

Punktskatt

– Redovisningskyldighetens inträde

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
1 Författningsförslag	4
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	4
2 Allmänt om punktskatter	5
2.1 Nuvarande punktskatter	5
2.2 Något om förfarandet.....	6
2.3 EU-rättslig reglering av punktskatter.....	7
3 Redovisningsskyldighetens inträde	9
3.1 Nuvarande bestämmelser om redovisning av punktskatt.....	9
3.1.1 Något om bakgrunden.....	10
3.1.2 Materiella anpassningar till EU:s lagstiftning.....	11
3.2 Affärshändelse och tidpunkten för bokföring	12
3.3 Händelser som grundar skattskyldighet	14
4 Behov av regelförändring	17
4.1 Gammal lagstiftning.....	17
4.2 Svårt att definiera affärshändelse.....	17
4.3 Begreppsförvirring	18
4.4 Tidsmässig förskjutning av redovisningstidpunkten	19
4.5 Negativ särbehandling av utländska företag	19
4.6 Osäkert rättsläge för harmoniserade skatter.....	20
4.6.1 Prövning i flera led.....	20
4.6.2 Tidigareläggning av skatteredovisningen vid konkurs	21
5 Förslag och bedömningar	23
5.1 Redovisningsskyldighetens inträde.....	23
5.2 Inget behov av alternativ bestämmelse	26
5.3 Tid för redovisning och betalning.....	27
5.4 Tidigareläggning vid konkurs	30
5.5 Beslut om att senarelägga redovisningsskyldighetens inträde till beskattningsårets utgång.....	30
6 Konsekvenser	31
6.1 Vilka punktskatter berörs av förslaget?	31
6.1.1 Ändras tidpunkten för skattebetalning?	33
6.2 Offentligfinansiella konsekvenser	34

6.2.1	Underlag för beräkningarna	35
6.2.2	Beräkning av den samlade offentligfinansiella effekten.....	35
6.3	Konsekvenser för de skattskyldiga	36
6.3.1	Behöver de skattskyldiga ändra sina rutiner för att kunna redovisa skatten korrekt?	36
6.3.2	Löpande kostnader	37
6.4	Konsekvenser för Skatteverket	38
7	Författningskommentar	40
7.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	40

Sammanfattning

Promemorian innehåller förslag om ändrade regler avseende redovisningsskyldighetens inträde för punktskatter. Förslagen innebär att redovisningsskyldigheten för punktskatter som redovisas i punktskatte-deklaration alltid ska inträda samtidigt som skattskyldigheten. Därmed slopas kopplingen mellan punktskatteredovisningen och affärsredovisningen. Utan denna koppling får vi en enkel och för alla punktskatter enhetlig regel som tydligt anger vilken redovisningsperiod skatten ska hänföras till.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 26 kap. 23 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 kap.

23 §

Till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldighet har inträtt under perioden. Skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. ska dock hänföras till den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Är den deklarationskyldige inte bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd.

Vid försäljning mot kredit får Skatteverket, om principerna för den redovisningsskyldiges bokföring föranleder det, besluta att redovisningsskyldigheten ska inträda vid beskattningsårets utgång, dock inte senare än när betalning inflyter eller fordran diskonteras eller överlåts.

Om en deklarationsskyldig försätts i konkurs, inträder redovisningsskyldigheten genast för de affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet.

Punktskatt ska redovisas för den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

2 Allmänt om punktskatter

2.1 Nuvarande punktskatter

Punktskatt är en indirekt skatt som tas ut på konsumtion av särskilt utvalda varor och tjänster. För närvarande har vi punktskatter enligt

- lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
- lagen (1972:820) om skatt på spel,
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
- 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
- lagen (1991:1482) om lotteriskatt,
- lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.,
- lagen (1994:1776) om skatt på energi (förkortad LSE),
- lagen (1994:1563) om tobaksskatt (förkortad LTS),
- lagen (1994:1564) om alkoholskatt (förkortad LAS),
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- lagen (1999:673) om skatt på avfall,
- lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, och
- lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

Punktskatterna kan delas upp i nationella och EU-harmoniserade punktskatter. De skatter som är harmoniserade och som omfattas av den unionsgemensamma regleringen om uppskovsförfarandet är skatterna på alkohol samt vissa tobaksvaror och bränslen. Dessa skatter svarade år 2013 för ca 65 procent av den totala punktskatteuppbörden.

Antalet registrerade skattskyldiga för punktskatter är förhållandevis få. Totalt uppgår de till drygt 9 000 näringsidkare. De totala punktskatteintäkterna år 2013 uppgick till drygt 98 miljarder kronor. I tabellen nedan redovisas hur intäkterna fördelades och hur många skattskyldiga som var registrerade för de olika punktskatterna. Ett fåtal skattskyldiga svarar i många fall för merparten av uppbörden av respektive punktskatt. Det kan också noteras att reklamskatten, som berör mer än hälften av alla registrerade skattskyldiga, står för bara 0,25 procent av den totala skatteintäkten.

Skatteintäkter samt antal registrerade skattskyldiga

<i>Skattepliktig vara/tjänst</i>	<i>Skatt 2013 (mnkr)</i>	<i>Antal skattskyldiga</i>
Energi		
– olja, gasol m.m.	23 142 *	258
– elektrisk kraft	21 104	1 217
– bensin	20 008 *	31
– naturgas, kol, koks m.m.	1 133	266
– svavel	53	135
Alkohol	12 107 *	1 340
Tobak		
– snus och tuggtobak	2 363	53
– cigaretter m.m.	8 872*	63
Termisk effekt	4 054	3
Trafikförsäkring	2 762	47
Lotteri	1 303	1
Grupplivförsäkring	704	17
Reklam	249	4 776
Individuellt pensionssparande	178	77
Naturgrus	143	511
Avfall	68	120
Bekämpningsmedel	65	37
Spel	15	228
Vinstsparande	0	0
<i>Totalt</i>	<i>98 323</i>	<i>9 180</i>

*Skatter som omfattas av reglerna om uppskovsförfarandet, totalt drygt 64 miljarder kronor (23 142 + 20 008 + 12 107 + 8 872).

2.2 Något om förfarandet

I normalfallet är det Skatteverket som är beskattningsmyndighet för punkt-skatterna. Vid import av punktskattepliktiga varor tas skatterna ut av antingen Skatteverket eller Tullverket, beroende på hur varorna tas in i landet. Bestämmelserna om redovisning och betalning av punktsskatt som tas ut av Skatteverket finns i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Skattskyldighetens inträde regleras däremot i de olika materiella punktsskatteförfattningarna och kriterierna för skattskyldighet varierar mellan olika punktsskatter.

Utmärkande för punktsskatteområdet är att merparten av de aktörer som är skattskyldiga ska vara registrerade i särskild ordning. Den som är registrerad för punktsskatt enligt 7 kap. 1 § SFL ska redovisa skatten i en punktsskatte-deklaration för särskilt angivna redovisningsperioder, vanligtvis en gång per månad. Skatten ska betalas senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket. För de skattskyldiga som redovisar månadsvis varierar betalningsfristen från 13 till 73 dagar.¹

Därutöver finns det ett antal personer som inte ska registreras för punktsskatt enligt 7 kap. 1 § SFL men som ändå är skattskyldiga enligt LAS, LTS eller

¹ Mer om tiderna för redovisning och betalning i avsnitt 5.3.

LSE. Dessa personer ska i stället redovisa skatten i en särskild skattedeclaration som ska lämnas för varje händelse som medför skattskyldighet. Detsamma gäller för den som är skattskyldig för skatt på vinstsparande. De som ska lämna särskild skattedeclaration för varje händelse som medför skattskyldighet berörs inte av den fråga om redovisningsskyldighetens inträde som särskilt uppmärksammas i denna promemoria. Dessa personer och skatten på vinstsparande kommer av denna anledning inte att nämnas ytterligare i denna framställning.

2.3 EU-rättslig reglering av punktskatter

Punktskattedirektivet

Skatterna på tobak, alkohol och energi omfattas i varierande grad av unionsgemensamma regler. Från och med den 1 april 2010 tillämpas rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (punktskattedirektivet).² Punktskattedirektivet innehåller bestämmelser om förfarandet vid beskattningen av alkoholvaror samt vissa tobaks- och energiprodukter och ersätter det tidigare s.k. cirkulationsdirektivet.³ Direktivet är genomfört i LAS, LTS och LSE (prop. 2009/10:40).

Uppskovsförfarandet

Det uppskovsförfarande som regleras i punktskattedirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor ska kunna cirkulera fritt mellan medlemsländerna, att beskattningen ska skjutas upp till dess att varorna släpps för konsumtion och att varorna ska beskattas i konsumtionslandet. Uppskovsförfarandet handlar således om att senarelägga skattskyldighetens inträde. Tid och plats för skattskyldighetens inträde regleras närmare i artikel 7 i punktskattedirektivet. Det avgörande för skattskyldighetens inträde är var varan fysiskt befinner sig eller hur varan fysiskt förflyttas. När varan lämnar uppskovsförfarandet inträder skattskyldigheten. Vem som äger varan saknar här helt betydelse.

Huvudaktörerna i denna uppskavsordning är upplagshavarna. Upplagshavarna ska godkännas av medlemsländerna och deras tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor ska ske på speciellt godkända platser, s.k. skatteupplag. De aktörer som har möjlighet att hantera obeskattade varor inom ramen för ett uppskovsförfarande är, förutom upplagshavarna, de som har godkänts som registrerade avsändare, registrerade varumottagare och tillfälligt registrerade varumottagare.

Den unionsgemensamma regleringen på området är som sagt inte heltäckande. Vissa tobaksvaror som är skattepliktiga i Sverige (snus och tuggtobak) omfattas inte av gemensamma EU-bestämmelser. Bränslen som bensen, gasol, fotogen, motorbrännolja och eldningsolja kan omfattas av uppskovsförfarandet (här nedan ”uppskavsbränslen”) medan andra bränslen,

² Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, EUT L 9, 14.1.2009, s.12, Celex 32008L0118.

³ Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, EGT L 76, 23.3.1992, s.1, Celex 31992L0012.

t.ex. råttallolja, naturgas, torv, kol och koks, visserligen är harmoniserade, men omfattas inte av uppskovsförfarandet (här nedan ”icke uppskovsbränslen”). Inte heller elkraften ingår i uppskovsförfarandet. Punktskatteregleringen av elkraft är dock harmoniserad så till vida att det finns en gemensam ram för beskattningen med bestämmelser om bl.a. minimiskattesatser. I rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet regleras skattskyldighetens inträde för elektricitet och naturgas samt kol, koks och brunkol (artikel 21.5).

Redovisningsskyldigheten

Redovisningsskyldigheten omfattas inte av någon unionsgemensam reglering. Enligt artikel 9 andra stycket i punktskattedirektivet ska punktskatt påföras och uppbäras i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat.

EMCS

År 2003 beslutade EU att medlemsstaterna skulle inrätta ett datoriserat transport- och kontrollsystem (Excise Movement Control System, EMCS), i syfte att främja kontrollmöjligheterna och för att komma till rätta med skatteundandraganden på punktskatteområdet.⁴ Den gemensamma dokumenthanteringen infördes i april 2010 och används vid förflyttningar under uppskovsförfarandet av alkoholvaror, harmoniserade tobaksvaror och vissa energiprodukter. Närmare bestämmelser om aktörernas uppgiftsskyldighet finns i kommissionens förordning (EG) nr 684/2009.

Bestämmelser om EMCS finns, förutom i lagarna om alkoholskatt, tobaksskatt och skatt på energi, även i förordningen om alkoholskatt (2010:173), förordningen om tobaksskatt (2010:177) och förordningen om skatt på energi (2010:178). År 2014 skärptes kraven för EMCS (prop. 2013/14:10). Det innebär att det datoriserade systemet nu ska användas också när alkohol- och tobaksvaror flyttas under uppskovsförfarandet inom Sverige. För energiprodukter är kravet att använda EMCS vid nationella varuförflyttningar mer begränsat. När energiprodukter flyttas under uppskovsförfarandet inom Sverige behöver EMCS bara användas om flytten görs från platsen för import.

⁴ Europaparlamentets och rådets beslut nr 1152/2003/EG av den 16 juni 2003 om datorisering av uppgifter om förflyttning och kontroller av punktskattepliktiga varor.

3 Redovisningsskyldighetens inträde

3.1 Nuvarande bestämmelser om redovisning av punktskatt

Bestämmelser som anger hur och när punktskatter ska redovisas i en punktskattedeklaration finns i 26 kap. 22 och 23 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Huvudregeln är att punktskatter ska redovisas i punktskattedeklarationen för den redovisningsperiod då redovisningsskyldigheten inträder. För skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. gäller ett undantag. Skatt enligt denna lag ska, till skillnad från övriga punktskatter, hänföras till den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

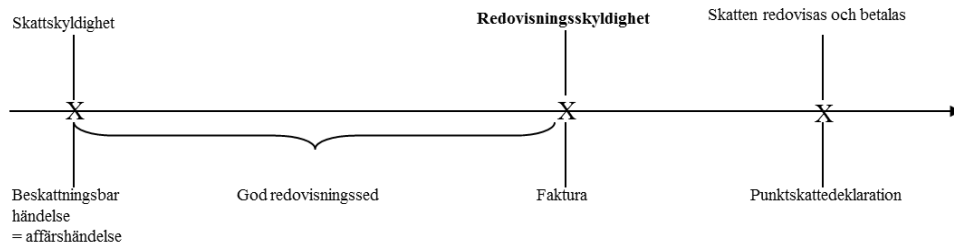
Det bör redan här påtalas att det faktum att redovisningsskyldigheten inträder inte innebär att skatten måste redovisas och betalas till staten omedelbart. Deklarations- och betalningsfristerna är alltså särreglerade. Redovisningsskyldighetens inträde avgör i stället för vilken redovisningsperiod punktskatten ska redovisas.

Här är det främst regleringen i 26 kap. 23 § andra stycket SFL, som är av intresse. Där sägs att redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs, eller borde ha bokförts. I vissa fall inträder dock redovisningsskyldigheten samtidigt som skattskyldigheten. Så är fallet om den deklarationsskyldige inte är bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL, eller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd. De olika alternativ som finns för redovisningsskyldighetens inträde, beroende på om den skattskyldighetsgrundande händelsen är en affärshändelse eller inte, kan åskådliggöras enligt nedanstående exempel.

Exempel A visar när redovisningsskyldigheten inträder om den beskattningsbara händelsen är en affärshändelse (23 § andra stycket, första meningen SFL). Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § BFL bokföras så snart det kan ske. Tidpunkten för bokföringen kan då variera inom tidsgränser som bestäms utifrån vad som i det enskilda fallet ska anses som god redovisningssed. För ökad tydlighet används huvudregeln i 5 kap. 2 § BFL när tidpunkten för bokföringen bestäms i exempel A. Om affärshändelsen är en leverans som ger upphov till en fordran får redovisningen enligt god redovisningssed alltid anstå till dess fakturan ställs ut.

Exempel B visar när redovisningsskyldigheten inträder om den beskattningsbara händelsen inte är en affärshändelse (23 § andra stycket, tredje meningen SFL).

- Ex. A - 23 § andra stycket, första meningen:

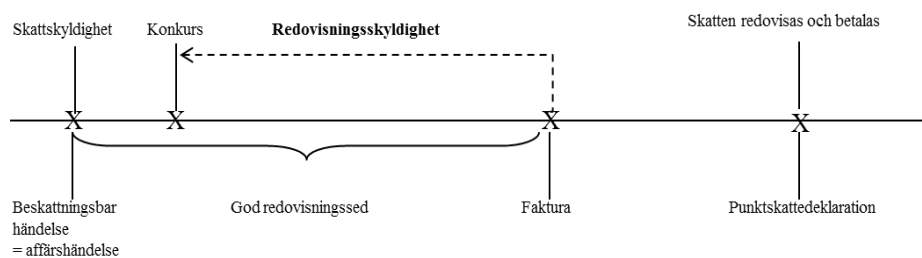


- Ex. B - 23 § andra stycket, tredje meningen:



Enligt paragrafens tredje stycke får Skatteverket besluta att redovisningsskyldigheten, i vissa fall vid försäljning mot kredit, ska inträda vid beskattningens årets utgång. I det fjärde stycket regleras redovisningsskyldighetens inträde för det fall den deklareringskyldige försätts i konkurs. Skyldigheten att redovisa skatten inträder då genast för de affärshändelser för vilka skattskyldigheten inträtt före konkursbeslutet. Det innebär att tidpunkten för redovisningsskyldigheten i exempel A ovan tidigareläggs enligt följande.

- Ex. C - 23 § fjärde stycket:



3.1.1 Något om bakgrunden

Den nuvarande bestämmelsen om redovisningsskyldighetens inträde har gällt i stort sett oförändrad sedan år 1984. Bestämmelsen fanns först i 2 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (förkortad LPP) och fördes sedermera över till 10 kap. 30 a § skattebetalningslagen (1997:483) när punktskatterna infogades där (prop. 2001/02:127). Vid tre tillfällen har bestämmelsen ändrats. De två första ändringarna beslutades i samband med att bokföringslagen (1999:1078) ersatte tidigare bokföringslagar (prop. 1998/99:130) och när Skatteverket ersatte den tidigare beskattningsorganisationen (prop. 2002/03:99). Den tredje ändringen gjordes när lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. infördes (prop. 2006/07:96).

Före tillkomsten av LPP sammanföll tidpunkterna för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde för flertalet av de punktskatter som togs ut vid den tiden. Deklarationen för varje redovisningsperiod skulle då innehålla uppgifter om skatten på de varor för vilka skattskyldighet inträtt under perioden. När LPP infördes valde man en annan teknik, som innebär att skatter och avgifter skulle redovisas enligt faktureringsmetoden – den metod som sedan 1981 gällde som huvudregel för redovisning av mervärdesskatt. Enligt faktureringsmetoden ska skatten redovisas när den affärshändelse genom vilken skattskyldigheten inträder, bokförs eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

Det främsta skälet för att införa faktureringsmetoden var de redovisningstekniska fördelarna. En samordning mellan de skattskyldigas affärsbokföring och skatteredovisning skulle underlätta för de skattskyldiga och förbättra förutsättningarna för beskattningsmyndigheternas kontrollverksamhet. Att faktureringsmetoden redan tillämpades på mervärdesskatteområdet och att ändringen egentligen bara innebar att lagstiftningen därmed kom att stämma överens med den redovisningspraxis som faktiskt tillämpades inom punktskatteområdet, hade också betydelse (prop. 1983/84:71, s. 89).

Gemensamt för flertalet av de dåvarande punktskatterna var att skattskyldigheten inträdde vid den tidpunkt då den skattepliktiga varan eller tjänsten *levererades* till en köpare. I förarbetena till LPP konstaterades att kontanta betalningar och uppkomna fordringar i anledning av leveranserna föranleder bokföringsåtgärder och att faktureringsmetoden därför inte skulle innebära några problem för huvuddelen av de transaktioner som föranledde skattskyldighet.

För de fall skattskyldigheten var kopplad till *andra händelser*, som inte normalt föranleder någon bokföringsåtgärd enligt bokföringslagen, skulle redovisningsskyldigheten uppkomma samtidigt som skattskyldigheten. I utredningsbetänkandet anfördes att vissa skatter hade en sådan uppbyggnad att faktureringsmetoden inte kunde komma i fråga, däribland den i dag ännu gällande spelskatten. Utredningen gav även exempel på enstaka händelser som utlöste skattskyldighet men som normalt inte ska bokföras. Sådana händelser var leveranser till eget försäljningsställe och att varan tas i anspråk för bearbetning eller förbrukning inom den egna verksamheten (SOU 1981:83 s. 101 f. och s. 107).

När det gällde leverans till eget försäljningsställe noterade lagstiftaren att det var tveksamt om det enbart av bokföringslagens bestämmelser följde någon skyldighet att bokföra den typen av leveranser och att det därför uppkom behov av särskilda redovisningsföreskrifter i dessa fall. Eftersom det fanns anvisningar från Riksskatteverket med krav på att faktura skulle utfärdas också för sådana leveranser, bedömde man att det inte skulle innebära några redovisningstekniska problem för de skattskyldiga. Lagstiftaren bedömde att det därför inte fanns skäl att ändra bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i dessa fall. Att lagstiftaren ansåg att skyldigheten att redovisa skatten på denna typ av leveranser uppstod samtidigt som skattskyldigheten framgår klart (SOU 1981:83, s. 101 f. och prop., 1983/84:71, s. 89 f.).

3.1.2 Materiella anpassningar till EU:s lagstiftning

Sedan Sverige blev medlem i EU har de svenska punktskatterna avseende alkoholvaror samt vissa tobaksvaror och energiprodukter anpassats till unionsrätten.

Vid en översyn av de nationella förfarandereglerna i början av 2000-talet konstaterades att cirkulationsdirektivets regler om skattskyldighetens inträde medförde problem vid tillämpningen av de nationella reglerna. Problemen föränleddes i synnerhet av att de civilrättsliga begrepp som användes i svensk lagstiftning inte stämde överens med grundläggande begrepp i direktivet. Översynen ledde bland annat till att skattskyldighetens inträde för upplagshavare blev mer beroende av var varorna fysiskt befinner sig. Det civilrättsliga leveransbegreppet är emellertid fortfarande avgörande för skattskyldighetens inträde avseende några av de icke harmoniserade punktskatterna.

Reglerna om redovisningsskyldighetens inträde ändrades inte och det framgår inte heller att frågan skulle ha utretts särskilt. Tillämpningen av redovisningsbestämmelsen i LPP kommenterades emellertid efter en invändning som framfördes under remissförfarandet. I detta sammanhang uttalade lagstiftaren att skatten i de flesta situationer alltjämt skulle kunna redovisas på grundval av den normala affärsbokföringen (prop. 2000/01:118, s. 70).⁵

”När det gäller invändningen från Sprit- och Vinleverantörsföreningen följer av 2 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) att till varje redovisningsperiod skall hänföras den skatt för vilken redovisningsskyldighet inträtt under perioden. Enligt samma bestämmelse inträder redovisningsskyldigheten när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Att varor tas ut från ett skatteupplag är i sig ingen affärshändelse. Det är däremot en försäljning. Det innebär att om varor tas ut från ett upplag på grund av en försäljning skall den skattskyldighet som inträder när varorna lämnar upplaget redovisas när försäljningen enligt god redovisningssed skall bokföras. Det kommer alltså även fortsättningsvis att i de allra flesta fall vara möjligt att grunda skatteredovisningen på affärsredovisningen. Slutligen bör det påpekas att om varor tas ut från ett skatteupplag utan koppling till någon affärshändelse inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten (2 kap. 5 § LPP).”

3.2 Affärshändelse och tidpunkten för bokföring

I den nuvarande regleringen av redovisningsskyldighetens inträde är begreppet affärshändelse av central betydelse. Med affärshändelse menas enligt 1 kap. 2 § BFL, ”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat”. I själva begreppet ligger en begränsning till händelser som omedelbart påverkar rörelsens resultat och ställning. Tidigare länkar i händelsekedjan, såsom exempelvis ett avtalsslut, ska alltså i allmänhet inte bokföras som en affärshändelse (prop. 1998/99:130, s. 374 och prop. 1975:104, s. 156). Med företag menas här en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL.

Att alla affärshändelser ska bokföras löpande på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed framgår av 4 kap. 1 och 2 §§ BFL.

⁵ För liknande förarbetsuttalande, se prop. 2009/10:40, s. 191 f.

Innebörden av begreppet god redovisningssed förändras dock över tid. Det är Bokföringsnämnden och Finansinspektionen som ansvarar för utvecklingen av den goda redovisningsseden, bl.a. genom utfärdande av allmänna råd.

Av 5 kap. 2 § BFL framgår att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Att en affärshändelse ska bokföras så snart det kan ske innebär enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om bokföring, BFNAR 2013:2, att den ska bokföras så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt.⁶ Detta bedöms med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Vid bedömningen läggs stor vikt vid företagets rutiner i samband med affärshändelsen, vilken typ av affärshändelse det är fråga om och vilken motpart den berör. Vad som är god affärssed ska enligt kommentaren till det allmänna rådet bestämmas med hänsyn till branschpraxis. Vid bedömningen bör även partsbruk kunna vara till ledning.

Vid omsättning av varor eller tjänster aktualiseras bokföringsskyldigheten när det civilrättsligt uppkommit en fordran eller skuld, vilket i allmänhet är fallet när säljaren fullgjort sin prestation genom leverans. Enligt nämndens allmänna råd får emellertid bokföring av fordringar och skulder alltid anstå till dess faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha funnits. I vilken utsträckning företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra i ett tidigare skede saknar då betydelse.

Enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL behöver en affärshändelse inte bokföras så snart det kan ske om det finns skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Fram till den 1 januari 2011 krävdes särskilda skäl för att senarelägga bokföringen enligt denna bestämmelse. I lagens ursprungliga förarbeten nämns semester, sjukdom och arbetsbelastning som exempel på situationer som kan motivera en viss fördröjning (prop. 1998/99:130 s. 393). Därtill accepteras att bokföringsarbetet anstår en kortare tid om bokföringsarbetet har överlämnats till en bokföringsbyrå. Genom 2011 års lagändring slopades kravet på särskilda skäl. Därefter bör bestämmelsen kunna tillämpas av mindre företag som vill åstadkomma samordning mellan sin bokföring och redovisning av mervärdesskatt. Lagändringen har också ökat utrymmet för att utveckla god redovisningssed och att inom ramen för god redovisningssed tillåta att bokföringen senareläggs (prop. 2009/10:235, s 83).

I och med BFNAR 2013:2 anses det förenligt med god redovisningssed att senarelägga bokföringen till 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelsen inträffade. För företag med låg nettoomsättning kan bokföringen anstå så lång tid som 50 dagar efter utgången av det kvartal då affärshändelsen inträffade. Under vissa förutsättningar kan den till och med anstå till 60 dagar efter utgången av det räkenskapsår då affärshändelsen inträffade eller till den dag som inkomstdeklarationen ska lämnas för det räkenskapsår då affärshändelsen inträffade.

Företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning och som har en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får, med vissa undantag, dröja med att bokföra affärshändelserna till dess att

⁶ BFNAR 2013:2, beslutat den 5 december 2013, tillämpas i här aktuella delar för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2013. BFNAR 2013:2 ersätter bl.a. det tidigare gällande allmänna rådet om löpande bokföring, BFNAR 2001:2.

betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras (5 kap. 2 § tredje stycket BFL).

3.3 Händelser som grundar skattskyldighet

Skattskyldighetens inträde har alltid – direkt eller indirekt – betydelse för när skatten ska redovisas. Skattskyldighetens inträde styr också vilken skattesats som är tillämplig och är därmed avgörande för vilket belopp som den skattskyldige ska betala. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde finns i de olika punktskatteförfattningarna och kriterierna för skattskyldighet varierar mellan olika punktskatter. De handlingar som grundar skattskyldighet, här s.k. skattskyldighetsgrundande händelser, är av varierande slag och beror till stor del på den skattepliktiga varans eller tjänstens natur. De skattskyldighetsgrundande händelserna kan, något förenklat, sammanställas enligt följande.

<i>Skattepliktig vara/tjänst</i>	<i>Skattskyldighetsgrundande händelse</i>
Annons, annan reklam	<ul style="list-style-type: none"> – Offentliggörande/återgivning – Förskottsbetalning
Bekämpningsmedel	<ul style="list-style-type: none"> – Leverans till köpare – Ianspråktagande för annat ändamål än försäljning – Skattepliktig verksamhet upphör – Införsel
Naturgrus	<ul style="list-style-type: none"> – Leverans till köpare – Ianspråktagande för annat ändamål än försäljning – Skattepliktig verksamhet upphör
Spelverksamhet	<ul style="list-style-type: none"> – Pågående spelverksamhet
Lotteriverksamhet	<ul style="list-style-type: none"> – Vinstdragning; eller om vinstdragning före försäljning – utgången av den tid som bestämts för lottförsäljning
Individuellt pensionssparande (IPS)	<ul style="list-style-type: none"> – Innehav av sparande med behållning vid ingången av kalenderåret
Grupplivförsäkring	<ul style="list-style-type: none"> – Premie tas emot eller betalas – Försäkringsersättning betalas ut
Trafikförsäkringspremie	<ul style="list-style-type: none"> – Månadsvis periodisering av premieinkomst
Trafikförsäkringsavgift	<ul style="list-style-type: none"> – Avgift tas emot
Termisk effekt	<ul style="list-style-type: none"> – Innehav av tillstånd
Avfall	<ul style="list-style-type: none"> – Avfall förs in i anläggningen – Avfall uppkommer i annan verksamhet – Nedbrytningsåtgärd slutförs
Alkohol Tobak – harmoniserade varor Energi – uppskovsbränslen	<p><u>För godkänd upplagshavare:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Fysisk förflyttning ut ur uppskovsförfarandet – Ianspråktagande i skatteupplag – Lagerbrist uppkommer – Godkännandet av skatteupplaget återkallas – Vara som flyttas under uppskovsförfarandet tas emot på direkt leveransplats (undantag för bränsle i vissa fall) – Vara som flyttas under uppskovsförfarande tas emot i direkt anslutning till angivet skatteupplag – om mottagandet accepteras i mottagningsrapport men varan inte tas in i skatteupplaget <p><u>För registrerad varumottagare:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Mottagandet <p><u>För registrerade distansförsäljare:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Införseln till Sverige
Tobak – oharmoniserade varor Energi – icke uppskovsbränslen	<p><u>För godkänd lagerhållare:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Leverans till köpare som inte är godkänd lagerhållare (Bränsle; även leverans till eget försäljningsställe som inte är depå) – Ianspråktagande för annat ändamål än försäljning – Godkännandet återkallas
Energi – elkraft	<p><u>För producent/leverantör:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Leverans till förbrukare som inte är skattskyldig producent eller leverantör – Ianspråktagande för annat ändamål än försäljning

Händelsebegreppet kan i viss mån vara förvirrande eftersom det ger intryck av att skattskyldigheten alltid uppstår vid en enstaka händelse. Av översikten framgår att så inte är fallet. För flera punktskatter uppstår skattskyldigheten i stället löpande över tid så länge förutsättningarna för skattskyldighet gäller. Det som översikten framför allt visar är dock att det är otaliga händelser av mycket varierande natur som utlöser skattskyldigheten.

För tobak, alkohol och energiprodukter är det bara de aktörer som framgår av ovanstående sammanställning som ska periodisera skatten per redovisningsperiod och redovisa den i punktskattedeklarationer. Övriga skattskyldiga ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet och de berörs därför inte av de här aktuella bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde i 26 kap. 23 § SFL. Uppgifter om skattskyldighetsgrundande händelser för dessa personer utelämnas därmed från sammanställningen.

Skatt enligt lagen om trafikförsäkringspremie m.m. berörs för närvarande inte av bestämmelserna i 26 kap. 23 § 2–4 styckena SFL. Enligt de förslag som lämnas här ska denna skatt behandlas på samma sätt som alla andra punktskatter. Vilka händelser som utlöser skattskyldighet för skatt på trafikförsäkringspremie och trafikförsäkringsavgift är därför av intresse.

4 Behov av regelförändring

4.1 Gammal lagstiftning

Nu gällande bestämmelser om redovisningsskyldighetens inträde härstammar från 1980-talet. Vi har därefter fått ett antal nya punktskatter där skattskyldigheten inträder genom händelser som inte är en affärshändelse. Dessutom har de tre statsfinansiellt viktigaste punktskatterna, alkohol, tobak och energi, fått en unionsgemensam reglering där kriteriet för skattskyldighetens inträde är att den skattepliktiga varan avviker från uppskovsförfarandet, vilket i sig inte är en affärshändelse som ska bokföras. Tendensen är alltså att vi har allt fler punktskatter där redovisningsskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd. Det finns därför anledning att ifrågasätta om det fortfarande finns skäl att behålla sambandet mellan skatteredovisningen och affärsredovisningen.

Därtill kommer att anknytningen till god redovisningssed medför dels svårigheter att fastställa exakt när skyldigheten att redovisa skatt inträder, dels tidsmässiga förskjutningar av redovisningstidpunkten. Bestämmelsen som innebär att bara företag som är bokföringsskyldiga enligt svensk lag får tillämpa faktureringsmetoden riskerar också att utgöra ett hinder för den fria rörlighet som regleras genom fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Det bör mot denna bakgrund utredas om sambandet med affärsredovisningen kan motiveras eller om det är mer ändamålsenligt att redovisningsskyldighetens inträde ska sammanfalla med tidpunkten för den skattskyldighetsgrundande händelsen.

Nedan följer en närmare redogörelse för de problem som är förenade med den nuvarande regleringen av redovisningsskyldighetens inträde.

4.2 Svårt att definiera affärshändelse

Lagstiftarens syfte med att så långt som möjligt behålla kopplingen mellan skatteredovisningen och affärsredovisningen var sannolikt att inte i onödan orsaka administrativa merkostnader eller påverka de skattskyldigas likviditet. Detta samband har dock bidragit till att det i vissa fall kan vara svårt att fastställa den exakta tidpunkt när skatten rätteligen ska redovisas i en deklaration och när skatteanspråket uppstår.

Problematiken hänger samman med att redovisningsskyldighetens inträde görs beroende av om den skattskyldighetsgrundande händelsen är en affärshändelse eller inte. Den första svårigheten som då uppkommer är att definiera begreppet affärshändelse och att avgöra om den skattskyldighetsgrundande händelsen ryms inom detta begrepp. De händelser som utlöser skattskyldighet avseende dagens punktskatter är av mycket varierande natur. Redan denna avgränsning kan därför vara svår att göra. För att ge en bild av de praktiska svårigheter som kan uppstå vid bedömningen kan vi titta närmare på några av skatterna.

För bekämpningsmedel och naturgrus inträder skattskyldigheten när varan levereras till en köpare. Leverans till en köpare är en affärshändelse som föranleder en bokföringsåtgärd. Skattskyldigheten inträder också om bekämpningsmedel eller grus tas i anspråk för något annat ändamål än

försäljning. Här blir det genast krångligare eftersom ett sådant ianspråktagande i vissa fall är en affärshändelse medan en annan form av ianspråktagande inte är det. Den skattepliktiga varan kan exempelvis användas i den egna produktionen eller plockas ut av ägaren som ett eget uttag. Att varan används i den egna verksamheten är inte en affärshändelse. Ett eget uttag är emellertid en affärshändelse som ska bokföras.

4.3 Begreppsförvirring

Att lagtexten innehåller olika formuleringar för att beskriva när faktureringsmetoden ska användas och i vilka fall redovisningsskyldigheten i stället ska inträda samtidigt med skattskyldigheten medför också tillämpningsproblem. Enligt 26 kap. 23 § andra stycket SFL ska faktureringsmetoden användas om skattskyldigheten grundas på en ”affärshändelse”. När man i samma paragraf anger när redovisningsskyldigheten i stället ska inträda samtidigt med skattskyldigheten har man valt en annan terminologi. Det avgörande är då om skattskyldigheten inträder vid ”händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd”.

Skatteverket bedömer att den sista formuleringen avser alla händelser som inte ryms inom det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse. Lagrummet blir därmed heltäckande. Innebörden av den formulering som används för att beskriva när redovisningsskyldigheten ska inträda samtidigt med skattskyldigheten skulle emellertid kunna ha en annan betydelse. Detta eftersom det inte är bara affärshändelser utan även andra bokföringsposter, såsom bokslutstransaktioner och särskilda rättelseposter, som ska bokföras, se 5 kap. 10 § BFL. Möjligheten att samordna tidpunkterna för redovisningsskyldighetens och skattskyldighetens inträde skulle bli än mer begränsad om man i begreppet bokföringsåtgärd tolkar in den internredovisning som ett företag väljer att ha för eget bruk eller den lagstadgade skyldigheten för upplagshavare att löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktiga varor i skatteupplaget (se t.ex. 10 a § lagen om tobaksskatt). En så vid tolkning av begreppet bokföringsåtgärd är emellertid inte förenlig med förarbetsuttalandena i samband med redovisningsbestämmelsens tillkomst där det bara talas om bokföringsåtgärder enligt bokföringslagen (SOU 1981:83, s. 101 f och prop. 1983/84:71, s. 89 f.). Effekten av en så vid tolkning skulle dessutom bli att en händelse som inte är en affärshändelse, t.ex. att en vara flyttas ut från ägarens skatteupplag till ägarens egna försäljningsställe, eller att en vara förbrukas i den skattskyldiges egna verksamhet, helt skulle sakna en legal redovisningstidpunkt, för det fall händelsen föranleder någon sorts bokföringsåtgärd, t.ex. en notering i den interna lagerredovisningen. Lagstiftarens intention har självfallet varit att samtliga skattskyldighetsgrundande händelser ska redovisas. En annan tolkning än den som Skatteverket förordar bör därmed vara utesluten. Frågan har emellertid inte prövats i domstol.

Uppkomsten av en fordran eller skuld till staten är onekligen en affärshändelse som ska bokföras. Varje skattskyldighetsgrundande händelse som en skattskyldig person företar ger indirekt upphov till en skatteskuld som ska bokföras. Det är emellertid inte den skattskyldighetsgrundande händelsen i sig som föranleder den skattskyldige att bokföra skatteskulden. I stället är det den rättsliga följden av den skattskyldighetsgrundande händelsen – att skattskyldigheten inträder – som ger upphov till skatteskulden och direkt

föranleder den skattskyldige att bokföra skulden. Slutsatsen blir att det inte är den skattskyldighetsgrundande händelsen som föranleder att skatteskulden bokförs. Ett annat synsätt skulle för övrigt innebära att den här aktuella bestämmelsen, som endast omfattar händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd, aldrig någonsin skulle kunna tillämpas.

4.4 Tidsmässig förskjutning av redovisningstidpunkten

Tidpunkten för redovisning av punktskatt kan även variera på grund av dess koppling till god redovisningssed. Redovisningsskyldigheten inträder enligt den nuvarande bestämmelsen i många fall när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs, eller borde ha bokförts. Vilken redovisningsperiod skatten ska hänföras till blir därmed beroende av vad som anses vara god redovisningssed. Osäkerheten följer av att god redovisningssed inte är något statiskt eller ens vid en viss tidpunkt entydigt begrepp. Det ligger i sakens natur att den goda redovisningsseden är under ständig utveckling, att den kan ges olika tolkningar och att den varierar i olika branscher liksom mellan företag av olika storlek.

Det ska här noteras att utvecklingen inom redovisningsområdet går mot att bokföringen i allt större utsträckning får senareläggas. Att bokföringslagen fr.o.m. år 2011 inte längre ställer krav på särskilda skäl för att bokföringen ska få senareläggas medför att bokföringslagens huvudregel om att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så snabbt det kan ske, lättare kan åsidosättas i framtiden. Därtill kommer att den goda redovisningsseden numera tillåter att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar bokförs så sent som 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelsen inträffade, i vissa fall ändå senare.

4.5 Negativ särbehandling av utländska företag

För en deklarationsskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) inträder redovisningsskyldigheten alltid samtidigt med skattskyldigheten. Denna bestämmelse är utformad i ett nationellt perspektiv och avser att särskilja de fysiska och juridiska personer som enligt 2 kap. 2–6 §§ BFL inte är skyldiga att bokföra sin verksamhet.

Bestämmelsens hänvisning till den svenska bokföringslagen får dock till följd att alla utländska företag, som inte omfattas av bokföringsskyldighet enligt svensk lagstiftning, utesluts från möjligheten att tillämpa faktureringsmetoden vid sin redovisning av punktskatt i Sverige – även om de är bokföringsskyldiga enligt det egna landets regelverk. Bestämmelsen innebär således en negativ särbehandling av utländska företag.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt innehåller bestämmelser som säkerställer fri rörlighet bl.a. för medborgare i ett EU-land som vill etablera sig eller tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat (artikel 49 och artikel 56). Juridiska personer, som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, likställs med EU-medborgare (artikel 54). Motsvarande regler om fri rörlighet finns i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (artikel 31 och artikel 36). Nationella regler

som negativt särbehandlar en gränsöverskridande verksamhet i jämförelse med motsvarande rent inhemska verksamhet utgör typiskt sett ett hinder för den fria rörligheten. Att begränsa tillämpningen av faktureringsmetoden till den som är bokföringsskyldig enligt svensk bokföringslag riskerar enligt Skatteverkets bedömning att stå i strid med den fria etableringsrätten, alternativt den fria rörligheten för tjänster.

4.6 Osäkert rättsläge för harmoniserade skatter

4.6.1 Prövning i flera led

I början av 2000-talet anpassades de materiella bestämmelserna om skattskyldighet till EU-rätten. De tidigare nationella bestämmelserna som knöt skattskyldighetens inträde till det köprättsliga leveransbegreppet ersattes då med nuvarande regler som innebär att skattskyldigheten inträder på grund av att en skattepliktig vara lämnar uppskovsförfarandet. Detta är som tidigare konstaterats inte en affärshändelse och redovisningsskyldigheten inträder därmed samtidigt som skattskyldigheten. Skatteverket är medvetet om att alla skattskyldiga inte har anpassat sina redovisningsrutiner till de nya skattskyldighetsbestämmelserna för de harmoniserade skatterna. En bidragande orsak till att de skattskyldiga eventuellt lever i villfarelsen att de kan fortsätta att tillämpa faktureringsmetoden är de propositionsuttalanden som gjorts i detta och i andra lagstiftningsärenden som inte omfattat frågan om redovisningsskyldighetens inträde.

Om bestämmelsen om redovisning av punktskatt skulle tillämpas i enlighet med det propositionsuttalande som refereras i avsnitt 3.1.2 skulle det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse få betydelse även när det är helt klart att skattskyldigheten *inte* grundas på en affärshändelse. Med detta synsätt räcker det inte att konstatera om den händelse som utlöser skattskyldighet är en affärshändelse eller inte. I så fall blir prövningen än krångligare. Då är det nämligen nödvändigt att gå vidare och utreda om den skattskyldighetsgrundande händelsen, i sin tur, grundas på en affärshändelse. I så fall inträder redovisningsskyldighet för skatten när affärshändelsen bokförs eller borde ha bokförts. Om den skattskyldighetsgrundande händelsen däremot inte grundas på en affärshändelse uppkommer skyldigheten att redovisa skatten samtidigt med skattskyldigheten.

Problemet kan illustreras med ett relativt enkelt och vanligt förekommande exempel.

Exempel:

Skattepliktiga cigaretter flyttas från säljarens skatteupplag till en köpare. Skattskyldigheten aktualiseras av att varorna lämnar upplaget. Eftersom varorna i detta fall flyttas på grund av en försäljning skulle flytten vara en del av den affärshändelse som ska bokföras och redovisningsskyldigheten skulle då uppstå vid bokföringstillfället.

Om ägaren i stället för att sälja cigaretterna flyttar dem från sitt skatteupplag till en annan lokal som inte är ett godkänt skatteupplag, t.ex. en lagerlokal eller ett eget försäljningsställe, sker förflyttningen inte pga. en affärshändelse. Skattskyldigheten aktualiseras liksom tidigare av att varorna lämnar skatteupplaget. Eftersom varorna i detta fall inte flyttas på grund av

en försäljning skulle skyldigheten att redovisa skatten då inträda samtidigt som skattskyldigheten, dvs. när varorna förs ut från skatteupplaget.

Skatteverket anser att redovisningsskyldigheten i båda fallen ska inträda när varan flyttas från upplagshavarens godkända skatteupplag. Att redovisningsskyldigheten för skatten enligt propositionsuttalandet ska kopplas till affärsredovisningen trots att skattskyldigheten uppkommer på grund av en händelse som inte är en affärshändelse är ett pedagogiskt dilemma som ställer till med problem för såväl skattskyldiga som beskattningsmyndighet. Att koppla redovisningsskyldighetens inträde till affärsredovisningen på detta sätt stämmer inte heller överens med den unionsgemensamma och grundläggande idén om att skattepliktiga varor som omfattas av uppskovsförfarande ska beskattas när de fysiskt lämnar uppskovsförfarandet. Frågan om förfarandet för att påföra och uppbära punktskatter är visserligen inte unionsrättsligt reglerad utan omfattas av medlemsstaternas behörighet. Trots det är det angeläget att det svenska uppbördsförfarandet på ett ändamålsenligt sätt säkerställer skatteuttaget i enlighet med grunderna för det EU-rättsligt harmoniserade punktskattesystemet.

Att skatten skulle redovisas vid olika tillfällen – trots att skattskyldigheten i båda fallen inträder i och med att varan fysiskt lämnar skatteupplaget – är inkonsekvent. Än allvarligare är det att en sådan tolkning enligt Skatteverkets bedömning inte är förenlig med lagtexten. Tolkningen har inte heller stöd i något förarbetsuttalande i samband med införandet eller ändring av de aktuella redovisningsbestämmelserna. Betydelsen av ett propositionsuttalande i en fråga som inte lett till lagstiftningsåtgärd kan givetvis ifrågasättas. Uttalandet har dock sannolikt bidragit till att redovisningsbestämmelsen i dag tillämpas på ett sätt som inte var avsett när den infördes. I vart fall har det bidragit till att rättsläget blivit osäkert. Detta är naturligtvis särskilt allvarligt med tanke på det relativt stora antal skattskyldiga som påverkas samt att de harmoniserade skatterna står för drygt två tredjedelar av de totala punktskatteintäkterna.

4.6.2 Tidigareläggning av skatteredovisningen vid konkurs

Skatteverket konstaterar vidare att en tolkning som tillåter att redovisningsskyldigheten kopplas till bokföringen av en affärshändelse – trots att skattskyldigheten grundas på en händelse som inte är en affärshändelse – skulle medföra problem också vid tillämpningen av 26 kap. 23 § fjärde stycket SFL. Här regleras redovisningsskyldighetens inträde när den deklarationsskyldige försatts i konkurs. I lagtexten anges att redovisningsskyldigheten i en sådan situation inträder genast för de *affärshändelser* som inträtt före konkursbeslutet. Frågan är då vad som gäller när den skattskyldighetsgrundande händelsen inte är en affärshändelse?

Om vi utgår från att redovisningsskyldigheten alltid inträder samtidigt med skattskyldigheten om den skattskyldighetsgrundande händelsen inte är en affärshändelse, behövs i dessa fall inte någon särskild reglering som tidigare lägger redovisningstidpunkten vid konkurs. Om skatteredovisningen däremot skulle kunna knytas till affärsredovisningen även när skattskyldigheten grundas på en händelse som inte är en affärshändelse skulle den nu gällande möjligheten att tidigare lägga redovisningstidpunkten vid en konkurs vara otillräcklig eftersom den i så fall är alltför begränsad. Om

redovisningsskyldigheten kan skjutas upp på detta sätt måste den också kunna tidigareläggas i en konkurssituation. Enligt Skatteverket måste det i så fall vara möjligt att tidigarelägga redovisningsskyldigheten för alla skattskyldighetsgrundande händelser som uppkommit före konkursbeslutet – inte bara för de händelser som klassificeras som affärshändelser.

5 Förslag och bedömningar

5.1 Redovisningsskyldighetens inträde

Förslag: Redovisningsskyldigheten för samtliga punktskatter som redovisas i punktskattedeklaration ska inträda samtidigt med skattskyldigheten.

Skäl: En klar och tydlig redovisningsbestämmelse är en grundläggande förutsättning för en enkel och förutsebar rättstillämpning. Den nuvarande redovisningsbestämmelsen kräver flera juridiska bedömningar och leder sannolikt till en tillämpning som inte är enhetlig. I värsta fall leder den till brister i rättssäkerheten och att företagen redovisar skatten fel.

Därtill kommer att anknytningen till god redovisningssed medför dels svårigheter att fastställa exakt när skyldigheten att redovisa skatt inträder, dels tidsmässiga förskjutningar av redovisningstidpunkten. Sedan de nuvarande bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde infördes har det dessutom tillkommit ett antal nya punktskatter där skattskyldigheten inte inträder genom en händelse som redovisningsrättsligt är att se som en affärshändelse. Detta bidrar naturligtvis till att lagstiftningen blivit otydlig och mer komplicerad. Sammanfattningsvis bedömer Skatteverket att det är angeläget att förtydliga bestämmelsen så att det av lagtexten klart framgår när punktskatter ska redovisas. Redovisningstidpunkten bör vara så preciserad att den enskilde företagaren kan upprätta sin skatteredovisning och vara övertygad om att uppgifterna lämnas i rätt tid.

En enkel och enhetlig regel

Det är utan tvekan enklast att låta redovisningsskyldigheten för samtliga punktskatter inträda vid samma tidpunkt som skattskyldigheten. En sådan bestämmelse får en enhetlig utformning och ett i grunden enhetligt innehåll som gäller för samtliga punktskatter, samtidigt som den beaktar punktskatternas olika konstruktion. Beskattningsförfarandet blir därmed så neutralt det kan bli med hänsyn till punktskatternas skilda natur.

En exakt tidpunkt – förutsättning för effektiv brottsbekämpning

Den kanske främsta fördelen med ett förslag om att redovisningsskyldigheten ska inträda samtidigt med skattskyldighetens inträde är att en koppling till den företeelse som ligger till grund för skattskyldigheten anger en exakt tidpunkt. En exakt tidpunkt är förutsebar för den som ska redovisa skatten och underlättar Skatteverkets kontrollarbete. Det är framförallt kontrollen av skatten på alkohol och tobak som skulle effektiviseras genom förslaget. För dessa skatter skulle det i normalfallet framgå direkt av upplagshavarnas lagerredovisning, jämförd med korrekta uppgifter i EMCS, när redovisningsskyldigheten inträder och därmed när skatten rätteligen ska redovisas och betalas.

Avsaknaden av en klar och tydlig regel som anger när skatten ska redovisas får med hänsyn till principen om beskattningsperiodens slutenhet en allt större betydelse när redovisningsperioden är förhållandevis kort. Nackdelarna med den osäkerhet som följer av att redovisningen av skatt kopplas till affärsredovisningen får därför större genomslag för punktskatter än för den årligt periodiserade inkomstbeskattningen.

En bestämmelse som klart anger när skatten ska redovisas är också en nödvändig förutsättning för en effektiv brottsbekämpning. Särskilda krav på kontroll och brottsbekämpning har uppkommit i och med att pressen på det svenska skatteanspråket ökat i form av en ökad legal och illegal införsel från länder med lägre skatter på alkohol och tobaksvaror. Det ska här framhållas att upplagshavare och registrerade varumottagare är aktörer som Skatteverket har godkänt och bedömt som lämpliga. Det förekommer trots det att upplagshavare utnyttjas vid grov brottslig verksamhet med punktskattepliktiga varor. Finansdepartementet har i en skrivelse från mars 2013 uppskattat det totala skattebortfallet 2014 på grund av smuggling av cigaretter och alkohol till 515 miljoner, resp. 1 700 miljoner kronor. Enligt en grov uppskattning skulle drygt 40 procent, eller 760 miljoner kronor, av det totala skattebortfallet ske inom uppskovsförfarandet.⁷ En mycket stor del av skattebortfallet uppkommer när varor som flyttas under ett uppskovsförfarande inte når angiven destination utan i stället släpps för konsumtion. Sådana oegentligheter beskattas i särskild ordning utan att någon redovisningsskyldighet över huvud taget uppkommer.⁸ Det förekommer emellertid också att godkända skatteupplag utnyttjas av oseriösa aktörer som underlåter att redovisa och betala skatt när varor tas ut från ett skatteupplag och släpps för konsumtion. Tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde är då avgörande för att fastställa tidpunkten för den brottsliga gärning som den skattskyldige skatteupplagshavaren kan ha begått genom att underlåta att deklarerera skatten.

Likabehandling

Att kopplingen till affärsredovisningen slopas innebär dessutom att svenska och utländska skattskyldiga behandlas lika. Den negativa särbehandlingen av utländska näringsidkare, som följer av att faktureringsmetoden enligt nuvarande redovisningsbestämmelse är förbehållen dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078), försvinner.

Slopad koppling till affärsredovisningen

Skatteverket anser att övervägande skäl talar för att slopa kopplingen mellan punktskatteförfarandet och affärsredovisningen. Den naturliga kopplingen till faktureringen och affärsredovisningen som fanns när leveranstidpunkten vanligen var avgörande för skattskyldigheten inträde, finns inte längre. För dagens punktskatter aktualiseras skattskyldigheten av ett flertal olika företeelser, i många fall en händelse som inte alls föranleder någon bokföringsåtgärd enligt bokföringslagen. Det är därför inte längre möjligt att upprätthålla den närmast fullständiga samordning mellan affärsredovisningen och skatteredovisningen som var tanken när man införde faktureringsmetoden. Bestämmelsen blir dessutom mer konkurrensneutral om branschpraxis och företagets egna rutiner för affärsredovisningen inte tillåts att inverka på skatteredovisningen.

Med ett stort antal skattskyldighetsgrundande händelser som saknar naturligt samband med affärsredovisningen blir en strävan att i största möjliga utsträckning koppla punktskatteredovisningen till god redovisningssed, alltmer

⁷ Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen, mars 2013: ”Vissa frågor om förfarandet avseende skatt på alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter”

⁸ 26 § och 34 § andra stycket LAS, 27 § och 34 § andra stycket LTS samt 4 kap. 2 och 2 a § och 6 kap. 1 § andra stycket LSE.

otymplig och svår att uppfylla. Ett mindre direkt samband ger således en krångligare tillämpning, vilket i sin tur leder till att de administrativa fördelarna med den redovisningstekniska samordningen minskar.

Skattskyldigheten för upplagshavare och andra godkända aktörer uppstår på grund av händelser som inte utgör affärshändelser. Den nuvarande redovisningsbestämmelsen kan emellertid misstolkas på ett sätt som medför att även ett indirekt samband med en affärshändelse skulle kunna användas för att rättfärdiga att harmoniserade punktskatter redovisas enligt god redovisningssed. Faktureringsmetoden riskerar därmed att ha fått en tillämpning som innebär att redovisningsskyldigheten för harmoniserade punktskatter kan uppkomma vid olika tidpunkter beroende på om den skattepliktiga varan lämnar uppskovsförfarandet på grund av en försäljning eller inte. Skatteverket bedömer att det är väsentligt att de harmoniserade punktskatterna redovisas på samma sätt oberoende av om skattskyldigheten uppstår i samband med en affärshändelse eller inte. Att slopa kopplingen till affärsredovisningen är mot denna bakgrund ett steg mot ett neutralt beskattningsförfarande.

Inget direkt samband med mervärdesskatteredovisningen

Ett skäl som lagstiftaren anförde för att införa faktureringsmetoden vid punktskatteredovisningen var att reglerna för redovisningen av punktskatter och mervärdesskatt skulle kunna göras lika. Värdet av harmoniserade regler för mervärdesskatt och punktskatt väger naturligtvis tyngre när en och samma händelse utlöser skattskyldighet för båda dessa skatter. Utvecklingen på punktskatteområdet har således minskat fördelarna med lika regler för de olika skatteslagen. Dessutom finns det strukturella skillnaderna mellan de båda skatteslagen som motiverar olika regler.

En grundläggande skillnad är att mervärdesskatt alltid tas ut i samband med omsättning av varor och tjänster. Skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder vanligtvis när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Vid unionsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Vid import inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldigheten att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. Om varan eller tjänsten betalas i förskott inträder skattskyldigheten när betalningen kommer leverantören av varan eller tjänsten till godo. För mervärdesskatt utgörs beskattningsunderlaget av värdet av den omsatta varan eller tjänsten.

Skattskyldigheten för punktskatt aktualiseras däremot av ett flertal olika händelser, i många fall helt oberoende av om faktura ställs ut. För punktskatterna är beskattningsunderlaget inte heller lika enhetligt. Det kan här vara värt att notera att leverans är en skattskyldighetsgrundande händelse bara för sex av punktskatterna (reklam, bekämpningsmedel, naturgrus, oharmoniserad tobak, el och vissa bränslen såsom råttolja, naturgas, torv, kol och koks) och att varans eller tjänstens pris utgör beskattningsunderlag för endast en av dessa punktskatter.

Sambandet mellan punktskatternas redovisning och eventuell faktura och övrig affärsredovisning framstår därmed som mindre naturligt än den koppling till affärsredovisningen som finns på mervärdesskatteområdet. Innehållet i fakturan får inte heller samma betydelse vid kontroll av punktskatt som vid kontroll av mervärdesskatt.

Det står vidare klart att det unionsrättsliga leveransbegreppet som ska tillämpas inom mervärdesskatteområdet är fristående från nationell civillagstiftning.⁹ Inom punktskatteområdet är det emellertid fortfarande det civilrättsliga leveransbegreppet som utlöser skattskyldighet till ett antal punktskatter. Mot denna bakgrund är det inte möjligt att upprätthålla en fullständig samordning mellan redovisningen av mervärdesskatt och punktskatt, ens i de fall när båda skatteslagen utgår på grund av en och samma affärshändelse.

5.2 Inget behov av alternativ bestämmelse

Bedömning: Skatteverket bedömer att det inte är nödvändigt med avvikande bestämmelser om redovisningsskyldighetens inträde för någon punktskatt.

Skäl: Förslaget ger upphov till frågan om någon enskild punktskatt är konstruerad på sådant sätt att redovisningsskyldighetens inträde inte kan kopplas samman med skattskyldighetens inträde. Det skulle exempelvis kunna vara fallet om skattens storlek inte kan bestämmas vid skattskyldighetens inträde, vilket givetvis är en förutsättning för att skatten ska kunna redovisas.

Det är regelverket och de faktiska förhållanden som råder vid skattskyldighetens inträde som är avgörande för hur skatten ska beräknas. Uppgifter om skattesatser och beskattningsunderlag bör därför normalt vara tillgängliga så att skattens storlek kan fastställas vid denna tidpunkt.

Några punktskatter grundas på innehav av en viss tillgång. Bland dessa skatter finns dels spelskatten, som beräknas utifrån det antal spelbord som den skattskyldige har tillstånd för, dels skatten på termisk effekt, som beräknas på den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktorn. Oftast är det emellertid den skattepliktiga produktens sammansättning, vikt, antal eller värde som utgör beskattningsunderlag. Faktorer som sammansättning och mängd är objektivt fastställbara vid varje angiven tidpunkt. Produktens värde är dock subjektivt och behöver inte nödvändigtvis vara känt när skattskyldigheten inträder. Det finns därför anledning att titta närmare på de punktskatter där beskattningsunderlaget utgår från den skattepliktiga produktens värde.

Skatterna på lotteri, grupplivförsäkring och trafikförsäkringspremie beräknas alla utifrån den skattepliktiga produktens värde. Skattskyldigheten för dessa skatter inträder dock i ett skede när värdet är bestämt. Lotteriskatt tas ut med viss procentandel av den behållning som återstår sedan de sammanlagda vinsterna räknats av från insatserna. Skatterna på grupplivförsäkring, trafikförsäkring och trafikförsäkringsavgift tas ut på premie eller ersättning i samband med att den tas emot, betalas eller periodiseras. De värden som läggs till grund för beräkning av dessa skatter är således kända när skattskyldigheten inträder.

Reklamskatten – Skatten på annonser och reklam skiljer sig i någon mån från övriga skatter. Skattskyldigheten inträder här när den som bedriver yrkesmässig verksamhet offentliggör en skattepliktig annons eller återger skattepliktig reklam i annan form. Om en kund betalar i förskott inträder skattskyldighet när betalningen sker (11 § lagen om skatt på annonser och reklam). Beskattningsunderlaget består av vederlaget för annonsen eller

⁹ C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990 I 00285, m.fl. domar.

reklamen. Om det inte utgår något vederlag eller om vederlaget uppenbarligen understiger vad som är skäligt ska beskattningsvärdet utgöras av ett belopp som svarar mot skäligt vederlag (13 § samma lag).

Om kunden inte betalar i förskott skulle skattskyldigheten i princip kunna inträda innan beskattningsunderlaget är känt. Det förefaller emellertid osannolikt att reklamen skulle offentliggöras utan att parterna dessförinnan har avtalat om priset för tjänsten. Att inte ens grunderna för prissättningen är klart uttalade när tjänsten levereras torde vara i det närmaste uteslutet, i vart fall vid en affärsmässig överenskommelse utan inslag av intressegemenskap mellan parterna. Mot denna bakgrund får säljaren av reklamtjänsten anses ha möjlighet att ange ett korrekt beskattningsvärde när skattskyldigheten inträder.

De sponsoravtal som förekommer inom idrottsrörelsen kan ibland vara villkorade så till vida att vederlaget sätts i relation till en idrottslig prestation. Ett sådant avtal kan exempelvis innebära att en klubb får mer ersättning om det sponsrade laget kvalificerar sig till slutspel eller liknande. Skatteverket har inte någon uppfattning om hur vanliga dessa avtal är och saknar närmare kännedom om hur de utformas. Det bör dock inte vara uteslutet att ett sådant avtal kan ses som ett avtal med två delar, och att tilläggsersättningen då kan ses som vederlag för reklam som offentliggörs först efter det att prestationsvillkoret infriats. I sådant fall utgör sponsoravtal med prestationsvillkor inte något problem. Man bör även kunna förutsätta att framtida avtal kommer att anpassas till den lagstiftning som då gäller.

Sammanfattningsvis bedömer Skatteverket att punktskatternas konstruktion inte hindrar att redovisningsskyldighetens inträde knyts till den tidpunkt när skattskyldigheten inträder. Skatteverkets uppfattning är att nya rättsliga tillämpningsproblem som kan uppstå till följd av ett ökat rättsligt fokus på skattskyldighetens inträde kan hanteras inom ramen för verkets rättsliga vägledning. Mot denna bakgrund och med beaktande av att såväl riksdag som regering vid upprepade tillfällen har uttalat en politisk vilja att avskaffa reklamskatten, avstår Skatteverket från att lägga fram förslag om avvikande bestämmelser avseende redovisningsskyldighetens inträde för just reklamskatt.

5.3 Tid för redovisning och betalning

Bedömning: Skatteverket bedömer att nu gällande bestämmelser om när en skattedeklaration senast ska lämnas är så generösa att de skattskyldiga har möjlighet att få betalt för de levererade varorna och tjänsterna innan skatten ska betalas även om redovisningsskyldigheten ska inträda samtidigt med skattskyldigheten. Det saknas därmed skäl att ändra bestämmelserna om när skatten ska redovisas och betalas.

Skälen för bedömningen

Kredittider

Enligt nu gällande reglering kan redovisningsskyldighetens inträde senareläggas till dess den affärshändelse som grundar skattskyldighet enligt god redovisningssed bokförs, eller borde ha bokförts. Att redovisningsskyldighetens inträde skjuts upp innebär inte per automatik att tidpunkten för redovisning och betalning av skatten förskjuts i tiden. Så länge den skattskyldighetsgrundande affärshändelsen bokförs före utgången av den

aktuella redovisningsperioden påverkas inte tidpunkten för redovisning och betalning. Det är bara när redovisningsskyldighetens inträde förskjuts till en senare redovisningsperiod som betalningsfristen förlängs.

En redovisningsperiod omfattar enligt huvudregeln i 26 kap. 10 § SFL en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs och Skatteverket inte beslutar något annat med stöd av 26 kap. 17 § SFL. Föreskrifter om längre redovisningsperioder finns i tre av punktskattelagarna enligt följande.

– Två kalendermånader för den som är skattskyldig för reklamskatt, om skatten för närmast föregående beskattningsår understeg 300 000 kr (21 § lagen om skatt på annonser och reklam).

– Ett kalenderkvartal för den som är skattskyldig för avfallsskatt (9 § lagen om skatt på avfall).

– Helt beskattningsår för den som är skattskyldig för avkastningsskatt på pensionsmedel (10 § andra stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel).

När deklarationen ska lämnas beror på redovisningsperiodens längd samt om den som är skattskyldig för punktskatt också ska redovisa mervärdesskatt och storleken av ett eventuellt beskattningsunderlag för mervärdesskatt.

De som har en redovisningsperiod på en kalendermånad kan i praktiken delas in i tre kategorier med tre olika deklarationstidpunkter.¹⁰ Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration ska komma in med punktskattedeklaration till Skatteverket senast den 12:e i andra månaden efter redovisningsperioden. För större företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration är deklarationsfristen något kortare. De ska komma in med punktskattedeklarationen senast den 26:e i månaden efter redovisningsperioden. Om ett företag anses mindre eller större beror på om dess beskattningsunderlag för mervärdesskatt, exklusive unionsinterna förvärv och import, är mer än eller högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Kortast deklarationsfrist har den tredje kategorin, dvs. de som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration. De ska komma in med punktskattedeklaration senast den 12:e i månaden efter redovisningsperioden.

De som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska redovisa skatten i en skattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26:e i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Skatten ska vara betald senast samma dag som punktskattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket. I praktiken innebär det förhållandevis generösa kredittider. Kredittiderna i antal dagar framgår, något förenklat, av följande tabell.

¹⁰ För enstaka månader gäller andra datum.

<i>Skattskyldig</i>	<i>Redovisningsperiod</i>	<i>Deklarationsfrist</i>	<i>Kredittid¹¹</i>
Mindre momsreg	30	43 (31+12)	44-73
Större momsreg	30	26	27-56
Ej momsreg	30	12	13-42
Förlängd redovisningsperiod (här två mån)	61 (30+31)	56 (30+26)	57-117

Dessa kredittider kan i praktiken förlängas ytterligare. Den som tillämpar faktureringsmetoden vid redovisning av punktskatt och dröjer med att fakturera till den redovisningsperiod som infaller efter den då den skattskyldighetsgrundande händelsen inföll får ytterligare minst 28 dagars kredit, beroende på hur många dagar det är i den kalendermånad när skattskyldigheten inträder.

Skatteverket bedömer att redan de grundläggande tidsfristerna är så långa att de skattskyldigas likviditet inte behöver påverkas om faktureringsmetoden slopas. Det är emellertid inte uteslutet att förslaget om att alltid koppla redovisningsskyldighetens inträde till den händelse som grundar skattskyldighet, leder till att vissa skattskyldiga får se över sina faktureringsrutiner. Det ska dock anmärkas att inte heller faktureringsmetoden garanterar att skattebetalningen sammanfaller med att den skattskyldige får betalt för varan eller tjänsten.

Det kan inte vara onormalt att en säljare fakturerar kunden i samband med leverans eller kort tid därefter. Däremot kan förmånliga betalningsvillkor naturligtvis fungera som ett konkurrensmedel. I praktiken kan förmodligen en stark kund "tvinga till sig" långa kredittider. Trots det får den skattskyldige anses ha möjlighet att själv medverka till att dennes likviditet inte påverkas av den ändrade redovisningstidpunkten. Även om förslaget leder till att skatten i vissa fall ska betalas tidigare än med nuvarande regler är det mot denna bakgrund inte skäl nog för att anta att de skattskyldiga inte kan få betalt för de levererade varorna och tjänsterna innan skatten ska betalas in till staten. Skatteverket finner därför inte anledning att föreslå att de grundläggande betalfristerna ska ändras.

Kredittiden för den som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration

Den som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration har den kortaste kredittiden, dvs. 13–42 dagar. För närvarande finns det ett hundratal registrerade skattskyldiga som ska redovisa skatten senast den 12:e i månaden efter redovisningsperioden. Av dem är 30 skattskyldiga registrerade inom de punktskatteområden som enligt Skatteverkets bedömning är de som främst kommer att beröras av förslaget om att slopa faktureringsmetoden (se avsnitt 6.1).

Den här föreslagna ändringen innebär att skattskyldiga som i dag tillämpar faktureringsmetoden, kan få en förkortad kredittid. Att kredittiden kan bli så kort som 13 dagar är helt i enlighet med lagstiftarens intentioner. Det ska vidare noteras att det är ett fåtal av dem som ska lämna skattedeklaration senast den 12:e i månaden efter redovisningsperioden som faktiskt berörs av

¹¹ Variationen inom intervallen beror på om skattskyldigheten inträtt i början eller slutet av redovisningsperioden.

förslaget. Skatteverket bedömer mot denna bakgrund att det inte är motiverat att föreslå förlängda kredittider ens för skattskyldiga med den kortaste kredittiden.

5.4 Tidigareläggning vid konkurs

Förslag: Möjligheten att tidigarelägga redovisningsskyldighetens inträde om den skattskyldige försätts i konkurs ska slopas.

Skäl: Om den deklarationsskyldige försätts i konkurs inträder skattskyldigheten genast för de affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet.

Om punktskatt alltid ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten har inträtt finns det inte längre något behov av att tidigarelägga redovisningsskyldighetens inträde om den skattskyldige försätts i konkurs. Dagens bestämmelse om tidigareläggning kan därför slopas.

5.5 Beslut om att senarelägga redovisningsskyldighetens inträde till beskattningsårets utgång

Förslag: Möjligheten att senarelägga redovisningsskyldighetens inträde till beskattningsårets utgång ska slopas.

Skäl: Vid försäljning mot kredit får Skatteverket, om principerna för den redovisningsskyldiges bokföring föranleder det, besluta att redovisningsskyldigheten ska inträda vid beskattningsårets utgång, dock inte senare än när betalning inflyter eller fordran diskonteras eller överläts. Denna möjlighet är till för de skattskyldiga som använder kontantprincipen vid bokföringen och som vill samordna punktskatteredovisningen med affärsredovisningen. Skatteverkets förslag är att punktskatteredovisningen inte alls ska ha något samband med affärsredovisningen. En bestämmelse av här aktuellt slag blir då överflödig.

Skatteverkets erfarenhet är vidare att beslut av detta slag inte efterfrågas. En möjlighet att meddela beslut som inte utnyttjas tynger regelverket och bör därför slopas, oavsett om förslaget i övrigt genomförs.

6 Konsekvenser

6.1 Vilka punktskatter berörs av förslaget?

Förslagen innebär att redovisningsskyldigheten alltid ska inträda samtidigt med skattskyldigheten. Det påverkar de skattskyldiga som med nu gällande lagstiftning kan tillämpa faktureringsmetoden. Nedanstående uppställning visar att dagens redovisningsbestämmelse med möjlighet att fastställa redovisningsskyldighetens inträde på två olika sätt leder till att båda sätten ska tillämpas för flera punktskatter. Att den nu gällande bestämmelsen är krånglig framgår tydligt av översikten.

I den vänstra kolumnen anges punktskatten. I den mellersta kolumnen anges skattskyldighetsgrundande händelser som inte utgör affärshändelser. Den högra kolumnen innehåller de skattskyldighetsgrundande händelser som utgör affärshändelser. Om en händelse har bedömts som en affärshändelse eller inte beror på om den till sin natur är en händelse som kan antas ha sin grund i företagets ekonomiska relationer med omvärlden och om den är av sådant slag att den kan antas förändra storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet. Det kan därför inte uteslutas att en händelse kan bedömas på ett annat sätt i det enskilda fallet. Att begreppet ”annat ianspråktagande” rymmer såväl s.k. egna uttag (affärshändelse) som egen förbrukning (ej affärshändelse) medför att denna händelse återfinns i både den mellersta och den högra kolumnen.

Skattskyldigheten för skatt på trafikförsäkringsavgift inträder när avgiften tas emot, vilket kan klassificeras som en affärshändelse. Skatt på trafikförsäkringspremie och trafikförsäkringsavgift ska dock redan enligt nuvarande lagstiftning alltid hänföras till den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder. Händelsen återfinns därför, något missvisande, i översiktens mellersta kolumn.

Översikt som visar när faktureringsmetoden kan tillämpas enligt nuvarande lagstiftning:

<i>Skattepliktig vara/tjänst</i>	<i>Redovisningsskyldighet en inträder samtidigt med skattskyldigheten</i>	<i>Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelsen bokförs enligt god redovisningssed</i>
Annons, annan reklam		<ul style="list-style-type: none"> – Offentliggörande – Återgivning – Förskottsbetalning
Bekämpningsmedel	<ul style="list-style-type: none"> – Verksamheten upphör – Annat ianspråktagande – Införsel 	<ul style="list-style-type: none"> – Leverans – Annat ianspråktagande
Naturgrus	<ul style="list-style-type: none"> – Verksamheten upphör – Annat ianspråktagande 	<ul style="list-style-type: none"> – Leverans – Annat ianspråktagande
Spelverksamhet	<ul style="list-style-type: none"> – Pågående spelverksamhet 	
Lotteriverksamhet	<ul style="list-style-type: none"> – Lottförsäljning avslutas 	<ul style="list-style-type: none"> – Vinstdragning
Individuellt pensionssparande (IPS)	<ul style="list-style-type: none"> – Innehav av sparande med behållning vid ingången av kalenderåret 	
Grupplivförsäkring		<ul style="list-style-type: none"> – Premiebetalning – Försäkringsersättning betalas ut
Trafikförsäkringspremie	<ul style="list-style-type: none"> – Månadsperiodisering av premieinkomst 	
Trafikförsäkringsavgift	<ul style="list-style-type: none"> – Avgift tas emot 	
Termisk effekt	<ul style="list-style-type: none"> – Befintligt tillstånd 	
Avfall	<ul style="list-style-type: none"> – Avfall förs in i anläggningen – Avfall uppkommer i annan verksamhet – Nedbrytningsåtgärd slutförs 	
Alkohol Tobak – harmoniserade varor Energi – uppskovsbränslen	<ul style="list-style-type: none"> – Fysisk förflyttning ut ur uppskovsförfarandet – Varan tas i anspråk i upplag – Lagerbrist uppkommer – Godkännande av skatteupplag återkallas – Mottagandet – Införsel 	
Tobak – oharmoniserade varor Energi – icke uppskovsbränslen	<ul style="list-style-type: none"> – Vara förs över till eget försäljningsställe som inte är depå (gäller bara bränsle) – Annat ianspråktagande – Godkännande återkallas 	<ul style="list-style-type: none"> – Leverans till köpare som inte är godkänd lagerhållare – Annat ianspråktagande
Energi – elkraft	<ul style="list-style-type: none"> – Annat ianspråktagande 	<ul style="list-style-type: none"> – Leverans till köpare som inte är skattskyldig producent eller leverantör – Annat ianspråktagande

Även om det finns flera olika skattskyldighetsgrundande händelser för en viss punktskatt är det sannolikt någon av händelserna som är oftast förekommande. Med hänsyn till verksamheternas art och de särskilda förutsättningarna för olika punktskatter bedömer Skatteverket att faktureringsmetoden huvudsakligen tillämpas för att fastställa redovisningstidpunkten för punktskatt på reklam, bekämpningsmedel, naturgrus, oharmoniserad tobak, icke uppskavsbränslen och el. Det är således de som redovisar dessa skatter som i första hand berörs av förslaget om att slopa faktureringsmetoden.

Förslaget kommer även att påverka dem som redovisar skatt på alkohol, harmoniserade tobaksvaror och uppskavsbränslen och som bedömer att den nuvarande bestämmelsen under vissa omständigheter medger att faktureringsmetoden används vid redovisning av dessa punktskatter. Som framgår ovan är detta en tillämpning som enligt Skatteverkets uppfattning inte är förenlig ens med den nuvarande lagstiftningen. Detta kan således inte ses som en effekt av den här föreslagna förändringen.

Skattskyldigheten för särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m. uppkommer visserligen på grund av affärshändelser. Att premie betalas in till försäkringsbolaget eller att försäkringsersättning betalas ut är emellertid inte affärshändelser som faktureras, i vart fall inte efter det att skattskyldigheten inträtt. De som tillhandahåller grupplivförsäkringar kommer därför inte att påverkas nämnvärt av förslaget.

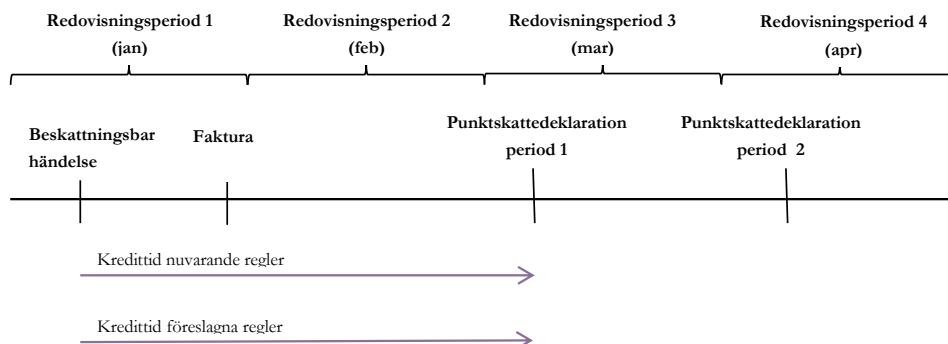
Skatteverket bedömer vidare att lotteriskatt inte heller kommer att beröras av förslaget. Bedömningen vilar på ett förarbetsuttalande till lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (SOU 1981:83, s. 107). Enligt uttalandet var det inte möjligt att tillämpa faktureringsmetoden för skatt enligt den då gällande lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster. Den lagen ersattes i januari 1992 av den nuvarande lagen (1991:1482) om lotteriskatt som har samma bestämmelser om skattskyldighetens inträde som den tidigare lagen.

6.1.1 Ändras tidpunkten för skattebetalning?

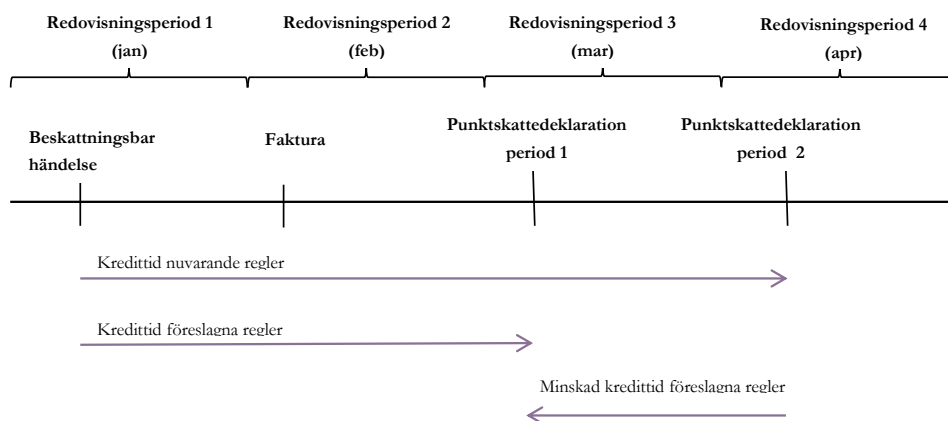
Så länge redovisningsskyldighetens inträde kan förskjutas på grund av att den är kopplad till god redovisningssed innebär det att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten i vissa fall kan inträda under olika redovisningsperioder. Därmed kan också tidpunkten för redovisning och betalning av skatten förskjutas i tiden.

I nedanstående två exempel visas hur skattekrediten enligt nu gällande regler kan förlängas jämfört med om skatten alltid ska redovisas för den redovisningsperiod när skattskyldigheten inträder. Exempelen utgår från redovisningsreglerna för mindre företag som ska lämna mervärdes-skattedeklaration. Sådana företag ska redovisa och betala punktskatten den 12:e den andra månaden efter den redovisningsperiod då redovisningsskyldigheten för den aktuella skatten inträdde. Det är dock ingen principiell skillnad jämfört med hur andra företag påverkas av den föreslagna regelförändringen. Exempelen utgår vidare från att den skattskyldighetsgrundande händelsen är en affärshändelse som enligt god redovisningssed bokförs när den faktureras. En redovisningsperiod är i exemplen en kalendermånad.

Exempel 1



Exempel 2



I det första exemplet påverkas inte den skattskyldiges kredittid av ändrade regler. Det beror på att fakturan utfärdas under samma månad som den skattskyldighetsgrundande händelsen inträffar (januari). I det andra exemplet dröjer faktureringen till nästa redovisningsperiod, dvs. till februari, månaden efter den då den skattskyldighetsgrundande händelsen inträffar. I det fallet kommer kredittiden att påverkas av ändrade regler som innebär att skatten alltid ska hänföras till den redovisningsperiod när skattskyldigheten inträder. Skatten ska då också i detta exempel redovisas och betalas den 12 mars, vilket är en månad tidigare jämfört med nuvarande bestämmelse som innebär att skatten ska redovisas och betalas den 12 april.

6.2 Offentligfinansiella konsekvenser

En lagändring som påverkar betalningstidpunkten för skatt får en upp bördseffekt som påverkar de offentliga finanserna. I detta fall förväntas lagändringen få en offentligfinansiell effekt till följd av att betalningen av vissa punktskatter sannolikt kommer att tidigareläggas, vilket i sin tur påverkar skattebasen för direkt skatt.

Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner beräknas den direkta offentligfinansiella effekten som skillnaden mellan nuvärdet av betalningsströmmen före och efter lagändringen. Den ränta som ska användas i

nuvärdesberäkningen är enligt beräkningskonventionerna den 10-åriga statobligationsräntan. För år 2015 uppgår räntan till 2,07 procent.¹²

Utöver den direkta offentligfinansiella effekten uppstår en indirekt offentligfinansiell effekt som beror på att kostnaderna ökar för de skattskyldiga som måste betala skatten tidigare. Denna kostnadsökning leder till lägre beskattningsbara inkomster i näringsverksamheten och därmed minskade skatteintäkter. När den indirekta offentligfinansiella effekten beräknas ska man enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner anta att överskott i inkomstslaget näringsverksamhet, oavsett företagsform, beskattas med 22 procent, vilket motsvarar bolagsskattesatsen.

6.2.1 Underlag för beräkningarna

De totala intäkterna av punktskatter på varor och tjänster som berörs av förslaget om att slopa möjligheten att tillämpa den s.k. faktureringsmetoden uppgick år 2013 till 25 110 miljoner kronor. Intäkterna fördelades enligt följande.

<i>Skatt</i>	<i>Total intäkt 2013 (mnkr)</i>
Elkraft	21 104
Icke uppskovsbränslen	1 186
Tobak, oharmoniserade varor	2 363
Reklam	249
Naturgrus	143
Bekämpningsmedel	65
<i>Totalt</i>	<i>25 110</i>

För att beräkna uppbördseffekten av förslaget behövs uppgifter som visar hur stor del av dessa intäkter som grundas på en affärshändelse som faktureras samt hur lång tid som förflyter mellan den skattskyldighetsgrundande händelsen och fakturering. Dessutom behövs uppgifter om de skattebelopp som förskjuts. Skatteverket har inte tillgång till dessa uppgifter. Beräkningen måste därför utgå från vissa antaganden.

Beräkningen utgår från följande antaganden:

- Tiden mellan den skattskyldighetsgrundande händelsen och faktureringen är i genomsnitt 15 dagar.
- De skattskyldighetsgrundande händelserna fördelar sig jämt över månaden.
- Skatten är jämt fördelad mellan alla skattskyldighetsgrundande händelser.

Utifrån antagandena kan det totala månatliga belopp som påverkas av förslaget beräknas till 1 046,3 miljoner kronor ($25\ 110 \times 15/30 \times 1/12 = 1\ 046,3$).

6.2.2 Beräkning av den samlade offentligfinansiella effekten

Den direkta offentligfinansiella effekten uppstår som en följd av att ovan framräknade belopp, 1 046,3 miljoner kronor, betalas en månad tidigare.

¹² Konjunkturinstitutet, prognos över konjunkturläget, augusti 2014.

Effekten beräknas som skillnaden mellan å ena sidan nuvärdet av betalningsströmmen som den skulle se ut enligt förslaget och å andra sidan nuvärdet av betalningsströmmen som den skulle se ut med nu gällande regler. Den direkta effekten av den här aktuella lagändringen beräknas enligt följande.

$$\text{Direkt offentligfinansiell effekt} = \sum_{t=0}^T \frac{y_t}{(1+r_N)^t} - \sum_{t=0}^T \frac{x_t}{(1+r_N)^t}$$

N = antalet betalningsperioder under året

T = antalet perioder för den aktuella betalningsströmmen

t = aktuell betalningsperiod

y_t = betalning i betalningsperiod t i betalningsström y

x_t = betalning i betalningsperiod t i betalningsström x

r = statslåneräntan

r_N = månatlig statslåneränta

$(1+r_N) = (1+r)^{1/N}$

Om beräkningsunderlagen (som i väsentliga delar tagits fram med hjälp av antaganden som redovisas i avsnitt 6.2.1) sätts in i formeln, blir resultatet som nedan.

$$\text{Direkt offentligfinansiell effekt} = \sum_{t=0}^{11} \frac{1\,046,3_t}{(1,001709)^t} - \sum_{t=1}^{12} \frac{1\,046,3_t}{(1,001709)^t} = 21,3 \text{ mnkr}$$

Den direkta offentligfinansiella effekten uppskattas således till 21,3 miljoner kronor. Därefter ska den indirekta effekten beaktas (se avsnitt 6.2). Den indirekta effekten beräknas till 22 procent av den direkta effekten, dvs. $0,22 \times 21,3 = 4,7$ miljoner kronor. Den samlade offentligfinansiella effekten skulle därmed uppgå till $21,3 - 4,7 = 16,6$ miljoner kronor.

6.3 Konsekvenser för de skattskyldiga

6.3.1 Behöver de skattskyldiga ändra sina rutiner för att kunna redovisa skatten korrekt?

I avsnitt 6.1 konstateras att det är de som är skattskyldiga för reklam, bekämpningsmedel, naturgrus, snus och tuggtobak, bränslen såsom råttolja, naturgas, torv, kol och koks samt el, som främst kommer att beröras av förslaget om att slopa faktureringsmetoden. Det är alltså de som i första hand kan behöva ändra sina rutiner för skatteredovisning om den löpande bokföringen inte längre kan läggas direkt till grund för skatteredovisningen. Om och hur omfattande ändringar som krävs varierar naturligtvis mellan olika skattskyldiga beroende på omständigheter såsom verksamhetens omfattning och hur den enskilde tidigare har organiserat sin affärsredovisning och skatteredovisning. Det har också betydelse vilken sorts affärshändelse som ligger till grund för skattskyldigheten.

Enligt bokföringslagen ska affärshändelser bokföras så snart det kan ske. Affärshändelser som inte ger upphov till fakturering ska alltså bokföras relativt omgående, vilket medför att den löpande bokföringen av sådana affärshändelser även fortsättningsvis kan läggas till grund för skatteredovisningen. Att redovisningsskyldigheten knyts till den tidpunkt när skattskyldigheten inträder bör därför i praktiken inte påverka de skattskyldiga som ska redovisa punktskatt på grund av en annan affärshändelse än en leverans.

Bokföring av leveranser kan dock vanligtvis skjutas upp till dess faktura ställs ut. I de fall redovisningsskyldigheten enligt nuvarande reglering normalt uppkommer när en leverans av skattepliktiga varor eller tjänster faktureras kan den föreslagna ändringen således innebära att rutinerna för skatteredovisningen måste korrigeras. De skattskyldiga måste då ha en särredovisning som visar när leveransen skett. Många skattskyldiga har antagligen redan i dag en löpande lagerbokföring på mer frivillig basis. Den befintliga lagerbokföringen bör i de flesta fall innehålla de uppgifter som krävs för att skatten ska kunna redovisas korrekt. Den här föreslagna ändringen kan då införas utan att de skattskyldigas administration ökar något nämnvärt.

De som inte har en löpande lagerbokföring kan emellertid behöva komplettera sin affärsredovisning med uppgifter och underlag som visar när den skattskyldighetsgrundande händelsen har inträffat. Sådan dokumentation kan krävas enligt 39 kap. 3 § SFL. Där anges att den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation ska se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Även om nya regler innebär att de som redovisar punktskatt måste se över sina rutiner bör problemen inte överskattas. Av översikten i avsnitt 6.1 framgår att nästan alla punktskatter i någon situation utlöses av en händelse som inte är en affärshändelse. Oavsett vilken punktskattepliktig verksamhet som bedrivs bör den skattskyldige därför redan i dag ha beredskap för att kunna redovisa skatten för dessa varor eller tjänster korrekt. På sikt bör en reglering som bara tillåter att skatten redovisas på ett sätt bidra till administrativa lättnader.

6.3.2 Löpande kostnader

Ränteeffekten

Utöver eventuella engångskostnader medför de ändrade reglerna en permanent inskränkning av de skattskyldigas kredittid, dvs. den tid som förflyter mellan den skattepliktiga händelsen och betalningen av skatten. Effekten av den förändrade kredittiden motsvaras av den offentligfinansiella effekten om 16,6 miljoner kronor som redovisas i avsnitt 6.2.2.

De löpande kostnaderna för företagen är alltså en ränteeffekt som står i proportion till det totala skattebelopp som varje enskilt företag redovisar och betalar in till staten. Eftersom det totala skattebeloppet skiljer sig väldigt mycket åt mellan olika företag blir också fördelningen av den löpande kostnaden ojämnt fördelad.

I tabellen nedan har den totala ränteeffekten, 16,6 miljoner kronor, fördelats på de olika skatteslagen i proportion till den totala skatten. Som framgår uppstår den allra största ränteeffekten på energiskatt för elkraft. När denna ränteeffekt fördelas på enskilda företag framgår att de högsta genomsnittliga beloppen faller på skattskyldiga för tobaksskatt. Även skattskyldiga för energiskatt på elkraft får i genomsnitt en högre räntekostnad. För övriga skattskyldiga är räntekostnaden betydligt lägre. För reklamskattskyldiga är räntekostnaden i det närmaste försumbar.

<i>Punktskatt</i>	<i>Total skatt 2013 (mnkr)</i>	<i>Antal skattskyldiga</i>	<i>Beräknad ränteeffekt (tkr)</i>	<i>Ränta per skattskyldig och år (kr)</i>
Elkraft	21 104	1 217	13 952	11 464
Icke uppskovsbränslen	1 186	401	784	1 955
Tobak, oharmoniserad	2 363	53	1 562	29 475
Reklam	249	4 776	165	34
Naturgrus	143	511	94	185
Bekämpningsmedel	65	37	43	1 161
<i>Totalt</i>	<i>25 110</i>	<i>6 995</i>	<i>16 600</i>	

Tabellen visar alltså att det finns ett naturligt samband mellan företagets storlek och ökningen av den löpande kostnaden som följer av förslaget om ändrade regler. Med andra ord så faller den allra största delen av den ökade räntekostnaden på företag som är mycket stora, vilket innebär att ökningen av den löpande kostnaden är liten relativt företagets övriga kostnader. Konsekvenserna torde därmed inte bli särskilt kännbara för någon enskild skattebetalare.

Administrativa kostnader

Med administrativa kostnader avses företagets kostnader för att upprätta, lagra och föra över information som föranleds av krav i lagar, förordningar, föreskrifter och allmänna råd.

Den som är registrerad för punktskatt ska enligt 26 kap. 6 § SFL lämna en punktskattedeklaration för varje redovisningsperiod. Om det inte finns någon skatt att redovisa lämnas en s.k. noll-deklaration för den perioden. Detta innebär att de skattskyldiga aldrig kommer att behöva lämna fler deklarationer än i dag. De skattskyldiga kommer heller inte att behöva lämna fler eller andra uppgifter enligt den nya lagstiftningen. Att uppgifterna eventuellt måste periodiseras på annat sätt bör på sikt inte leda till ökade arbetsinsatser för de skattskyldiga.

6.4 Konsekvenser för Skatteverket

Den föreslagna regelförändringen kommer att medföra vissa begränsade initiala kostnader för interna och externa informationsinsatser, omarbetning av informationen på webb-platsen och av innehållet i ett antal broschyrer om punktskatt.

Nya regler för redovisning och betalning av skatt kan generera ett tillfälligt ökat antal ärenden om anstånd med betalning. Skatteverket förutsätter dock att de skattskyldiga hinner anpassa sin fakturering och sina betalningsvillkor innan lagstiftningen träder i kraft, så att de undgår likviditetsproblem och kan betala in punktskatten i rätt tid. Den mindre ökning av antalet ärenden som här kan förväntas inledningsvis bör innebära begränsade kostnader. Några löpande kostnadsökningar i övrigt förväntas inte.

Regelförändringen kommer att ge Skatteverket rättsliga förutsättningar för att kontrollera att skatt redovisas i rätt tid. Förutom att kontrollverksamheten förbättras kommer tydligare regler att underlätta för handläggare som kan ge

enkla och tydliga svar på skattskyldigas frågor om rätt redovisningstidpunkt.
Raka svar från Skatteverket bidrar till ett ökat förtroende från allmänheten.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

26 kap.

23 §

I paragrafen anges när redovisningsskyldigheten inträder för punktskatt som redovisas i punktskattedeklaration. Förfarandet med redovisningsperioder innebär att det är tillräckligt att lagtexten upplyser om vilken period skatten ska hänföras till. Skatten ska redovisas för den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

Det avgörande är när skattskyldighet inträder i betydelsen att det faktiskt uppstår en förpliktelse att betala skatt. När det sker framgår av den materiella lagstiftningen för respektive punktskatt. Skattskyldighetsbegreppet är alltså detsamma som användes i den tidigare lydelsen av detta lagrum.

För många punktskatter inträder skattskyldigheten vid en enstaka och i tiden exakt händelse. För andra punktskatter inträder skattskyldigheten löpande så länge förutsättningarna för skattskyldighet är uppfyllda. En formulering som knyter redovisningsskyldigheten till skattskyldighetens inträde kan därför rent språkligt vara lättare att applicera på alla punktskatter än om redovisningsskyldigheten knyts till den händelse som grundar skattskyldighet.

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2016.