrerade för bokslutsmetoden. Av de som är registrerade för bokslutsmetoden utgör 357 500 enskilda näringsidkare och 62 600 aktiebolag och resterande är handelsbolag, kommanditbolag och föreningar.

Av bestämmelserna i 13 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att en skattskyldig får använda bokslutsmetoden om omsättningen uppgår till högst 3 miljoner kr per år. Bokslutsmetoden innehåller en mycket stor svårighet som medför både ökad administration och en ökad risk för dubbelredovisning. Svårigheten består i att reglerna inte tillåter att man får använda kontantmetoden för transaktioner vid räkenskapsårets utgång.

I denna hemställan om lagändring föreslår Svenskt Näringsliv att en rak kontantmetod införs som kan tillämpas för alla transaktioner och även i samband med räkenskapsårets utgång. En sådan ändring skulle medföra en stor förenkling för alla de 500 000 skattskyldiga som tillämpar bokslutsmetoden. Vi menar att en förenkling av momsredovisningen kan ske genom en samordning med redovisningslagstiftningen. Svenskt Näringsliv anser att risken för eventuellt momsfusk kan hanteras genom en spärregel. Vidare anser vi att nuvarande utformning av bokslutsmetoden inte är förenlig med EU:s mervärdesskattedirektiv.

2. Nuvarande redovisning enligt bokslutsmetoden

Bokslutsmetoden innebär att ett företag löpande under året redovisar moms i den redovisningsperiod då in- och utbetalningar sker. Vid årets utgång måste även momsen redovisas på obetalda kund- och leverantörsfakturor.

Exempel: Ett företag säljer datakonsultationer och tillämpar bokslutsmetoden. Under det löpande året redovisas utgående och ingående moms i enlighet med de betalningar företaget mottar från sina kunder och betalar till sina leverantörer. I samband med bokslutet, som i detta exempel är 31/12, måste företaget även beakta moms på kundfordringar och leverantörsskulder, dvs. moms måste redovisas för december månad även avseende fakturor som är utställda eller mottagna i december men där betalning sker under januari månad eller senare. Företaget måste separat hålla reda på momsen som tillhör dessa fakturor. Detta medför ytterligare administration för företaget och risk för dubbelredovisning. Företaget måste hålla isär vilka fakturor som betalats under början av det nya året och där momsen ska redovisas enligt en ren kontantmetod och inte ta med momsen på de fakturor som betalats men som redan beaktats i momsredovisningen i samband med bokslutet. Det finns inte stöd i befintliga kontoplaner att hantera problematiken utan hanteringen får ske genom manuell bevakning.

Problematiken ovan beskrivs även av Skatteverket/Bokföringsnämnden i broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration för enskilda näringsidkare som upprättar förenklad bokslut” (SKV 282 utgåva 4 sidan 20) samt i Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555 utgåva 6 avsnitt 35.4.3).

3. Förenkling genom att införa en rak kontantmetod

Vi föreslår att en rak kontantmetod införs och att samma regler används för såväl löpande år som vid bokslut. Av bilaga 1 återfinns förslag på förändrad lagtext i ML. För ovanstående exempelföretag skulle momsredovisning förenklas och i stället ske enligt följande.

Exempel: Ett företag säljer datakonsultationer och tillämpar rak kontantmetod. Under det löpande året och vid bokslutet 31/12 redovisas utgående och ingående moms i enlighet med de betalningar företaget mottar från sina kunder och betalningar som går till leverantörer. Detta innebär att den administrativa bördan minskar och att risken för dubbelredovisning av moms försvinner.

4. EU:s mervärdesskattedirektiv

I samband med en kartläggning av bokslutsmetodens praktiska effekter ställdes frågan hur de svenska reglerna förhåller sig till EU:s mervärdesskattedirektiv. Ett rättsligt utlåtande har inhämtats från Skeppsbron Skatt (se bilaga 2). I detta utlåtande anges bl.a. att den svenska bokslutsmetoden saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet och att det är synnerligen tveksamt om medlemsstaterna skulle kunna anses ha rätt att skapa helt egna regler genom att blanda ihop utvalda delar av två olika direktivregler. Vi drar slutsatsen att nuvarande utformning av bokslutsmetoden inte är förenlig med EU:s mervärdesskattedirektiv.

5. Samordning med annan lagstiftning

Företag med en nettoomsättning under tre miljoner kr får tillämpa en kontantmetod vid den löpande bokföringen enligt 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (BFL). Metoden innebär att företag får dröja med att redovisa affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Bestämmelsen skulle kunna tolkas som att fordringar och skulder måste redovisas avseende moms som avser vid bokslutet obetalda kundfordringar och leverantörsskulder. Bokslutsmetoden måste således tillämpas enligt såväl ML som BFL.

Bokföringsnämnden (BFN) föreslog i en utredning, gemensamt med Skatteverket, lagändringar i redovisningslagstiftningen och skattelagstiftningen för att skapa förutsättningar för tillämpning av BFNs aviserade regelpaket om K1, K2 etc. Bland förslagen ingick en ändring av ML för att kunna medge tillämpning av en rak kontantmetod i momsredovisningen. BFN hävdade mot bakgrund av det generella kravet i 5 kap. 2 § BFL att eftersom en renodlad kontantmetod innebär att en skuld till skatteverket inte uppkommer förrän betalning sker, så föreligger ingen skatteskuld hänförlig till en uteliggande ej betald kundfordring per årsskiftet. På motsvarande sätt föreligger inte heller någon momsfordran för vid årets utgång ej betald leverantörsfaktura.

Bestämmelserna i ML respektive BFL infördes år 2006. I promemorian från Finansdepartementet (Dnr 2005/6427) som föregick lagstiftningen föreslogs införande av en rak kontantmetod i ML. Vid införandet av de nu gällande reglerna (prop. 2005/06:174) fullföljdes dock inte förslaget om rak kontantmetod. Skälet synes i huvudsak ha varit att en rak kontantmetod inte infördes i BFL vid den parallella översyn som skedde av bokföringsreglerna (se prop. 2005/06:116). Vidare framhöll regeringen att samma princip för redovisning av fordringar och skulder vid årets slut bör gälla för såväl den löpande bokföringen som vid beräkning av det skattemässiga resultatet för inkomstskatt och för redovisning av mervärdesskatt (prop. 2005/06:174 s 30 f).

Mot bakgrund av de ställningstaganden som gjordes vid översynen av ML och BFL framstår det som om regeringen, utan att det klart framgår av lagstiftningsärendena, gjorde en annan bedömning än BFN. Konsekvensen är att det skulle krävas en ändring av 5 kap. 2 § BFL för att en rak kontantmetod skulle kunna införas i ML. Svenskt Näringsliv anser att det, för tydlighetens skull, kan vara lämpligt att så sker.

En ändring bör därför göras av 5 kap. 2 § BFL som innebär att en rak kontantmetod får tillämpas avseende in- och utgående moms på motsvarande sätt som enligt vårt förslag till ändring av ML.

Även med en ändring av BFL uppkommer frågan om en sådan ändring kan tillåtas få genomslag utan att komma i konflikt med bestämmelserna som gäller för årsbokslut och årsredovisning. Svenskt Näringslivs uppfattning är att för de företag som ska avsluta redovisningen med ett årsbokslut enligt bestämmelserna i 6 kap. BFL kan bestämmelserna för årsbokslut utformas på lämpligt sätt. Inget hindrar att en rak kontantmetod införs för dessa företag.

När det gäller de företag, framförallt aktiebolag, som omfattas av reglerna om årsredovisning i årsredovisningslagen (ÅRL) behöver en avstämning ske mot bestämmelserna i EU:s fjärde bolagsdirektiv om årsbokslut. Den bestämmelse som ligger närmast till hands att analysera är artikel 31 punkt 1 d. Enligt denna ska intäkter och kostnader som avser räkenskapsåret tas upp utan hänsyn till tidpunkten för betalning (artikel 31 punkt 1 d). Bestämmelsen har införts i svensk rätt genom 2 kap. 4 § första stycket punkt 4 ÅRL. Den ingår bland de grundläggande redovisningsprinciper som ska tillämpas vid upprättande av årsredovisning. Bestämmelsen ger uttryck för att bokföringsmässiga grunder ska tillämpas.

Redovisning och betalning av moms ger inte upphov till intäkter och kostnader som påverkar resultaträkningen i ett företag. Det övergripande kravet på periodisering som följer av bestämmelsen i 2 kap. 4 § första stycket punkt 4 ÅRL är därmed inte tillämplig vid redovisningen av moms. Svenskt Näringsliv anser därför att denna bestämmelse inte utesluter införandet av en rak kontantmetod även i de företag som ska följa ÅRL.

Det kan dock diskuteras om det ändå inte föreligger en momsskuld respektive momsfordran på balansdagen för företag som tillämpar ÅRL om en rak kontantmetod skulle tillämpas enligt ML. ÅRL saknar en definition av vad som är tillgång respektive skuld. Av 3 kap. 1 § ÅRL framgår att balansräkningen i sammandrag ska redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Bestämmelsen är en allmän portalparagraf utan materiellt innehåll. Att balansräkningen ska innehålla samtliga tillgångar och skulder är självklart. Vad som är en tillgång respektive skuld är däremot inte självklart och bestämmelsen ger ingen vägledning för hur den frågan ska lösas. Svenskt Näringsliv har förståelse för att denna fråga behöver klargöras innan man kan gå vidare med frågan om rak kontantmetod för ÅRL-företag.

För att en rak kontantmetod ska leda till en verklig förenkling fullt ut för företagen kan anföras att det är önskvärt att samtliga tre system (moms, redovisning och inkomstskatt) förändras samtidigt i linje med vad regeringen anförde i prop. 2005/06:174. Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80) föreslog att en rak kontantmetod skulle införas vid inkomstbeskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare. Utredningen har ännu inte resulterat i lagstiftning.

Svenskt Näringsliv anser att en förenkling av momsredovisningen genom att införa en rak kontantmetod inte behöver göras beroende av en ändring av reglerna för inkomstskatt. Det är givetvis en fördel om alla tre delarna kan samordnas men Svenskt Näringsliv anser att det är fråga om olika typer av förenklingar. Att tillämpa en rak kontantmetod för kundfordringar och leverantörsskulder i redovisningen och vid inkomstbeskattningen innebär en förenkling för företagen som då slipper periodisera sådana poster. Men redovisningen av moms kan förenklas oavsett hur underlaget för momsen hanteras i redovisningen och vid inkomstbeskattningen.

Momsen är, till skillnad från inkomstskatten, en konsumtionsskatt och inte en företagsskatt. Företagen är en oavlönad uppbördsman för momsen och det är av största vikt att den administrativa bördan är så liten som möjligt. Vidare skiljer sig redovisnings- och inkomstskatteregler från reglerna avseende moms. Momsredovisningen kan inte baseras på den löpande redovisningen. Exempelvis kan nämnas värdeminskningssavdrag som görs i inkomstskatte- och redovisningshänseende och som skiljer sig från momsreglernas direktavdrag. Ett annat mycket vanligt exempel där regelverken skiljer sig åt är utlägg och vidarefaktureringsregler. I momsredovisning ses, i regel, utlägg och vidarefaktureringsregler som en omsättning för vilken utgående moms och momspliktig omsättning ska redovisas. I redovisningshänseende är det normalt tvärtom, dvs. att utlägg och vidarefaktureringsregler inte ses som omsättning och påverkar inte resultaträkningen.

6. Hantering av eventuellt momsfusk

I samband med kartläggningen har vi även stött på argumentet att en rak kontantmetod uppmuntrar till momsfusk.

Ett sådant fusk skulle kunna bestå i att företag med någon form av intressegemenskap ansöker om olika redovisningsmetoder. Det företag som agerar säljare tillämpar bokslutsmetoden och det företag som är köpare tillämpar faktureringsmetoden. Köparen betalar mycket sent eller inte alls men kan göra sitt momsavdrag redan vid mottagande av fakturan och säljaren redovisar den utgående momsen först vid betalning. På detta sätt skulle företag i intressegemenskap kunna skapa en otillbörlig skattecredit. Det bör noteras att värdet av en skattecredit i en ekonomi med låg inflation och prisstabilitet som mål, är lågt.

Inledningsvis vill vi påtala att Skatteverket redan idag kan förhindra att företag tillämpar bokslutsmetoden genom att Skatteverket beslutar i frågan om redovisningsmetod. Vidare menar vi att en spärregel kan förhindra beskrivet förfarande. BFN har t.ex. föreslagit en ändring av mervärdesskattelagen så att momsredovisning även omfattar obetalda fordringar och skulder som är äldre än 90 dagar (se prop. 2005/06:174 sidan 32). Alternativt skulle en spärregel utformas för skattskyldiga med intressegemenskap med motsvarande regel som används vid prissättning i 7 kap. 3b § ML. Enligt vår uppfattning är en tidsbegränsning med 90 dagar att föredra då en sådan regel är möjlig att programmera i ekonomihanteringssystem. Det andra alternativet kräver bedömningar som svårligen kan hanteras i sådana system.

Vi är övertygade om att majoriteten av alla 500 000 skattskyldiga som tillämpar bokslutsmetoden inte har för avsikt att göra konstruerade upplägg för att uppnå en uppskjuten momsbetalning. Om en spärregel införs för att hantera eventuellt momsfusks förenkling införs för den stora massan av skattskyldiga.

Svenskt Näringsliv

Anna Sandberg Nilsson
Skatteexpert, mervärdesskatt

Claes Norberg
Professor, Redovisningsexpert

Kopia till:

Näringsminister Annie Lööf

Justitieminister Beatrice Ask

Skatteutskottets ordförande Henrik von Sydow

Bilaga 1: förslag till ny lagtext

13 kap. Redovisning av utgående och ingående skatt	
Redovisning av utgående skatt	
8 § Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Första stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller första stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna. Första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d. Lag (2010:1519).	8 § Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Första stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller första stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna. Första–tredje <i>andra</i> styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d. Lag
Redovisning av ingående skatt	
18 § Om en skattskyldig redovisar utgående skatt enligt 8 §, skall den ingående skatten dras av först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts. Lag (2006:905).	18 § Om en skattskyldig redovisar utgående skatt enligt 8 §, skall den ingående skatten dras av först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under-vilken betalning dessförinnan har gjorts.