

Lagrådsremiss

Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 9 februari 2006

Pär Nuder

Per Classon
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas förslag på lagstiftning som skall göra det möjligt för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut att lägga ett sådant bokslut till grund för inkomstbeskattningen utan några ytterligare justeringar. Förslagen berör vissa grundläggande periodiseringsbestämmelser samt reglerna om lager, pågående arbeten och inventarier. I lagrådsremissen föreslås vidare nya regler i mervärdesskattelagen (1994:200) som anpassar mervärdesskattereglerna till de föreslagna reglerna om förenklat årsbokslut. Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	7
3	Ärendet och dess beredning.....	10
4	Förenklingar på inkomstskatteområdet	10
4.1	Bakgrund.....	10
4.2	Periodiseringsfrågor	12
4.3	Anskaffningsvärde för lager och inventarier	15
4.4	Värdering av lager och pågående arbeten.....	17
4.5	Värdeminskningssavdrag på inventarier	20
5	Mervärdesskatteregler	23
5.1	Bakgrund.....	23
5.2	Gällande rätt.....	24
5.3	Kontantmetoden.....	26
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	35
7	Konsekvensanalys	36
8	Effekter för de offentliga finanserna	37
9	Författningskommentar	39
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	39
9.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	41
	Promemorians huvudsakliga innehåll.....	44
	Promemorians lagförslag	45
	Remissinstanser	50

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ dels att 1 kap. 4 a §, 13 kap. 6, 8 och 18 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 13 kap. 8 a §, 8 b § och 18 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §²³

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses inträffa *den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan.*

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses inträffa *då omsättningen av motsvarande varor enligt 3 §.*

13 kap.

6 §

Om inget annat följer av 7-15 §§, skall utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-4 är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2003:1134.

³ Senaste lydelse 2003:659.

8 §⁴

Om den skattskyldige bokför obetalda fakturor i förteckningar som förs löpande men som inte avslutas på ett sådant sätt att de utgör ett tillräckligt underlag för redovisning av utgående skatt enligt 6 §, får Skatteverket medge att han får redovisa den utgående skatten för andra fordringar än sådana som anges i 9 § först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Redovisningen skall dock alltid göras senast för den redovisningsperiod under vilken betalning flyter in eller fordringen diskonteras eller överlåts.

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om

- den skattskyldige inte är skyldig att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), och
- värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång skall dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Bestämmelserna i första och andra stycket gäller också för skattskyldiga som inte uppfyller förutsättningarna enligt första stycket första och andra strecksatsen om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

8 a §

En skattskyldig som tillämpar de allmänna bestämmelserna i 6 § i fråga om redovisning av utgående skatt kan inte övergå till att tillämpa bestämmelserna i 8 § utan att först ansöka om detta hos Skatteverket. En sådan ansökan får beviljas endast om det finns särskilda skäl.

8 b §

Utgående skatt som hänför sig till gemenskapsinterna förvärv skall redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den

⁴ Senaste lydelse 2003:659.

15:e dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet inträtt enligt 1 kap. 4 a §. Om faktura utfärdas dessförinnan skall den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas.

Omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § skall redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den 15:e dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet inträtt enligt 1 kap. 4 a §. Om faktura utfärdas dessförinnan skall omsättningen redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas.

18 §

Om den skattskyldige har medgett senareläggning av redovisningen av utgående skatt enligt 8 §, får avdrag för ingående skatt för andra förvärv än sådana som avses i 19 eller 22 § göras först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt enligt 8 § skall den ingående skatten dras av först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts.

18 a §

Ingående skatt som hänför sig till gemenskapsinterna förvärv får dras av för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten skall redovisas enligt 8 a §.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.
 2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken redovisningsskyldighet inträtt före ikraftträdandet.
 3. Skattskyldiga som före ikraftträdandet redovisar mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML får vid ikraftträdandet av denna välja att tillämpa de särskilda bestämmelserna i 13 kap. 8 § utan att det behöver finnas sådana särskilda skäl som anges i 8 § fjärde stycket. För skattskyldiga som har brutet räkenskapsår får övergången ske vid räkenskapsårets utgång.

2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 14 kap. 2 §, 17 kap. 2, 3 och 24 §§ samt 18 kap. 7 och 13 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 17 kap. 4 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

2 §

Resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), skall vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

17 kap.

2 §⁵

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut

⁵ Senaste lydelse 2003:1102.

enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

3 §⁶

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, om inte annat följer av 4 §. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. Särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel finns i 5 §. Bestämmelser om nedskrivning på rätt till leverans finns i 22 §.

När anskaffningsvärdet bestäms, skall de lagertillgångar som finns kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast.

4 a §

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), behöver något värde på lagertillgångarna inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor.

24 §

Inkomsten av de pågående arbetena skall beräknas för

- arbeten på löpande räkning enligt 26, 31 och 32 §§, och
- arbeten till fast pris enligt 27–32 §§.

En enskild näringsidkare får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris, *om den årliga bruttoomsättningen i näringsverksamheten normalt understiger*

En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris.

⁶ Senaste lydelse 2003:1102.

20 gånger det prisbasbelopp som gäller vid beskattningsårets utgång.

18 kap.

7 §

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

13 §

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkningsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget.

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkningsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. *Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kronor, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) i stället göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.*

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång – vid räkningsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och – vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, skall värdeminskningssavdraget justeras i motsvarande mån.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2006.

3 Ärendet och dess beredning

I november 2004 remitterade Justitiedepartementet en promemoria med förslag till förenklingar i framför allt bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554), Förenklade redovisningsregler, m.m. (dnr Ju2004/10672/L1). I promemorian föreslogs också nya regler om när ett företag skall utse en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, när en revisor skall registreras i ett företagsregister, vilka uppgifter som skall registreras i handelsregistret och vilka språk som skall kunna användas i bokföringen. Den 2 februari 2006 beslutade regeringen att genom en lagrådsremiss inhämta Lagrådets yttrande över flertalet av de frågor som behandlades i promemorian.

De skattefrågor som fanns med i Justitiedepartementets promemoria bereddes vidare inom Finansdepartementet. Som ett resultat av denna beredning remitterades den 20 december 2005 en promemoria (Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning, dnr Fi2005/6427). En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2005/6427).

I denna lagrådsremiss tar regeringen upp de frågor som behandlas i promemorian.

4 Förenklingar på inkomstskatteområdet

4.1 Bakgrund

Utvecklingen på redovisnings- och revisionsområdet har under de senaste tio åren gått mycket fort. Den svenska lagstiftningen har skrivits om och anpassats till EG-rätten. Internationella redovisningsstandarder, främst International Accounting Standards (IAS) och, senare, International Financial Reporting Standards (IFRS), har fått allt större inflytande och är, som en följd av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, fr.o.m. år 2005 tvingande rätt för noterade svenska företag. Även andra företag har fått en större möjlighet att använda sig av internationellt utvecklade redovisningsregler. Bokföringsnämnden har lagt ned ett omfattande arbete på att anpassa de internationella redovisningsreglerna, ursprungligen avsedda för börsföretagen, för övriga företags behov. Sammantaget har detta inneburit en utveckling mot mera omfattande och mera komplicerade regler, i synnerhet på redovisningsområdet.

Denna utveckling är inte utan problem. Bokföringsnämnden har i sitt budgetunderlag för åren 2005–2007 konstaterat att framväxten av internationella redovisningsregler för de noterade företagen har inneburit att reglerna för de små företagen har blivit för omfattande och komplicerade. Nämnden anser att redovisningsreglerna i alltför stor utsträckning tillåter att företagen väljer mellan olika redovis-

ningsprinciper och att detta leder till svårigheter för dem som skall tillämpa reglerna. Enligt Bokföringsnämnden finns det mycket som talar för att problemen kan lösas endast genom en ny inriktning på arbetet med normgivning för icke noterade företag. Nämnden har därför fattat ett principbeslut om att ge ut särskilda regelverk för företag i fyra olika kategorier. Den första kategorin skall omfatta enskilda näringsidkare och handelsbolag med en omsättning som understiger ett visst gränsvärde. Den andra kategorin skall främst omfatta aktiebolag och ekonomiska föreningar som ligger under ett visst gränsvärde samt de enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte kan eller vill höra till den första kategorin. Den tredje kategorin skall gälla större företag, dock inte sådana som tillämpar IAS/IFRS. Den fjärde kategorin, slutligen, skall omfatta de företag som tillämpar IAS/IFRS, i första hand de noterade företagen. Ett företags organisationsform eller storlek skall, enligt nämndens principbeslut, avgöra vilket av regelverken som företaget skall få tillämpa. Företaget skall kunna välja att tillämpa ett mera avancerat regelverk än det som företaget genom sin organisationsform eller storlek primärt tillhör men i så fall skall det tillämpa alla de regler som gäller för den kategorin. Vidare skall samtliga företag inom en koncern tillhöra samma kategori och alltså tillämpa samma redovisningsregler.

Redan innan Bokföringsnämnden hade bestämt sig för den kategorisering som beskrivits ovan inleddes ett projekt för att förenkla redovisningsreglerna för de enskilda näringsidkarna. Projektet bedrevs i samverkan med bland annat dåvarande Riksskatteverket. Avsikten var att ta fram ett sammanhängande regelverk som det stora flertalet av alla enskilda näringsidkare skulle kunna tillämpa. I juni 2003 remitterade nämnden ett utkast till en sådan vägledning.

Förslagen i utkastet bygger på att kontantmetoden skall tillämpas vid den löpande bokföringen men att periodiseringar skall göras vid bokslutet. Samtliga näringsidkare skall upprätta ett bokslut men reglerna för detta förenklas och anpassas i stor utsträckning till skattereglerna.

Alla förenklingar som nämnden ansåg önskvärda gick inte att genomföra inom ramen för befintlig lagstiftning. Bland annat behövdes regler som tillåter kontantmetoden vid den löpande bokföringen och regler om ett förenklat årsbokslut. Dessutom behövs vissa ändringar i skattelagstiftningen. Nämnden har i två framställningar till Justitie- respektive Finansdepartementen hemställt om dessa lagändringar.

Den 22 november 2004 remitterade Justitiedepartementet en promemoria, Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672), som bland annat innehöll förslag på de lagändringar som nämnden hade begärt.

För den löpande bokföringen föreslogs att bokföringsskyldiga, som inte behöver upprätta en årsredovisning och vars nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor, skall kunna vänta med att bokföra affärshändelserna i verksamheten till dess betalning sker (kontantmetoden). Detsamma skall gälla andra bokföringsskyldiga, under förutsättning att det förekommer endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

För närvarande gäller att vissa företag är undantagna från kravet på att upprätta ett årsbokslut eller en årsredovisning. Det gäller i praktiken

främst vissa enskilda näringsidkare, ideella föreningar och registrerade trossamfund samt vissa handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer. De nu nämnda slagen av företag är skyldiga att upprätta ett bokslut endast om verksamheten omsätter mer än 20 prisbasbelopp (se 2 kap. 1 § bokföringslagen).

Eftersom Bokföringsnämndens utkast bygger på att alla skall upprätta ett bokslut föreslogs i promemorian att undantagsregeln skulle tas bort och att det infördes regler om ett förenklat årsbokslut.

På beskattningens område hade Bokföringsnämnden begärt vissa ändringar beträffande värdering av lager och pågående arbeten samt beträffande avskrivningar på inventarier. Även dessa förslag fanns med i Justitiedepartementets promemoria.

När skatteförslagen bearbetades i Finansdepartementet uppmärksammades att vissa ytterligare ändringar var nödvändiga för att ett förenklat bokslut skall kunna läggas till grund för beskattningen. Finansdepartementet remitterade därför den 20 december 2005 en ny promemoria med vissa ytterligare förslag. Även de förslag som fanns med i Justitiedepartementets promemoria togs – efter viss ytterligare bearbetning – med för fullständighetens skull. Regeringen behandlar nu dessa frågor.

4.2 Periodiseringsfrågor

Regeringens förslag: För en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen skall den skattemässiga periodiseringen göras enligt god redovisningssed även om detta inte överensstämmer med bokföringsmässiga grunder. Sammanlagda räntor som överstiger 5 000 kronor skall dock alltid periodiseras.

Förslagen i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian föreslogs dock att räntor alltid skulle periodiseras oavsett belopp.

Remissinstanserna: Alla som yttrar sig är positiva eller lämnar förslaget utan erinran. *Skatteverket*, *Bokföringsnämnden* och *Svenska Revisorsamfundet* anser att räntor under 5 000 kronor inte skall behöva periodiseras. Några remissinstanser anser att reglerna även bör göras tillämpliga på handelsbolag som bara har fysiska personer som delägare. *Länsrätten i Göteborg* anser att förslagen riskerar att föregripa slutsatserna från Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning.

Förslagen i Justitiedepartementets promemoria: Förslaget fanns inte med.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans uppmärksammade särskilt periodiseringsfrågan. Generellt kan sägas att de remissinstanser som yttrade sig över skatteförslagen var positiva till förenklingarna. Flera av dem som yttrade sig ansåg att tillämpningsområdet för de förenklade skattereglerna bör utvidgas till att omfatta även handelsbolag som enbart har fysiska personer som delägare och som normalt har en årsomsättning

som uppgår till högst 3 miljoner kronor. Även vissa tekniska synpunkter framfördes.

Skälen för regeringens förslag: Under det fortsatta beredningsarbetet i Finansdepartementet har det observerats att ytterligare lagändringar krävs för att ett förenklat årsbokslut – som det kommer till uttryck i nämndens utkast – skall kunna ligga till grund för beskattningen. Något förenklat kan man säga att nämndens utkast bygger på att kontantprincipen skall tillämpas vid den löpande bokföringen men att periodiseringar skall göras vid bokslutet. De periodiseringar som skall göras är dock inte fullständiga. Hänsyn skall nämligen inte tas till upplupna intäkter och kostnader. Det innebär att intäkter kommer att redovisas respektive kostnader dras av antingen vid betalningen eller faktureringen. Utkastet bygger också på att näringsidkaren inte behöver aktivera tillgångar som har ett värde som uppgår till högst 5 000 kr.

För beskattningen gäller att Sverige sedan länge tillämpar ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. De grundläggande reglerna finns numera i 14 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Enligt 2 § gäller att det skattemässiga resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I paragrafens andra stycke sägs att periodiseringen skall ske enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Begreppet *bokföringsmässiga grunder* beskrivs i prop. 1999/2000:2 (Del 2, s 177 f) enligt följande:

Lagrådet anför att begreppet *bokföringsmässiga grunder* inte definieras i lagtexten och att någon närmare ledning inte heller ges i författningskommentaren. Det går enligt Lagrådet inte att utläsa om det är någon skillnad mellan begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Lagrådet framhåller att det mesta synes tala för att hänvisningen till bokföringsmässiga grunder inte anger mer än att resultatberäkningen inte skall beräknas på exempelvis betalningen av inkomster och utgifter, dvs. på en kontantprincip utan på ett företagsekonomiskt synsätt. Lagrådet menar att om detta är riktigt är det först genom kopplingen till god redovisningssed som något egentligt besked lämnas om vilka regler som skall ligga till grund för periodiseringen av inkomster och utgifter. Lagrådet anser att regelsystemet skulle bli lättare att förstå om anknytningen till bokföringsmässiga grunder slopades och periodiseringen i stället enbart kopplades till begreppet god redovisningssed.

Av 24 § KL och anvisningspunkten 1 av anvisningarna till 24 § KL framgår att den i bokföringen företagna inkomstberäkningen godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed och om KL inte innehåller avvikande regler. Det innebär att god redovisningssed tillämpas om KL saknar reglering eller inte reglerat en fråga fullständigt. Såsom KL, innehåller IL flera periodiseringsbestämmelser som kan innebära att den civilrättsliga redovisningen inte kan godtas vid beskattningen utan modifikationer. Även om begreppet bokföringsmässiga grunder slopas kommer således inte redovisningen att enbart kopplas till god redovisningssed.

Vid den skattemässiga redovisningen skall således inkomstberäkningen av näringsverksamhet alltid ske enligt bokföringsmässiga grunder. Begreppet används här i samma betydelse som det normalt har i såväl den skatterättsliga som i den civilrättsliga doktrinen. Såsom Lagrådet anför innebär begreppet *bokföringsmässiga grunder* att inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan hänföras till den

period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på. Begreppet ger enligt regeringens mening uttryck för en grundläggande princip för den skattemässiga redovisningen. Även om begreppet god redovisningssed i något fall omfattar redovisning med tillämpning av en kontantprincip kan en sådan redovisning således inte godtas vid beskattningen. Regeringen anser att begreppet bokföringsmässiga bör behållas. Ett slopande på sätt som Lagrådet föreslagit skulle enligt regeringens mening kunna innebära en sådan materiell ändring som inte bör ske i detta lagstiftningsärende.

IL bygger alltså på principen att periodisering skall ske och att en kontantprincip inte kan godtas vid beskattningen. Bokföringsnämndens utkast innebär emellertid att det förenklade bokslutet i viss mån skall upprättas enligt en kontantprincip, nämligen såvitt avser s.k. upplupna intäkter och kostnader. Sådana poster skall inte tas med i det förenklade bokslutet. Även beträffande s.k. förutbetalda intäkter och kostnader gäller i viss mån en kontantprincip. Sådana poster skall nämligen bara tas med i balansräkningen om de uppgår till mer än 5 000 kronor.

Det skulle därför kunna hävdas att det förenklade bokslutet inte skulle kunna ligga till grund för beskattningen utan ytterligare justeringar. För att uppnå de avsedda förenklingarna är det emellertid viktigt att bokslutet kan ligga till grund för beskattningen utan några justeringar.

Den 21 oktober 2004 beslutade regeringen att utse en särskild utredare med uppdrag att förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen skall se ut i framtiden och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen (dir. 2004:146). Uppdraget skall redovisas före utgången av juni 2007. Utredningen har antagit namnet Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRoB).

Avsikten är att frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning – vilket inkluderar periodiseringsfrågor – skall få en allsidig belysning av SamRoB. Detta talar för att man inte bör ändra några skattemässiga periodiseringsregler nu. Med tanke på att utvecklingsarbetet beträffande de minsta företagen – de enskilda näringsidkarna med en årsomsättning på högst 3 miljoner kronor – har nått så långt och på att det är angeläget att de föreslagna förenklingarna för de allra minsta företagen kan genomföras utan att hindras av skattereglerna bör dock vissa av periodiseringsbestämmelserna i IL ändras redan nu. Ändringarna görs lämpligen så att kravet på bokföringsmässiga grunder stryks för de enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. För dessa skall den skattemässiga periodiseringen i stället enbart göras enligt god redovisningssed (vilket kommer att motsvaras av Bokföringsnämndens allmänna råd).

Denna princip bör dock inte gälla utan undantag. Eftersom det finns stora möjligheter att skatteplanera med räntor bör dessa särregleras. I Finansdepartementets promemoria föreslogs därför att ränteinkomster och -utgifter alltid skulle periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder. Detta förslag har kritiserats av *Bokföringsnämnden*, *Skatteverket* och *Svenska Revisorsamfundet*. Remissinstanserna menar att räntor under 5 000 kronor inte borde behöva periodiseras. Regeringen har förståelse för de synpunkter som remissinstanserna för fram och lägger fram förslag i enlighet med remissvaren.

Den lösning som föreslås i denna lagrådsremiss skall i viss mån ses som ett provisorium i avvaktan på den heltäckande översyn som SamRoB genomför. Ett nytt ställningstagande i periodiseringsfrågan kommer att göras i samband med behandlingen av utredningens slutbetänkande. Detta gäller samtliga inkomstskattefrågor som tas upp i denna lagrådsremiss.

I både Justitiedepartementets och Finansdepartementets promemorior avgränsades skatteförslagen till att bara omfatta de enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut (och inte alla som har rätt att upprätta ett sådant). Ett antal remissinstanser har i sina remissvar ansett att tillämpningsområdet bör utvidgas till att omfatta även handelsbolag som enbart har fysiska personer som delägare och som normalt har en årsomsättning som uppgår till högst 3 miljoner kronor. Orsaken är att även dessa företag kommer att kunna upprätta ett förenklat årsbokslut och kommer att omfattas av regelverket för Bokföringsnämndens kategori 1.

Inte heller i denna lagrådsremiss lämnas förslag som omfattar handelsbolag. Periodiseringsreglerna för dessa företag (och andra företag som kommer att omfattas av regelverket i kategori 1) kräver mer ingående överväganden än vad som har varit möjligt inom ramen för detta lagstiftningsärende. Frågan omfattas av det utredningsuppdrag som SamRoB har och får övervägas vidare inom ramen för denna utredning.

4.3 Anskaffningsvärde för lager och inventarier

Regeringens förslag: En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen skall vid värdering av lager och inventarier använda det anskaffningsvärde som följer av god redovisningssed.

Förslagen i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen har berört frågan.

Förslagen i Justitiedepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens förslag såvitt avser lagervärdering. Däremot omfattades inte inventarier av promemorians förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anförde att det inte framgår om den föreslagna ändringen även avses gälla värdering av pågående arbeten.

Bakgrund

Lager

Bestämmelser om den skattemässiga värderingen av lager finns i 17 kap. IL. De fick sin nuvarande utformning år 1992 (prop. 1991/92:86, bet. 1991/92:SkU30). Enligt huvudregeln får lager inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vidare skall, när anskaffningsvärdet bestäms, de tillgångar som finns kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast. Lagrets sammansättning bestäms således av den s.k.

först-in-först-ut-principen. För att förebygga praktiska problem som kan uppkomma vid en strikt värdering enligt dessa principer har huvudregeln kompletterats med en alternativregel enligt vilket lagret – med undantag för vissa typer av tillgångar – tas upp till lägst 97 procent av tillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. För värdering av djur i jordbruk och renskötsel finns särskilda regler.

Med begreppen anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde avses i dessa sammanhang – enligt en uttrycklig hänvisning i 17 kap. 2 § IL – detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen eller, i förekommande fall, någon av de övriga årsredovisningslagar som gäller för vissa typer av verksamheter.

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås enligt årsredovisningslagen utgiften för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för förvärvade tillgångar inräknas, utöver inköpspriset, kostnader direkt hänförliga till varan, såsom tull, frakt och andra hanteringskostnader. I anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen, en skälig del av indirekta tillverkningskostnader. Direkta kostnader är hänförliga till en viss produkt eller order och avser främst i produkten ingående råmaterial samt löner och andra ersättningar till den personal som varit verksam vid framställningen av tillgången. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte är direkta, t.ex. avskrivningar och lokalkostnader.

Inventarier

Bestämmelser om inventarier finns i 18 kap. IL. Enligt 18 kap. 7 § IL är anskaffningsvärdet för inventarier utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde. Bestämmelsen om anskaffningsvärdet för inventarier infördes 1938 (prop. 1938:258, bet. 1938:BevU32, SFS 1938:358). Vid onerösa fång inräknas i anskaffningsvärdet, utöver kostnaden för själva inventariet, samtliga förvärvskostnader såsom tull, frakt, provisioner, etc. Om inventarierna förvärvas genom byte torde normalt marknadsvärdet på de bortbytta inventarierna bestämma värdet på de nya tillgångarna. För maskiner och inventarier, som anskaffas genom egen tillverkning inräknas direkta och indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet.

Skälen för regeringens förslag

Lager

Bokföringsnämndens utkast till allmänt råd för redovisningen i enskild näringsverksamhet innebär att anskaffningsvärdet skall fastställas enligt en enklare metod än vad som gäller enligt årsredovisningslagen. Metoden innebär att man inventerar lagret post för post på samma sätt som i dag men att man sedan kan titta på den senaste fakturan och beräkna anskaffningsvärdet utifrån den. Andra externa utgifter (t.ex. tull eller frakt) än sådana som framgår av fakturan och som inte överstiger 5 000 behöver inte räknas med. Inte heller räknas värdet av eget och

anställdas arbete samt indirekta kostnader med. För inkurans får avdrag göras med 3 procent.

När enskilda näringsidkare kan upprätta ett förenklat årsbokslut enligt god redovisningssed öppnas möjligheten att i redovisningen använda Bokföringsnämndens metod för förenklad lagervärdering. Eftersom IL uttryckligen hänvisar till årsredovisningslagen beträffande definitionen anskaffningsvärdet skulle Bokföringsnämndens metod emellertid inte kunna användas vid beskattningen. Detta är inte önskvärt. IL bör därför ändras så att de enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut även vid beskattningen skall kunna värdera lagret i enlighet med god redovisningssed. Kopplingen mellan 17 kap. 2 § IL och årsredovisningslagen bör därför tas bort såvitt avser aktuella näringsidkare. I stället bör hänvisas till god redovisningssed.

Som *Kammarrätten i Sundsvall* har påpekat omfattar lagrummet inte bara lager utan även pågående arbeten. Enligt Bokföringsnämndens utkast skall en enskild näringsidkare emellertid alltid tillämpa reglerna om löpande räkning på pågående arbeten (se nedan). Det blir därför aldrig aktuellt att ta upp sådana som en tillgång.

Bokföringsnämnden har anfört att den förenklade lagervärderingen också kräver att lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen ändras. Sedan den 1 januari 2004 (bet. 2003/04:SkU16, SFS 2003:1104) hänvisar denna lag, med ett undantag som kan bortses från i detta sammanhang, inte längre till årsredovisningslagarna utan till 17 kap. IL. Några ändringar är därför inte nödvändiga.

Inventarier

Bokföringsnämnden har även föreslagit förenklade regler för beräkning av anskaffningsvärdet för inventarier. De ligger i linje med de regler som har föreslagits för lagervärderingen och innebär bl.a. att värdet av eget arbete inte skall tas med i anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier skall inte heller anställdas arbete tas med. Vid köp av maskiner och inventarier skall anskaffningsvärdet normalt endast utgöras av inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som direkt kan hänföras till tillgången skall dock räknas in om de uppgår till mer än 5 000 kronor per inköpstillfälle eller leverantör.

Av samma skäl som i fråga om lagervärderingen bör näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut vid beskattningen kunna värdera inventarierna i enlighet med god redovisningssed. En bestämmelse om detta bör införas i 18 kap. 7 § IL.

4.4 Värdering av lager och pågående arbeten

<p>Regeringens förslag: En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor. En sådan skattskyldig behöver inte</p>
--

heller ta upp något värde på pågående arbeten. I stället skall reglerna om pågående arbeten som utförs på löpande räkning tillämpas. Detta innebär att kostnader dras av löpande och intäkter redovisas i takt med faktureringen.

Förslagen i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen har särskilt berört frågan förutom *Bokföringsnämnden* som anför vissa tekniska synpunkter.

Förslagen i Justitiedepartementets promemoria: I promemorian fanns det inte med någon bestämmelse om direktavdrag för lager på högst 5 000 kronor. I övrigt överensstämmer förslagen med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som yttrade sig tillstyrker.

Bakgrund: Bestämmelser om pågående arbeten infördes år 1981 i punkt 3 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47). Före denna lagstiftning innehöll kommunalskattelagen inte några särskilda bestämmelser om behandlingen av sådana tillgångar. Bakgrunden till lagstiftningen var bl.a. den bristande överensstämmelsen mellan redovisning och beskattning. Enligt god redovisningssed ansågs resultatredovisning kunna ske först när arbetet var slutfört, men vid beskattningen ansågs resultatberäkning kunna ske löpande genom beskattning av dellikvider.

Bestämmelserna om pågående arbeten finns numera i 17 kap. IL. De avser byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. För andra verksamheter baseras inkomstberäkningen således på den allmänna bestämmelsen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder.

För de rörelser som omfattas av bestämmelserna i 17 kap. IL skall den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten följas vid beskattningen om den inte strider mot inkomstskattelagens bestämmelser om pågående arbeten. Dessa skiljer mellan arbeten på löpande räkning och arbeten till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning redovisas enligt faktureringsmetoden. Det betyder att de inte behöver tas upp som tillgång. I stället skall de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.

För pågående arbeten till fast pris gäller att ersättning som den skattskyldige erhåller inte tas upp som en intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs. Direkta och indirekta kostnader vid beskattningsårets utgång aktiveras, dvs. behandlas som en tillgång. Arbeten som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får det pågående arbetet emellertid tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Värdet av arbetsinsats som utförts av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år skall inte beaktas. Om

det finns intressegemenskap mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och det finns anledning att anta att bestämmelserna om arbeten till fast pris har utnyttjas för att erhålla obehöriga skatteförmåner, skall värdet av arbetet beräknas efter vad som är skäligt.

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp i enlighet med god redovisningssed, skall belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt.

En redovisning som förutsätter att kostnaderna aktiveras är mer komplicerad än den som följer faktureringen. Skattskyldiga vars verksamhet är av begränsad omfattning får därför använda sig av reglerna för löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris. Denna valfrihet har reserverats för näringsidkare vars årliga bruttoomsättning normalt understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller vid beskattningsårets utgång (dvs. gränsen för när man enligt hittillsvarande regler har varit skyldig att upprätta årsbokslut). Antalet näringsidkare som deklarerar sin verksamhet utan årsbokslut uppgår till cirka 400 000. Totalt finns cirka 660 000 enskilda näringsidkare.

Skälen för regeringens förslag: I Bokföringsnämndens utkast till allmänt råd föreslås förenklade regler för värdering av tillgångar. Som nämnts ovan föreslås bland annat att värdet av eget och anställdas arbete inte skall räknas med vid värdering av materiella anläggningstillgångar och lager. En naturlig följd av detta skulle vara att sådana kostnader inte heller skulle räknas in i värdet av pågående arbeten (i de fall sådana skall tas upp som tillgång). Bokföringsnämnden anser därför att det inte är särskilt meningsfullt att redovisa några pågående arbeten över huvud taget eftersom värdet av dessa i allt väsentligt består just av nedlagt arbete. Bokföringsnämnden anser vidare att de flesta enskilda näringsidkare som omfattas av det föreslagna allmänna rådet inte har resurser att föra en projektredovisning för varje pågående arbete. Mot den bakgrunden – och eftersom det stora flertalet näringsidkare redan enligt nuvarande regler inte behöver redovisa pågående arbeten vid beskattningen – har Bokföringsnämnden föreslagit att alla de näringsidkare som omfattas av det föreslagna allmänna rådet skall kunna tillämpa reglerna om löpande räkning. Enligt nämnden skulle detta avsevärt förenkla redovisningen. Regeringen delar Bokföringsnämndens uppfattning och föreslår att alla enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut skall kunna tillämpa reglerna om löpande räkning på alla pågående arbeten.

I Bokföringsnämndens utkast finns även med en regel om att lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kronor inte behöver tas upp i balansräkningen. Sådana utgifter skall alltså dras av omedelbart. Eftersom det finns uttryckliga bestämmelser om värdering av lager i 17 kap. IL kan en sådan bestämmelse emellertid inte tillämpas vid beskattningen. IL bör därför ändras så att detta blir möjligt. Ändringen kan lämpligen ske genom en ny 4 a § i 17 kap. *Bokföringsnämnden* anförde vissa tekniska synpunkter på den lagtext som föreslogs i Finansdepartementets promemoria. Dessa behandlas i författningskommentaren (avsnitt 9.2).

4.5 Värdeminskningsavdrag på inventarier

Regeringens förslag: En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen får, om avskrivningsunderlaget inte överstiger 5 000 kronor, göra värdeminskningsavdrag med ett belopp som högst motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Förslagen i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet* anser att direktavdrag skall kunna göras om avskrivningsunderlaget efter årets avskrivning inte överstiger 5 000 kr.

Förslagen i Justitiedepartementets promemoria: Överensstämmer med förslagen i denna promemoria.

Remissinstanserna: *Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anförde att förslaget inte är en nödvändig följd av förslagen i övrigt och kommer att orsaka ett skattebortfall för staten. *Svenska Revisorsamfundet* hade synpunkter i fråga om tolkningen av den föreslagna lagtexten.

Bakgrund: Utgifter för inventarier i med en ekonomisk livslängd på mer än tre år dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Utgifter för inventarier som kan antas ha en kortare livslängd eller som är av mindre värde får dras av direkt.

Frågan om vad som skall anses som ”mindre värde” har behandlats i ett allmänt råd av dåvarande Riksskatteverket (RSV 2003:9). Där framgår att för små företag bör inventarier vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kronor normalt anses vara av mindre värde. Med små företag avses sådana som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning. Vidare anförts att en omedelbar kostnadsföring bör vara förenlig med god redovisningssed, dvs. beloppen får inte i det enskilda företaget vara väsentliga med avseende på företagets resultat och ställning. Rådet är avsett att tillämpas från och med 2004 års taxering.

Värdeminskningsavdrag medges enligt två schabloniserade metoder, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Den räkenskapsenliga avskrivningen infördes 1955. Restvärdesavskrivningen infördes först i inkomstslaget jordbruksfastighet år 1972 och utvidgades år 1981 till att även avse inkomstslaget rörelse. Samma år infördes även den omedelbara avdragsrätten för inventarier av mindre värden. Bestämmelserna om värdeminskningsavdrag och omedelbart avdrag för inventarier och tillgångar som behandlas som inventarier finns numera i 18 kap. IL.

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får endast tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutas med ett årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokföringen. Den räkenskapsenliga avskrivningen beräknas enligt två metoder, huvudregeln och kompletteringsregeln. Enligt huvudregeln (30-regeln) beräknas avskrivningen utifrån ett underlag som uppgår till värdet på inventarierna vid årets början, ökat med anskaffningar under året och minskat med ersättning för avyttrade inventarier. Avskrivningen får uppgå till högst 30

procent av underlaget. Inventarier som köps och säljs under samma år ingår inte i underlaget. Eftersom avskrivningen enligt 30-regeln baseras på föregående års bokförda värde, skulle en inventarie aldrig bli helt avskrivet om endast denna metod fanns. För att motverka detta har en kompletteringsregel (20-regeln) införts. Enligt denna medges en årlig avskrivning med 20 procent beräknat på anskaffningsvärdet. Om det verkliga värdet på inventarierna är lägre än det lägsta värde som erhålls genom en tillämpning av huvud- respektive kompletteringsregeln, får ytterligare avskrivning göras med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Reglerna är konstruerade så att den skattskyldige inte kan tillämpa huvudregeln för vissa inventarier och kompletteringsregeln för andra. Samma regel måste tillämpas för ett företags hela inventariebestånd för ett visst år. Det står emellertid den skattskyldige fritt att byta metod från år till år.

Restvärdesavskrivning kan ses som en förenklad variant av räkenskapsenlig avskrivning. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst genom att överensstämmelse inte behöver föreligga mellan det skattemässiga restvärdet och bokfört värde, att den högsta procentsatsen för avskrivning är 25 procent och att det inte finns någon motsvarighet till kompletteringsregeln (20-regeln). Även vid restvärdesavskrivning får ytterligare avskrivning göras om det visas att tillgångarnas verkliga värde understiger det skattemässiga värdet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt Bokföringsnämnden gör många små företag år efter år gör skattemässiga avskrivningar på ett mycket lågt avskrivningsunderlag. Detta tros bero på att företagen inte kan reglerna om räkenskapsenlig avskrivning eller tillämpar reglerna för restvärdesavskrivning. I utkastet till allmänt råd föreslås att 5 000 kronor genomgående skall behandlas som ett oväsentligt belopp. En inventarie som inte har ett högre anskaffningsvärde skall således kostnadsföras direkt och behöver inte tas upp i balansräkningen. Av den anledningen borde enligt Bokföringsnämndens mening också ett avskrivningsunderlag som inte uppgår till mer än 5 000 kronor få skrivas av direkt. Detta skulle innebära att de eviga avskrivningarna kan brytas och ligger i linje med förslaget i övrigt. Bokföringsnämnden har mot denna bakgrund hemställt att reglerna om värdeminskningssavdrag ändras. Regeringen delar Bokföringsnämndens uppfattning och föreslår att enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut skall kunna göra avdrag för ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget när detta inte överstiger 5 000 kronor.

I sitt remissvar på Justitiedepartementets promemoria anförde *Svenska Revisorsamfundet* att förslaget borde förtydligas eftersom det enligt deras uppfattning kan tolkas på olika sätt. Samfundet tolkade bestämmelsen på så sätt att direktavdrag får göras för inventarier vars anskaffningsvärde inte överstiger 5 000 kr och att direktavdrag får göras om kvarstående belopp efter årets avskrivning understiger 5 000 kronor. I Finansdepartementets promemoria angavs att denna tolkning inte var riktig.

Enligt gällande rätt, som inte föreslås ändras i detta avseende, får mindre företag normalt göra direktavdrag för inventarier vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kronor eftersom det normalt anses vara av mindre värde. Dessa regler

påverkas inte av förslaget. De föreslagna reglerna innebär att näringsidkaren i stället för att det aktuella året göra räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning får göra ett värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget när detta uppgår till högst 5 000 kr. Detta framgår av den föreslagna lagtexten och behöver inte förtydligas. I remissvaret på Finansdepartementets promemoria anför Svenska Revisorsamfundet att reglerna bör ändras så att deras ursprungliga tolkning kan gälla. Regeringen väljer att följa förslaget i promemoriorna och delar bedömningen att något ytterligare förtydligande inte behövs.

5 Mervärdesskatteregler

5.1 Bakgrund

Bokföringsnämnden har i ett ärende som kom in till Finansdepartementet den 14 april 2005, dnr Fi2005/2168, hemställt om en lagändring som möjliggör redovisning av mervärdesskatt enligt en kontantmetod för mindre enskilda näringsidkare och mindre handelsbolag som ägs av fysiska personer. Bakgrunden till de föreslagna lagändringarna är Bokföringsnämndens förslag till förenklade regler för enskilda näringsidkare som redogjordes för i kapitel 4. Tankarna bakom det förslaget var att de redovisningsregler som gäller för en enskild näringsidkare skulle samlas i ett regelverk samt att reglerna så långt det är möjligt skulle förenklas och samordnas med de regler som gäller vid beskattningen. I kapitel 4 i denna lagrådsremiss behandlas de ändringar som behövs för att ett förenklat bokslut skall kunna läggas till grund för inkomstbeskattningen. Mot bakgrund av Bokföringsnämndens begäran behandlas i det följande vilka förändringar av mervärdesskattereglerna som krävs för att de av Justitiedepartementet föreslagna reglerna skall kunna få avsedd effekt. Vid behandlingen av Bokföringsnämndens begäran kommer även att beaktas Mervärdesskatteutredningens (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74) ställningstagande avseende kontantredovisning. När det i detta kapitel anges ”utredningen” avses därför Mervärdesskatteutredningen.

I Justitiedepartementets lagrådsremiss Förenklade redovisningsregler m.m. angavs att det är önskvärt att gränsvärdet för tillämpningen av den föreslagna kontantmetoden samordnas med de regler som gäller i fråga om redovisning av mervärdesskatt (s. 68 i remissen). Det angavs även följande. Mervärdesskatteutredningen har i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) lämnat förslag avseende bl.a. nya redovisningsregler på mervärdesskatteområdet. Förslagen kan få betydelse för när kontantmetoden kan användas vid redovisningen av mervärdesskatt. Betänkandet är föremål för beredning inom Finansdepartementet. De förslag som lämnas kommer att tas i beaktande vid beredningen av betänkandet (s. 68 i lagrådsremissen).

I skrivelser till Finansdepartementet den 28 januari 2003 (dnr Fi2003/759) respektive den 18 februari 2003 (dnr Fi2003/1138) har *Företagarna* och *FöretagarFörbundet*, hemställt att tidpunkten för inbetalning av mervärdesskatt skall förskjutas med en månad respektive, för företag med omsättning upp till 40 miljoner kronor, till den sista dagen i andra månaden efter redovisningsperioden. Som skäl åberopas att den genomsnittliga tiden innan kunden betalar sina fakturor är 32 dagar, att var tionde småföretag har en genomsnittlig inbetalningstid från kunderna på minst 42 dagar samt att var femte företag har drabbats av en ensidigt förlängd betalningstid och för hälften av dessa företag har förlängningen medfört likviditetsproblem. Den ensidiga förlängningen uppges ha sin grund i att stora kundföretag krävt kredittid på exempelvis 60 dagar.

5.2 Gällande rätt

Mervärdesskattelagen

Det finns två metoder för redovisning av mervärdesskatt, faktureringsmetoden och bokslutsmetoden. *Faktureringsmetoden* grundar sig på redovisning som sker med fakturorna som underlag. Metoden är avsedd för den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring. *Bokslutsmetoden* är en form av kontantredovisning. Den är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som får redovisa obetalda fordringar och skulder senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret löper ut.

Skatteverket fattar beslut om registrering för den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och för den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML (3 kap. 1 § skattebetalningslagen 1997:483, SBL). Sådant beslut fattas med ledning av insänd skatte- och avgiftsanmälan eller på Skatteverkets eget initiativ. I samband med registreringen tar Skatteverket ställning till bl.a. vilken redovisningsmetod som skall tillämpas. Vilken metod som skall tillämpas, faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden, är beroende av hur bokföringen skall ske enligt bokföringslagen (1999:1078, BFL). Ett formellt beslut fattas endast om Skatteverket frångår den skattskyldiges begäran.

Faktureringsmetoden tillämpas av bokslutsföretag enligt bokföringslagen och andra företag som löpande bokför fordringar och skulder samt företag som lämnar årsredovisning. Vissa bokslutsföretag med begränsad verksamhet kan dock tillämpa bokslutsmetoden, se nedan. Med bokslutsföretag enligt 1 kap. 2 § BFL avses följande.

- a) aktiebolag,
- b) ekonomiska föreningar,
- c) handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
- d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
- e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen,
- f) företag som är moderföretag i en koncern,
- g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

För företag som redovisar enligt faktureringsmetoden skall *utgående skatt* redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som omsatt en vara eller tjänst har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen, 13 kap. 6 § ML. *Ingående skatt* skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvar en vara eller en tjänst har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet enligt god redovisningssed, 13 kap. 18 § ML.

Skatteverket kan medge att *bokslutsmetoden* tillämpas av andra företag än bokslutsföretag dvs. främst fysiska personer som har en nettoårsomsättning som normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp (dvs. 788 000

kronor för år 2005) och som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut eller årsredovisning. Bokslutsmetoden får emellertid även tillämpas av företag som har rätt till kontantbokföring dvs. företag som endast har ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringar och skulder inte uppgår till avsevärda belopp.

För den som redovisar enligt bokslutsmetoden skall redovisning av *utgående skatt* ske senast för den redovisningsperiod under vilken betalning sker och för fordringar, utom för vissa avbetalningsköp mellan näringsidkare, först vid beskattningsårets utgång, 13 kap. 8 § ML. Om den skattskyldige tillämpar en sådan senareläggning av redovisningen av utgående skatt får avdrag för *ingående skatt*, utom för vissa avbetalningsköp mellan näringsidkare och förvärv av avverkningsrätt till skog, göras först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan gjorts, 13 kap. 18 § ML.

För den som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen skall den *utgående skatten* redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldighet har inträtt, 13 kap. 7 § ML. Den *ingående skatten* skall i dessa fall redovisas för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits förvärvaren, 13 kap. 17 § ML.

I Justitiedepartementets lagrådsremiss, Förenklade redovisningsregler m.m. föreslås att definitionen i 1 kap. 2 § BFL av vad som utgör bokslutsföretag, dvs. företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning, tas bort. I remissen föreslås att alla som är bokföringsskyldiga skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut (lagrådsremissen s. 72 f). Det föreslås vidare att företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning och som normalt har intäkter om högst 3 miljoner kronor per år skall få upprätta årsbokslutet i förenklad form. Enligt remissen skall lagen endast ställa mycket grundläggande krav på ett sådant bokslut. Kravet enligt förslaget skall endast vara att det innehåller en resultaträkning och en balansräkning samt vissa formkrav (lagrådsremissen s. 75 ff.).

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt skall lämna en skattedeklaration enligt reglerna i 10 kap. 18 och 19 §§ SBL eller redovisa mervärdesskatten i självdeklaration enligt 10 kap. 31 § SBL. Tidpunkten för när skattedeklarationen skall lämnas in och därmed för inbetalning av mervärdesskatt är för företag med ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor den 12:e (17:e i januari och augusti) i andra månaden efter redovisningsperioden. För företag med ett beskattningsunderlag som överstiger 40 miljoner kronor skall skattedeklarationen lämnas den 26:e (27:e december). Reglerna om inbetalning av mervärdesskatt innebär för företag som redovisar enligt *faktureringsmetoden* att mervärdesskatt skall inbetalas mellan 40 och drygt 70 dagar efter att en faktura har bokförts enligt god redovisningssed. Det exakta antalet dagar beror på när under en redovisningsperiod den aktuella fakturan i varje enskilt fall ställs ut. Företag som tillämpar *bokslutsmetoden* berörs de av dessa regler såvitt avser sista perioden av beskattningsåret.

Sjätte direktivet

Enligt huvudregeln i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte direktivet) skall utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder, dvs. när omsättningen äger rum. Direktivet ger dock medlemsstaterna en möjlighet att föreskriva att den utgående skatten kan tas ut senast vid mottagandet av köpeskillingen (artikel 10.2 tredje stycket andra strecksatsen i sjätte direktivet). En tillämpning av en sådan kontantmetod innebär således att utgående skatt inte behöver redovisas innan säljaren får betalt av kunden. Regeln utgör därmed ett avsteg från huvudregeln för när den utgående skatten kan tas ut. En sådan kontantmetod skall enligt sjätte direktivet begränsas till att omfatta vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer.

Sjätte direktivets bestämmelser om avdragsrätt innebär att avdragsrätt för den ingående skatten inträder samtidigt som skattskyldigheten för den utgående skatten (artikel 17.1 i sjätte direktivet). En förutsättning för att utnyttja rätten till avdrag för ingående skatt i en redovisningsperiod är dock att en faktura innehas av den som yrkar avdraget (artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet och EG-domstolen dom den 29 april 2004, C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH, punkt 38).

Enligt sjätte direktivet får en kontantmetod inte tillämpas avseende gemenskapsinterna förvärv. Som framgår ovan möjliggörs en tillämpning av kontantmetoden genom artikel 10.2 i sjätte direktivet. I artikel 28 d.2 och 3 i sjätte direktivet särregleras dock situationen vid gemenskapsinterna förvärv. Enligt artikel 28 d.2 i sjätte direktivet skall skatt tas ut den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken skattskyldigheten inträder. I artikel 28 d.3 i sjätte direktivet anges att med avvikelse från artikel 28 d 2 skall skatt tas ut vid utställandet av faktura då denna utställts på köparen före den femtonde dagen i den månaden som följer efter den månad då skattskyldigheten inträdde.

5.3 Kontantmetoden

Regeringens förslag: En skattskyldig som inte är skyldig att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) och som har ett värde på den sammanlagda årliga omsättning här i landet som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får tillämpa en redovisningsmetod som innebär att den utgående skatten skall redovisas först under den redovisningsperiod då betalning tas emot. Den skattskyldiges ingående skatt får dras av för den redovisningsperiod under vilken betalning erläggs (kontantmetod). Redovisning av obetalda fordringar och skulder skall dock alltid göras senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Kontantmetoden skall även få tillämpas om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Väljer den skattskyldige att tillämpa de allmänna bestämmelserna för redovisning av mervärdesskatt måste denne ansöka hos Skatteverket om att få övergå till kontantredovisning. En sådan ansökan får Skatteverket bevilja endast om det föreligger särskilda skäl.

Kontantmetoden får inte tillämpas vid redovisning av utgående skatt hänförlig till gemenskapsinterna förvärv. För sådan utgående skatt finns särskilda regler i det sjätte mervärdesskattedirektivet som nu föreslås införda i enlighet med den systematik som används i direktivet.

Förslaget i Justitiedepartementets förslag: Förslaget fanns inte med.

Förslaget i Finansdepartementets promemoria: I promemorian föreslogs att skattskyldiga med årliga intäkter som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor och som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL skall få tillämpa en kontantmetod. Enligt förslaget skulle inte någon redovisning av obetalda fordringar och skulder ske vid beskattningsårets utgång.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anger att de förutsätter att begreppen ”mindre antal” och ”avsevärda belopp” som anges i den föreslagna lydelsen av 13 kap. 8 § andra stycket ML har samma innebörd som i 5 kap. 2 § fjärde stycket BFL. *Skatteverket* anser att en precisering av mindre antal fakturor och ej avsevärda belopp vore att föredra av det skälet att skrivningen vållat problem i det praktiska arbetet. I det fall någon precisering inte låter sig göras föreslår Skatteverket att regeln utmönstras. Skatteverket har dock förståelse för att utformningen av regeln i mervärdesskattelagen och bokföringslagen måste ha samma innehåll. *Länsrätten i Göteborg* ser positivt på att förslaget i mervärdesskattelagen uttryckligen anger vilka skattskyldiga som skall få tillämpa en kontantmetod. Enligt länsrätten är det otydligt huruvida den föreslagna avgränsningen av kretsen skattskyldiga är förenlig med de krav som ställs i artikel 10.2 i sjätte direktivet om att en sådan regel skall knytas till ”vissa skattskyldiga eller vissa kategorier av skattskyldiga personer”. Länsrätten noterar att möjligheten för skattskyldiga att i vissa fall få välja redovisningsmetod saknar motsvarighet i direktivet. *Ekobrottsmyndigheten*, *Sveriges Advokatsamfund* och *Lantbrukarnas Riksförbund* lämnar förslaget utan erinran. *FAR* tillstyrker förslaget. *NUTEK* tillstyrker förslaget men anger att konsekvensanalysen kunde vara fylligare. En uppskattning av hur förslagen påverkar de mindre företagen saknas. *Skatteverket* anför vidare att det i momssammanhang normalt inte används begreppet intäkter. Från momssynpunkt är därför omsättning ett mer relevant begrepp. Att använda begreppet intäkter kommer att försvåra en uppföljning av om ett företag har rätt att använda kontantmetoden eller inte. Skatteverket är dock medvetet om att en samstämmighet bör finnas mellan de begrepp som används i mervärdesskattelagen och bokföringslagen. En avvägning måste därför göras med hänsyn till de fördelar som kan finnas att i andra sammanhang använda begreppet intäkter. *Bokföringsnämnden* anser att ett företags nettoomsättning är ett lämpligare mått för storleksbegränsningen. En förenkling innebär att ett företag lätt skall kunna se om man uppfyller ett kriterium. Beteckningen intäkter ställer fler frågor än det ger svar. Den

enklaste lösningen är att som i fjärde direktivet låta det vara nettoomsättningen. Det är osäkert vilka poster som ingår i beteckningen intäkter. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* anser att begreppet intäkter ger upphov till gränsdragningsproblem och oklarheter (bl.a. frågan om brutto eller nettoredovisning av intäkter såsom försäljning av finansiella tillgångar, fastigheter och anläggningstillgångar). NSD ifrågasätter behovet av att sätta en ytterligare gräns för betydande in- och utflöde av pengar och anser att enbart den skattepliktiga delen skall kunna utgöra jämförelsegrund. *Svenska Revisorsamfundet (SRS)* anser att det är lämpligare att använda begreppet nettoomsättning för enskilda näringsidkare och överväga andra lösningar för föreningar m.fl. Begreppet normalt bör preciseras. *Skatteverket* påpekar att utformningen innebär att moms kan redovisas enligt tre olika metoder nämligen faktureringsmetoden, bokslutsmetoden eller kontantmetoden. En sådan effekt är inte önskvärd. I stället bör lagförslaget utformas så att endast två metoder blir tillämpliga. Enligt lagförslaget får inte kontantmetoden tillämpas vid gemenskapsinterna förvärv. Det innebär att redovisning enligt 13 kap. 6 § ML skall ske enligt god redovisningssed. Det torde innebära att det skall ske vid tidpunkten för betalning. Det åsyftade resultatet i den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 8 a § ML uppnås därför inte. *Konkurrensverket*, tillstyrker förslagen med undantag av den föreslagna 13 kap. 8 a § ML. Den praktiska effekten av den bestämmelsen kan förväntas bli att handeln inom gemenskapen påverkas negativt eftersom det förenklade regelverket inte får tillämpas för transaktioner mellan olika medlemsstater. *Bokföringsnämnden* anser att större företag där det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar redan med stöd av 13 kap. 6 § ML kan använda bokslutsmetoden som följer av hänvisningen till god redovisningssed. Det är viktigt att redovisning enligt 13 kap. 6 § ML får vara kvar för de skattskyldiga som inte kan eller vill upprätta ett förenklat årsbokslut enligt kontantmetoden. *Sveriges Kommuner och Landsting* tillstyrker förslagen men anser att en mer självständig lagutformning bör kunna komma till stånd för att i högre grad eliminera vissa påtalade oformligheter med gällande redovisningsprinciper än vad som föreslås i promemorian. *SRF och Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* tillstyrker förslaget. *Näringslivets Skattedelegation* till vilket yttrande *Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna och Stockholms Handelskammare* ansluter sig, tillstyrker förslaget om en kontantmetod men anser att förslaget diskriminerar mellan företagsformer. NSD föreslår att gränsen för när företagen får redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen höjs till 3 miljoner kronor av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. NSD vill att en generell förlängning av inbetalningstiden för mervärdesskatt införs, att en möjlighet införs för företagen att avvakta med inbetalning av momsen för fakturor där betalning inte influtit och att en höjning görs av gränsen 40 miljoner kronor för när den något längre inbetalningstiden får tillämpas. SRS anser att man bör överväga att höja gränsen för när företag får redovisa moms i inkomstdeklarationen så att regelverken harmoniserar. *Företagarna* anser att tiden för inbetalning av mervärdesskatt måste förlängas eftersom betalningstiderna har blivit längre och det medför likviditetsproblem. Införandet av en kontantmetod innebär att de företag

som använder den metoden undviker problemet. Problemet kvarstår dock för ett stort antal småföretag och bör snarast åtgärdas. Företagarna anser att de företagare som redovisar enligt de allmänna reglerna inte skall behöva ansöka till Skatteverket för att få använda kontantmetoden. I stället bör företagaren anmäla detta till Skatteverket som registrerar det om inte Skatteverket beslutar att företagaren inte skall få använda kontantmetoden om det finns särskilda skäl. *Sveriges Byggindustrier* har inget att erinra mot förslaget om man ser det isolerat. Införandet av en kontantmetod innebär att ännu ett sätt att redovisa moms införs. Ytterligare förslag när det gäller redovisning av moms är att vänta och innan dessa är kända är det omöjligt att se helheten och bedöma vilka konsekvenser förslaget kan få för byggföretagen och näringslivet som helhet. SRS menar att förslaget inte har någon effekt för dem som redovisar i självdeklaration. Inte heller för de som redovisar i skattedeklaration innebär det någon senareläggning av inbetalningen av moms, som exempel kan nämnas korta kredittider och kontanttransaktioner där betalningstidpunkten för utgående moms inte alls behöver påverkas. SRS ifrågasätter därför påståendet att förslaget innebär en senareläggning av utgående moms jämfört med faktureringsmetoden och därmed om det fått för stort genomslag i beräkningarna.

Skälen för regeringens förslag: Mervärdesskatteutredningen föreslog inte någon utvidgning av kontantmetoden. Utredningen ansåg att en sådan metod helst bör knytas till vissa kategorier av beskattningsbara personer, framför allt små företag. Utredningen kunde dock inte urskilja en sådan grupp på ett bra sätt, SOU 2002:74, s. 595 f. *Länsrätten i Göteborg* har i sitt remissyttrande ansett att det är otydligt om avgränsningen av kretsen skattskyldiga är förenlig med de krav som ställs upp i artikel 10.2 tredje stycket i sjätte direktivet.

Det sjätte direktivet medger, som framgår ovan, att medlemsstaterna tillåter skattskyldiga att redovisa mervärdesskatt enligt en kontantmetod. Ett av kraven enligt direktiven är dock att denna metod avgränsas till vissa skattskyldiga eller vissa kategorier av skattskyldiga personer. Enligt regeringens bedömning är det förenligt med det sjätte direktivet att avgränsa de företag som kan komma i fråga för tillämpning av förenklade redovisningsregler för mervärdesskatt genom att införa en omsättningströskel. Härigenom avgörs storleken på de företag som kan omfattas av reglerna. I enlighet med direktivet omfattas därmed endast vissa skattskyldiga av bestämmelserna.

I Justitiedepartementets lagrådsremiss görs bedömningen att alla enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän får tillämpa kontantmetoden, om företagets årliga nettointäkter normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor och det inte skall upprättas en årsredovisning. På så sätt kommer huvuddelen av dessa företag att ges en möjlighet att tillämpa den förenklade bokföringstekniken. Det anges vidare att det är önskvärt att gränsvärdet samordnas med de regler som gäller i fråga om redovisning av mervärdesskatt (promemorian s. 54).

Flera remissinstanser har kritiserat förslaget i Finansdepartementets promemoria som innebär att den skattskyldiges *årliga intäkter* skall ligga till grund för avgränsningen för vilka som kan komma i fråga att tillämpa en kontantregel för redovisning av den utgående skatten. Remiss-

instanserna anser att begreppet inte normalt används i mervärdesskattesammanhang, att det försvårar kontrollen av att den skattskyldige uppfyller kriterierna för att tillämpa kontantredovisning av den utgående skatten och att det även för den skattskyldige kommer att vara svårt att se om man uppfyller kriterierna för tillämpning av kontantredovisning. Remissinstanserna anser att det är svårt att avgöra vilka poster som skall ingå i begreppet. Regeringen delar remissinstansernas uppfattning att det i mervärdesskattesammanhang är lämpligare att välja ett begrepp som har en tydligare koppling till mervärdesskattesystemet även om samstämmighet i detta avseende därmed inte uppnås med bokföringslagen. Avgörande för tillämpligheten av kontantmetoden bör vara de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som den skattskyldige gör inom landet. Det föreslås därför att det relevanta tröskelvärdet skall utgöras av säljarens sammanlagda omsättning här i landet under beskattningsåret skall utgöra underlag för att avgöra om den skattskyldige får tillämpa den föreslagna kontantredovisningen. Detta belopp får inte normalt överstiga 3 miljoner kronor.

Bokföringsnämnden har anfört att större företag redan tillämpar bokslutsmetoden med stöd av den hänvisning till god redovisningssed som anges i 13 kap. 6 § ML och att det är viktigt att dessa får behålla denna metod. Samtidigt har *Skatteverket* anfört att den utformning förslaget har fått i promemorian innebär att mervärdesskatt kan redovisas enligt tre metoder, vilket verket inte anser lämpligt. *NSD* har i sitt remissyttrande till vilket *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna* och *Stockholms Handelskammare* ansluter sig anfört att förslaget om en utökad kontantmetod belyser problemet med att företag oavsett storlek tvingas förskottera statens mervärdesskatt. Upplyningsvis kan anges att *Svenskt Näringsliv* har redovisat en Temoundersökning vid ett besök hos Skatteutskottet nyligen. I undersökningen anges att cirka 45 procent av de tillfrågade företagen måste betala in mervärdesskatt innan de fått betalt för fakturor.

Regeringen delar Skatteverkets bedömning att det är olämpligt med tre olika system för redovisning av mervärdesskatt, en kontantmetod utan avslutning vid årsskiftet, en kontantmetod med avslutning vid årsskiftet och en faktureringsmetod. Det förslag som lades fram i promemorian innebar att vissa skattskyldiga kunde tillämpa en kontantmetod. Enligt förslaget skulle dessa skattskyldiga inte behöva redovisa obetalda fordringar och skulder vid beskattningsårets utgång, vilket krävs enligt de nuvarande reglerna i 13 kap. 8 och 18 §§ ML. Det innebar en avvikelse även i förhållande till Justitiedepartementets förslag i promemorian om ändringar i bl.a. bokföringslagen och till förslaget i Finansdepartementets promemoria avseende ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229). Mot den bakgrunden görs följande bedömning. Syftet med det förslag som lades fram i promemorian var att förenkla tillämpningen hos de företag som omfattas av reglerna om förenklat bokslut i bokföringslagen. Ett företag som kontantredovisar med stöd av reglerna i bokföringslagen måste vid räkenskapsårets utgång bokföra samtliga då obetalda fordringar eller skulder, däribland mervärdesskatten. Det förenklade årsbokslutet kan sedan läggas till grund för inkomstbeskattningen utan några ytterligare justeringar. Även

det förslag som föreligger avseende inkomstskattereglerna förutsätter att periodisering i stor utsträckning skall göras vid beskattningsårets utgång. Enligt mervärdesskattereglerna skulle däremot den utgående skatten för en transaktion som den skattskyldige inte fått betalt för inte få redovisas vid årsskiftet. Det skulle således innebära två olika redovisningssystem, ett system enligt bokföringslagens och inkomstskattelagens regler och ett enligt mervärdesskattelagens system. Reglerna om kontantredovisning föreslås för att förenkla redovisningen för de mindre företagen. För att den åsyftade förenklingseffekten skall uppnås bör endast det redovisningssystem som föreslås i bokföringslagen och i inkomstskattelagen införas. Obetalda fordringar och skulder skall därmed alltid redovisas senast under den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Detta ger även kontrollmyndigheten en möjlighet till avstämning av redovisningen.

En skattskyldig som omfattas av reglerna för kontantredovisning av mervärdesskatt skall dock alltid ha en möjlighet att tillämpa de allmänna reglerna för redovisning av mervärdesskatt enligt 13 kap. 6 § ML. *Länsrätten i Göteborg* har anfört att möjligheten för skattskyldiga att i vissa fall få välja redovisningsmetod saknar motsvarighet i sjätte direktivet. Enligt regeringens bedömning föreligger dock inte något hinder för att tillåta skattskyldiga att i vissa fall få välja redovisningsmetod för utgående mervärdesskatt. Till stöd för detta åberopas den tillämpning av kontantmetoden som medgetts Förenade kungariket. Där tillämpas ett frivilligt kontantredovisningssystem för utgående mervärdesskatt. För att ha möjlighet att tillämpa systemet får en skattskyldig inte ha ett sammanlagt värde avseende beskattningsbar omsättning som överstiger £ 660 000. Den skattskyldige kan välja att tillämpa ett sådant system eller att redovisa mervärdesskatten enligt allmänna regler. Om den skattskyldige väljer att redovisa utgående skatt enligt kontantmetoden får den skattskyldige inte göra avdrag för sin ingående mervärdesskatt innan denne har betalt sin leverantör eller tillhandahållare. För att kunna tillämpa en sådan avdragsrätt har Förenade kungariket medgivit en rätt att avvika från den i artikel 17 i sjätte direktivet angivna tidpunkten om avdragsrättens inträde för den ingående mervärdesskatten (Council Decision of 23 July 1987 authorizing the United Kingdom to apply an optional measure derogating from Article 17 of the Sixth Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes 87/400/EEC som förlängts senast genom 2003/909/EG). En motsvarande avvikelse behövs även för Sveriges del (se nedan). Förenade kungarikets ordning är en fakultativ ordning men väljer den skattskyldige att redovisa den utgående skatten så måste den skattskyldige även redovisa den ingående skatten enligt en kontantprincip, dvs. när betalning skett. Rådets beslut ger stöd för bedömningen att sjätte direktivet ger medlemsstaterna en möjlighet att införa en ordning som i viss utsträckning är fakultativ för de skattskyldiga och där avgränsningen för vilka som tillåts tillämpa kontantredovisning baseras på ett omsättningstak.

Om ett företag tillämpar de allmänna reglerna för redovisning av utgående skatt enligt 13 kap. 6 § ML, får en övergång till kontantmetoden endast ske efter beslut från Skatteverket och endast om det föreligger särskilda skäl. *Företagarna* har i sitt remissyttrande anfört att

de företagare som redovisat enligt de allmänna reglerna inte skall behöva ansöka till Skatteverket att få använda kontantmetoden. I stället bör företagaren anmäla till Skatteverket att företagaren har för avsikt att använda kontantmetoden i redovisningen. Skatteverket skall då registrera detta om det inte finns särskilda skäl som talar emot detta. Regeringen delar inte remissinstansens uppfattning. Väljer en skattskyldig som tillämpar de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML att övergå till att redovisa enligt de föreslagna reglerna i 13 kap. 8 § ML kan det finnas en risk för att köparen medges avdrag för ingående mervärdesskatt för samma transaktion vid två tillfällen. Det bör därför särskilt uppmärksammas när en skattskyldig vill göra ett sådant byte av redovisningsmetod och det bör föreligga särskilda skäl för att ett sådant byte skall tillåtas. Skatteverket bör därför pröva en anmälan om byte av redovisningsmetod. En sådan behörighet för Skatteverket förutsätter även en ändring i Mervärdesskatteförordningen (1994:223).

Flera remissinstanser har anfört att det föreliggande förslaget belyser ett problem avseende den likviditetspåfrestning som företag utsätts för då de är skyldiga att redovisa utgående mervärdesskatt trots utebliven betalning från kunden. Remissinstanserna har anfört att man önskar ytterligare förändringar av reglerna såsom en generell möjlighet att avvakta med inbetalningen av mervärdesskatt tills betalning mottagits. Vidare har framförts att man vill ha en höjning av gränsen på 40 miljoner kronor för när den något längre inbetalningstiden får tillämpas. Remissinstanserna menar att förslaget i promemorian endast avhjälper problemet i en mycket begränsad omfattning.

Den nu föreslagna regleringen innebär en utvidgning av möjligheten att redovisa mervärdesskatt enligt en kontantmetod. Genom utvidgningen av den nuvarande kontantmetoden kommer de problem som framförts av *Företagarna* och *Företagarförbundet* i de ovan angivna ärendena i viss begränsad utsträckning avhjälpas. Mervärdesskatt kommer i de föreslagna fallen inte att behöva betalas in till staten förrän efter det att betalning erhållits av kunden. För de skattskyldiga som inte får tillämpa den föreslagna kontantmetoden kvarstår dock den påpekade effekten. Det gäller i de fall fakturan ställs ut sent under en redovisningsperiod och skatten skall betalas in till staten senast den 12:e i den andra månaden efter redovisningsperiodens utgång (17:e i augusti och januari) och köparen inte betalar inom cirka 40 dagar.

Regeringen gör följande bedömning. De problem som remissinstanserna pekar på kräver ytterligare överväganden. Dessa är inte möjliga att göra inom ramen för detta lagstiftningsprojekt. I denna lagrådsremiss görs endast en anpassning av mervärdesskattelagens regler till de förslag som läggs fram i Justitiedepartementets lagrådsremiss om förenklade redovisningsregler m.m., dvs. att vissa företag får dröja med att bokföra affärshändelser tills betalning sker. Frågeställningen som remissinstanserna och *Företagarna* och *Företagarförbundet* i särskilda skrivelser tar upp får i stället behandlas i ett senare sammanhang. Några förslag avseende de ytterligare ändringar som remissinstanserna, *Företagarna* och *Företagarförbundet* begärt läggs därför inte fram i denna lagrådsremiss.

Enligt sjätte direktivet får en kontantmetod inte tillämpas avseende gemenskapsinterna förvärv. Som framgår ovan möjliggörs en tillämpning

av kontantmetoden genom artikel 10.2 i sjätte direktivet. I artikel 28 d.2 och 3 i sjätte direktivet särregleras dock situationen vid gemenskaps-interna förvärv. Enligt artikel 28 d.2 i sjätte direktivet skall skatt tas ut den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken skattskyldigheten inträder. *Skatteverket* har i sitt remissyttrande anfört att det åsyftade resultatet i den föreslagna bestämmelsen om gemenskapsinterna förvärv i 13 kap. 8 a § ML inte uppnås. Skatteverket anser att om kontantredovisning inte får ske enligt 13 kap. 8 § ML så kan det ske enligt god redovisningssed, 13 kap. 6 § ML. *Konkurrensverket* har i sitt remissyttrande ansett att den praktiska effekten av en bestämmelse som anger att gemenskapsinterna förvärv inte kan redovisas enligt en kontantprincip, kan förväntas bli att handeln inom gemenskapen påverkas negativt eftersom det förenklade regelverket inte får tillämpas vid handel mellan medlemsstaterna. *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att man bör försöka förhandla fram ett undantag från att tillämpa dessa uttryckliga regler i sjätte direktivet.

Regeringen gör i detta avseende följande bedömning. Av artikel 28d.2 i det sjätte direktivet framgår att det inte är möjligt att tillämpa kontantredovisning vid gemenskapsinterna förvärv av varor. En uttrycklig bestämmelse som motsvarar artikel 28 d.2 i sjätte direktivet saknas i mervärdesskattelagen och bör därför införas. Ett sådant förslag har också lagts fram av Mervärdesskatteutredningen. Förslaget leder, i enlighet med vad utredningen funnit, till vissa systematiska förändringar avseende regleringen av utgående och ingående skatt hänförlig till gemenskapsinterna förvärv. Genom att det särskilt regleras när den utgående skatten som är hänförlig till gemenskapsinterna förvärv av varor skall redovisas så kommer inte de föreslagna reglerna om kontantredovisning kunna tillämpas vid sådana förvärv. Se vidare i författningskommentaren till den föreslagna 1 kap. 4 a §, 13 kap. 8 a § och 13 kap. 18 a §.

I sjätte direktivet finns inte några särskilda bestämmelser om att även den ingående skatten skall kunna få dras av i enlighet med en kontantmetod. För att införa en kontantmetod även för den ingående skatten hänförlig till förvärven krävs ett beslut från rådet enligt artikel 27 i sjätte direktivet. Enligt artikel 27 får rådet enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i sjätte direktivet, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. En medlemsstat som önskar genomföra en sådan åtgärd skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar. Innan regler om kontantredovisning av ingående mervärdesskatt införs skall därför en sådan ansökan ges in till kommissionen.

NUTEK anser att en analys saknas av hur förslaget påverkar de mindre företagen. I kapitel 7 redogörs för de effekter som förslagen har på de små företagens administrativa börda. I konsekvensanalysen nedan framgår vilken konsekvens förslagen i mervärdesskattelagen har. Syftet med de regler som föreslås innebär framför allt att företag som uppfyller de villkor som gäller enligt bokföringslagen kan lägga ett förenklat årsbokslut till grund för sin redovisning utan ytterligare justeringar. De regler som föreslås i inkomstskattelagen medför att ett sådant bokslut

accepteras inkomstskattemässigt, se kapitel 4. Syftet med de regler som förs in i mervärdesskattelagen är på motsvarande sätt att bokföringslagens föreslagna regler om förenklat årsbokslut skall medföra de förenklingar som avses i Justitiedepartementets lagrådsremiss. I dag har skattskyldiga som har en omsättning som uppgår till högst 20 prisbasbelopp (788 000 kronor för år 2005) en möjlighet att redovisa utgående mervärdesskatt enligt en kontantprincip. Det föreliggande förslaget innebär en utvidgning reglerna för kontantredovisning genom att beloppsgränsen föreslås ändrad från 20 prisbasbelopp till att i stället omfatta sådana skattskyldiga vars årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor. Förslaget innebär dock en inskränkning genom att de som omfattas är enskilda näringsidkare och handelsbolag med endast fysiska personer som delägare. Det föreslås dock att övriga skattskyldiga skall ha en möjlighet att tillämpa reglerna om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna på dessa inte uppgår till avsevärda belopp. För dem som redan i dag kan redovisa enligt en kontantmetod och som omfattas av de föreslagna reglerna innebär förslaget ingen förändring. För dem som har en omsättning överstigande 20 prisbasbelopp upp till 3 miljoner kronor och som omfattas av förslaget innebär det en ny möjlighet att redovisa den utgående skatten först när de fått betalt. I dessa fall får de inte heller dra av den ingående mervärdesskatten innan betalning skett. Den i detta avseende utvidgade möjligheten till kontantredovisning innebär även en möjlighet för de skattskyldiga som omfattas att dröja med redovisning av den utgående skatten tills betalning sker. För dem som inte omfattas av föreslagna regler, t.ex. aktiebolag, så omfattas de enligt förslaget endast om det förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Några remissinstanser har pekat på att det är viktigt att begreppen ”mindre antal” och ”avsevärda belopp” i den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 8 § ML har samma innebörd som i 5 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Regeringen delar denna uppfattning. Det vore olyckligt om det vid tillämpningen skulle bedömas på olika sätt vid tillämpning av mervärdesskattelagen och bokföringslagen. I Justitiedepartementets lagrådsremiss anges att en precisering av begreppen inte är lämplig att göra i lagtext utan att en sådan precisering bör ske genom en utveckling i praxis (lagrådsremissen s. 68). I föreliggande lagrådsremiss delas denna uppfattning. Något förslag till precisering av dessa begrepp i lagtext föreslås därför inte. Några remissinstanser har anfört att begreppet ”normalt” i bestämningen av tröskelvärdet för vilka som får tillämpa kontantregeln bör preciseras. Det är lämpligt att någon form av ventil finns med vid angivandet av tröskelvärdet för att undvika att situationer som är tillfälliga påverkar den skattskyldiges möjlighet att tillämpa kontantredovisningsreglerna. Även i detta fall görs bedömningen i att det är olämpligt att precisera detta ytterligare i lagtexten. Till grund för tolkningen bör ledning hämtas från den praxis som utvecklas avseende begreppet ”normalt” i föreslagna bestämmelsen i 5 kap. 2 § BFL.

Några remissinstanser har ansett att förslaget diskriminerar mellan företagsformer. Som framgått ovan avser förslagen till ändring en

anpassning till de förenklingsförslag som läggs fram av Justitiedepartementet. Syftet med de förslag som läggs fram i denna lagrådsremiss är att anpassa reglerna till bokföringslagens regler i detta avseende så att de förenklingseffekter som eftersträvas uppnås. Fler skattskyldiga har möjlighet att tillämpa reglerna när tröskelvärdet höjs till 3 miljoner kronor men t.ex. aktiebolag kan som nämnts endast omfattas av reglerna om de uppfyller förutsättningarna i den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 8 § tredje stycket ML. Regeringen gör bedömningen att det är eftersträvansvärt att regelsystemen är så likartade som möjligt. Genom att åstadkomma en enhetlig reglering underlättas dels för de skattskyldiga som inte behöver hålla reda på olika regelsystem eller t o m ha dubbel redovisning, och dels för de kontrollerande myndigheterna. Det föreslås därför inte någon särreglering för andra skattskyldiga än som föreslås omfattas av det förenklade regelsystemet i Justitiedepartementets lagrådsremiss.

Sammanfattningsvis föreslås i denna lagrådsremiss att företag vars årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor och som inte är skyldig att enligt 6 kap. 1 § BFL avsluta sin bokföring med en årsredovisning, får tillämpa en metod som innebär att den utgående skatten skall redovisas och den ingående skatten får dras av för den redovisningsperiod när betalning tas emot respektive när betalning erläggs (kontantmetod). Obetalda fordringar och skulder som föreligger vid beskattningsårets utgång skall dock alltid redovisas senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. En sådan skattskyldig skall dock alltid ha en möjlighet att tillämpa de allmänna reglerna. Om ett företag tillämpar de allmänna reglerna för redovisning av utgående skatt i 13 kap. 6 § ML i stället för kontantmetoden får en övergång till kontantmetoden endast ske efter beslut från Skatteverket och endast om det föreligger särskilda skäl. En sådan behörighet för Skatteverket förutsätter en ändring i Mervärdesskatteförordningen (1994:223).

Genom det förslag om kontantmetod som läggs fram i denna lagrådsremiss får Bokföringsnämndens hemställan anses ha tillgodosetts. Förslagen innebär ändringar i 13 kap. ML.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2007. Inkomstskattereglerna skall tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2006. Äldre föreskrifter gäller fortfarande ifråga om mervärdesskatt för vilken redovisningsskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Skattskyldiga som före ikraftträdandet redovisar mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § mervärdesskattelagen får vid ikraftträdandet av denna välja att tillämpa de särskilda bestämmelserna i 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen utan att det behöver finnas sådana särskilda skäl som anges i 13 kap 8 § fjärde stycket mervärdesskattelagen. För skattskyldiga som har brutet räkenskapsår får övergången ske vid räkenskapsårets utgång.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: I Justitiedepartementets lagrådsremiss föreslås att de ändringar i bokföringslagen som införs skall träda ikraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2006. Både inkomst- och mervärdesskattereglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007. Inkomstskattereglerna skall tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2006. På detta sätt samordnas de ändringar som krävs tidsmässigt för att lagändringarna i bokföringslagen skall ha åsyftad effekt.

I punkten 2 av övergångsbestämmelserna till ändringarna i mervärdesskattelagen föreslås att äldre bestämmelser skall gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. I linje med de förslag som läggs fram i avsnitt 5.3 så förtydligas ikraftträdandereglerna i två situationer. Till skillnad mot vad som gäller i dag så kommer även skattskyldiga som har en omsättning över 20 prisbasbelopp kunna redovisa mervärdesskatt kontant. Det innebär att skattskyldiga som för närvarande inte kan redovisa mervärdesskatten på ett sådant sätt efter ikraftträdandet har möjlighet att tillämpa en sådan metod i stället för de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML. För sådana skattskyldiga krävs då inte att det föreligger sådana särskilda skäl för att medge tillämpning av de föreslagna reglerna som anges i 13 kap. 8 § ML. Ett förtydligande avseende detta anges i punkten 3 i ikraftträdandebestämmelserna. Den föreslagna regeln i 13 kap. 8 § andra stycket ML innebär att även andra skattskyldiga än enskilda näringsidkare och handelsbolag med endast fysiska delägare kan få tillämpa en kontantmetod. Även aktiebolag kan därför enligt förslaget få tillämpa kontantmetoden om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. För tydlighetens skull anges att för sådana skattskyldiga får övergången ske vid räkenskapsårets utgång.

7 Konsekvensanalys

Alla förslag som lämnas i denna promemoria syftar till att det skall bli möjligt att tillämpa Bokföringsnämndens förenklade regelverk vid både inkomst- och mervärdesbeskattningen. Översiktligt innebär detta att företagen löpande under året bokför affärshändelser i samband med betalningen samt att ett bokslut upprättas enligt förenklade regler. Vid bokslutet behöver företagen inte periodisera s.k. upplupna poster (med undantag för räntor över 5 000 kronor) och får större möjligheter än idag att kostnadsföra obetydliga belopp upp till 5 000 kr. Regelsystemet som helhet blir enklare för både de enskilda näringsidkarna och myndigheterna och den administrativa bördan minskar.

8 Effekter för de offentliga finanserna

Inkomstskattelagen

Förslagen i promemorian kan ha vissa marginella effekter på de offentliga finanserna. Förslagen rör enbart periodiseringen av skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader. De effekter som kan bli aktuella avser därför endast ränteeffekter. Eftersom det saknas närmare uppgifter om näringsidkarnas förhållanden i de avseenden som berörs av de föreslagna lagändringarna, är det svårt att uppskatta hur stora effekterna är. De torde emellertid vara försumbara.

Förslagen förväntas inte medföra ökade kostnader för Skatteverket eller någon annan myndighet.

Mervärdesskattelagen

Förslagen i denna lagrådsremiss innebär att bokslutsmetoden ersätts av en s.k. kontantmetod. De nya reglerna innebär att alla företag med årliga intäkter som inte överstiger 3 miljoner kronor skall redovisa mervärdesskatten för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot eller erläggs. Kontantmetoden kommer att innebära att fler företag än i dag kommer att redovisa mervärdesskatten senare. Förutsatt att de företag som väljer kontantmetoden ställer ut sina fakturor med 30 dagars kredittid innebär kontantmetoden, jämfört med faktureringsmetoden, att betalningen av mervärdesskatten skjuts fram en månad.

I den mån förslaget innebär att kontantmetoden kommer att tillämpas av fler företag jämfört med det antal som tillämpar bokslutsmetoden idag uppkommer en temporär negativ kassamässig effekt för staten genom att en månads mervärdesskatteinbetalningar inkommer en månad senare än med gällande regler. Den varaktiga effekten motsvaras av räntekostnaden för den temporära likviditetsförlust som uppkommer. Den del av förslaget som innebär en senareläggning av redovisningen av obetalda fordringar och skulder vid beskattningsårets utgång ger upphov till ytterligare negativ skattemässig effekt för staten.

I den fortsatta redogörelsen för de offentligfinansiella effekterna nedan används ett dataunderlag från Skatteverket. Detta underlag avser alla företagsformer, dvs. förutom de berörda företagsformerna omfattas även aktiebolag, samt utgår från omsättningen och inte intäkten. Eftersom inte aktiebolagen omfattas av förslaget och det, för de företagsformer som omfattas, något vidare intäktsbegreppet föreslås gälla i stället för omsättning, kommer den offentligfinansiella varaktiga effekten beräknad utifrån dataunderlaget att överskattas. För att till viss del ta hänsyn till detta justeras denna bedömning schablonmässigt genom att räkna av andelen aktiebolag (ungefär en tredjedel). Sammantaget leder detta till en varaktig offentligfinansiell effekt på 6,5 miljoner kronor, se resonemanget nedan, vilken får anses försumbar och därför inte kräver ett specifikt finansieringsförslag. Det bristfälliga dataunderlaget, och det därför nödvändiga schablonmässiga beräkningarna, får i detta samman-

hang anses acceptabelt då den varaktiga effekten är försumbar och då ett mer detaljerat dataunderlag orsakar ett betydande merarbete.

I beräkningen av den negativa kassamässiga effekten för staten antas att enbart företag med utgående skatt större än ingående skatt väljer kontantmetoden. Enligt uppgifter från Skatteverket har cirka 70 procent av alla företag en positiv nettobetaling. Omfattningen av den offentlig-finansiella effekten är delvis beroende av om företaget deklarerar sin mervärdesskatt i skattedeclaration eller i sin inkomstdeklaration. Det kan antas att skattskyldiga som använder kontantmetoden idag och redovisar sin mervärdesskatt i självdeklarationen, kommer att fortsätta göra det även vid tillämpning av de föreslagna reglerna. De företag som idag redovisar mervärdesskatt i skattedeclaration och som förväntas att välja kontantmetoden omfattar omkring 200 000 företag. Antalet företag som kommer att välja kontantmetoden förväntas öka med cirka 200 000 företag till 400 000 företag. Det motsvarar ungefär 60 procent av alla 630 000 företag med en omsättning (observera omsättning och inte intäkt beroende på den brist i dataunderlaget som nämndes ovan) som inte överstiger 3 miljoner kronor.

Företag som redovisar mervärdesskatt i skattedeclaration varje månad kommer att redovisa mervärdesskatten en månad senare än de skulle ha gjort enligt faktureringsmetoden. Därigenom uppkommer en likviditetsförlust för staten och en därmed sammanhängande räntekostnad. Den temporära kassamässiga effekten, dvs. det belopp som kommer att betalas med en månads förskjutning, uppgår till 1,7 miljarder kronor. Den varaktiga effekten motsvaras av räntan på detta belopp och beräknas uppgå till 7,3 miljoner kronor.

Utöver de företag som ligger till grund för denna beräkning finns det, enligt Skatteverkets register, företag som använder skattedeclarationen men som redovisar en omsättning lika med noll. Eftersom uppgifter om utgående/ingående mervärdesskatt saknas för dessa företag kan de inte inkluderas i beräkningen.

Beräkningen beträffande skattskyldiga som använder bokslutsmetoden i dag och som förutsätts tillämpa de föreslagna reglerna om kontantmetod bygger på samma dataunderlag. I denna del rör det sig enbart om skattskyldiga som redovisar mervärdesskatt i inkomstdeklaration. En likviditetsförlust följd av en räntekostnad uppstår när mervärdesskatten för den sista redovisningsperioden under ett beskattningsår redovisas en månad senare. För företag som redovisat en omsättning större än noll beräknas förslaget ge upphov till en tillfällig kassamässig effekt på 0,5 miljarder kronor. Den varaktiga ränteeffekten uppgår till 2 miljoner kronor. Därtill kommer en motsvarande effekt för företag som använder inkomstdeklaration och som redovisat en omsättning lika med noll men utgående skatt större än noll. För dessa företag uppgår den kassamässiga effekten till 0,1 miljarder kronor och den varaktiga ränteeffekten till 0,4 miljoner kronor.

Sammanfattningsvis beräknas den sammanlagda kassamässiga effekten uppgå till 2,3 miljarder kronor medan den varaktiga ränteeffekten beräknas uppgå till 9,7 miljoner kronor utifrån dataunderlaget från Skatteverket. Som nämndes ovan omfattar dock underlaget dels aktiebolag (som inte omfattas), dels utgår underlaget från omsättningen (och inte intäkten). För att justera för aktiebolagen revideras

bedömningen schablonmässigt ned till 6,5 miljoner kronor (cirka en tredjedel aktieföretag).
Förslagen förväntas inte medföra ökade kostnader för Skatteverket eller någon annan myndighet.

9 Författningskommentar

9.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

1 kap. 4 a §

I bestämmelsen regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde i fråga om gemenskapsinterna förvärv. Skattskyldigheten inträder när omsättning av motsvarande varor anses ske inom landet. I 1 kap. 3 § ML regleras tidpunkten för omsättning av varor och tjänster inom landet. Bestämmelsen har utformats i enlighet med direktivets lydelse i artikel 28d.1. I paragrafen reglerades tidigare tidpunkten för när den utgående skatten kan tas ut enligt artikel 28d punkterna 2 och 3 i sjätte direktivet. För att uppnå en systematiskt korrekt reglering har den bestämmelsen förts över till redovisningsreglerna som en ny 13 kap. 8 a §.

13 kap. 6 §

I bestämmelsen görs en följdändring i första stycket punkt 2. Hänvisningen till punkt 5 om gemenskapsinterna förvärv tas bort eftersom dessa förvärv skall redovisas enligt den nya specialbestämmelsen i 13 kap. 8 a §.

13 kap. 8 §

Bestämmelsen ändras så att företag med årlig omsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Orden ”på annat sätt kommer den skattskyldige till godo” ersätter den tidigare formuleringen ”diskonteras eller överlåts”. Någon ändring i materiellt hänseende är inte avsedd. Vidare slopas hänvisningen till 9 §. Av bestämmelsen i 13 kap. 6 § framgår att bestämmelserna i 13 kap. 7-15 §§ utgör specialbestämmelser. Hänvisningen i denna bestämmelse till 9 § blir därmed överflödigt. Bestämmelsen omfattar skattskyldiga som inte är skyldiga att enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) avsluta sin bokföring med en årsredovisning. Bestämmelsen kommenteras mera utförligt i avsnitt 5.3.

Enligt det *andra stycket* skall redovisning av den utgående skatten på obetalda fordringar som föreligger vid beskattningsårets utgång dock

alltid göras senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret löper ut.

Enligt det *tredje stycket* omfattar denna kontantmetod även andra skattskyldiga, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Bestämmelsen har införts med anledning av att en justering skett av reglerna för kontantredovisning i bokföringslagen.

13 kap. 8 a §

Bestämmelsen är ny.

Vilken redovisningsmetod som den skattskyldige skall tillämpa anges i samband med registreringen för mervärdesskatt. Enligt 13 kap. 6 § ML skall redovisning av mervärdesskatt ske enligt den s.k. faktureringsmetoden. En skattskyldig får dock välja att redovisa enligt kontantmetoden om denne uppfyller villkoren i första eller tredje stycket i förevarande paragraf. Om en skattskyldig som tillämpar faktureringsmetoden vill övergå till att tillämpa kontantmetoden enligt 13 kap. 8 § kan detta enligt denna bestämmelse ske endast efter beslut från Skatteverket och endast om det föreligger särskilda skäl. Ett särskilt skäl kan t.ex. vara att rörelsen i fråga har delats upp mellan olika av varandra oberoende delägare eller att den ursprungliga ekonomiska aktiviteten inte längre bedrivs utan en helt annan typ av aktivitet har påbörjats. Skatteverkets beslut kan överklagas enligt 20 kap. 1 §. Vid ett sådant överklagande gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

13 kap. 8 b §

Bestämmelsen är ny.

Vid gemenskapsinterna förvärv skall enligt första stycket den utgående skatten tas upp under den redovisningsperiod då fakturan ställs ut eller senast under den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet inträffade enligt föreslagna 1 kap. 4 a §. Bestämmelsen utgör en anpassning till reglerna om när skatt kan tas ut enligt artikel 28d.2 och 28d.3 i sjätte direktivet.

Exempel:

En vara transporteras från Tyskland till Sverige. Varan levereras till köparen i *januari* månad. Köparen gör ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. Den utgående skatten på förvärvet blir möjlig att kräva ut den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken skattskyldigheten inträtt, dvs. den *15 februari*. Skatten skall därmed redovisas för den redovisningsperiod som avser *februari* månad och tas upp i den skattedeklaration som skall lämnas senast den tolfte i andra månanden efter redovisningsperioden (om den skattskyldiges omsättning exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret understiger 40 miljoner kr, jfr 10 kap. 18 och 19 §§ skattebetalningslagen), dvs. senast den *12 april*. Om en

faktura ställs ut under leveransmånaden *januari* skall den utgående skatten tas upp under perioden januari. Mervärdesskatten kommer därmed att redovisas i skattedeklaration som lämnas senast den *12 mars*.

Andra stycket innehåller bestämmelser om när den gemenskapsinterna varuomsättningen, dvs. försäljningstransaktionen i avsändarlandet, skall redovisas. Den gemenskapsinterna omsättningen skall tas upp vid samma tidpunkt som det gemenskapsinterna förvärvet. Någon skatt att betala ger sådana omsättningar inte upphov till. Skälet till att bestämmelsen införs är att den får betydelse för den rapporteringsskyldighet som finns för dessa omsättningar. Bestämmelsen är ny i förhållande till nuvarande lagstiftning. Direktivets motsvarighet finns i artikel 28d.4. Om det vore så att den gemenskapsinterna omsättningen inte skulle rapporteras för samma period som motsvarande förvärv, skulle skattekontrollen väsentligt försvåras vid de gränsöverskridande transaktionerna inom EU.

13 kap. 18 §

En regel införs som innebär att för skattskyldiga som tillämpar kontantmetoden i 13 kap. 8 § för redovisning av den utgående skatten, får den ingående skatten dras av för den redovisningsperiod under vilken betalning sker. Se även kommentaren till 8 §. I bestämmelsen har även hänvisningen till bestämmelserna i 19 och 22 § tagits bort. Det framgår av 13 kap. 16 § att bestämmelserna i 17-23 §§ utgör specialbestämmelser. Hänvisningen i denna bestämmelse till 19 och 22 §§ blir därmed överflödig.

13 kap. 18 a §

Bestämmelsen är ny.

När det gäller den ingående skatt som belöper på gemenskapsinterna förvärv, skall skatten dras av för den period under vilken fakturan utställs eller för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten inträtt, dvs. då en leverans av motsvarande varor anses ske inom landet (se föreslagna 1 kap. 4 a §). Bestämmelsen är ny och uttrycker den reciprocitet mellan utgående och ingående skatt som föreskrivs i artikel 17.1 i det sjätte direktivet.

Ikraftträdandereglerna

Se kommentaren i kapitel 6.

9.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

14 kap. 2 §

Enligt huvudregeln i första stycket skall resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär ett krav på periodiseringar. Hur periodiseringar skall gå till preciseras i det andra stycket. Där framgår att det skall ske enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Om god redovisningssed innebär redovisning enligt en kontantprincip tar emellertid bestämmelsen i första stycket över på så sätt att vid beräkning av det skattemässiga resultatet skall periodiseringar ändå ske. Det nya *tredje stycket* skall förhindra denna effekt för de enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. Ett förenklat årsbokslut kommer i viss mån att bygga på kontantmässiga principer men trots det skall bokslutet kunna ligga till grund för beräkningen av det skattemässiga resultatet. Ränteinkomster och ränteutgifter som sammanlagt överstiger 5 000 kronor skall dock även fortsättningsvis periodiseras. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 4.2.

17 kap. 2 §

Enligt det första stycket avses med anskaffningsvärde m.m. i det aktuella kapitlet detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall de övriga årsredovisningslagar som gäller för vissa typer av verksamheter. Enligt det nya *tredje stycket* skall för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) med anskaffningsvärde i stället avses det värde som följer av god redovisningssed. Förslaget har kommenterats i avsnitt 4.3.

17 kap. 3 §

Eftersom den nya 4 a § innebär att en enskild näringsidkare i vissa fall inte behöver ta upp något lagervärde måste 3 § kompletteras med en hänvisning även till denna paragraf.

17 kap. 4 a §

Bestämmelsen, som är ny, innebär att en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut inte behöver ta upp något värde på lagret om det sammanlagda värdet på lagertillgångarna uppgår till 5 000 kronor. Bestämmelsen behövs för att ett förenklat årsbokslut skall kunna ligga till grund för beskattningen utan några justeringar.

Jämförelsebeloppet på 5 000 kronor för lagervärdet skall fastställas med tillämpning av de vanliga lagervärderingsreglerna. Om lagret har anskaffats för 4 000 kronor men har ett nettoförsäljningsvärde på 6 000 kronor kan regeln tillämpas liksom om lagret har anskaffats för 6 000 kronor och har ett nettoförsäljningsvärde på 4 000 kr. I båda fallen ger en värdering enligt lägsta värdets princip ett lagervärde på 4 000 kronor och något lagervärde behöver då inte tas upp skattemässigt (i likhet med vad som gäller enligt Bokföringsnämndens föreslagna regelverk).

I Finansdepartementets promemoria hade detta uttryckts som att utgifter för lager fick dras av direkt om lagrets sammanlagda värde uppgick till högst 5 000 kr. Denna skrivning kritiserades av

Bokföringsnämnden eftersom uttrycket ”utgifter” tar sikte på sådant som har inträffat under året. I samband med bokslutet blir utgifter antingen tillgångar eller kostnader. Med skrivningen i promemorian fanns det en risk att bestämmelsen skulle tolkas på så sätt att bara utgifter som uppstått under året skulle få dras av direkt. Om samma tillgång fanns kvar i lager över två bokslut skulle man inte vid det senare bokslutet kunna dra av värdet av dessa även om lagervärdet som helhet understeg 5 000 kr. Eftersom detta inte är avsikten föreslår regeringen att lagtexten ändras så att det framgår klart och tydligt att något lagervärde inte behöver tas upp i dessa fall.

17 kap. 24 §

Ändringarna i *andra stycket* innebär att möjligheten att tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris, utvidgas till att avse enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt bokföringslagen. Förslaget har kommenterats i avsnitt 4.4.

18 kap. 7 §

Enligt det nya *andra stycket* skall, för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), med anskaffningsvärde avses det värde som följer av god redovisningssed. Förslaget har kommenterats i avsnitt 4.3.

18 kap. 13 §

Ändringarna innebär att om avskrivningsunderlaget högst uppgår till 5 000 kr, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt bokföringslagen göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget. Förslaget har kommenterats i avsnitt 4.4.

Ikraftträdandereglerna

Se kommentaren i kapitel 6.

I promemorian lämnas förslag på kompletterande lagstiftning som skall göra det möjligt för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut att lägga ett sådant bokslut till grund för inkomstbeskattningen utan några ytterligare justeringar. Förslagen berör vissa grundläggande periodiseringsbestämmelser samt reglerna om lager, pågående arbeten och inventarier.

I promemorian föreslås vidare nya kompletterande regler i mervärdes-skattelagen (1994:200) som innebär en utökad möjlighet att redovisa mervärdesskatt enligt en kontantmetod.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)⁷ dels att 13 kap. 8 och 18 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 13 kap. 8 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

8 §⁸

Om den skattskyldige bokför obetalda fakturor i förteckningar som förs löpande men som inte avslutas på ett sådant sätt att de utgör ett tillräckligt underlag för redovisning av utgående skatt enligt 6 §, får Skatteverket medge att han får redovisa den utgående skatten för andra fordringar än sådana som anges i 9 § först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Redovisningen skall dock alltid göras senast för den redovisningsperiod under vilken betalning flyter in eller fordringen diskonteras eller överlåts.

Om inte annat följer av 8 a § får den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om

- den skattskyldige inte är skyldig att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), och

- den skattskyldiges årliga intäkter normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Vad som sägs i första stycket gäller också för skattskyldiga som inte uppfyller förutsättningarna enligt första och andra strecksatsen om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Väljer den skattskyldige att i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i fråga om tidpunkten för redovisning kan denne inte därefter övergå till att tillämpa bestämmelserna i första stycket utan att först ansöka om detta hos Skatteverket.

Om den skattskyldige begär det skall Skatteverket besluta att

⁷ Lagen omtryckt 2000:500.

⁸ Senaste lydelse 2003:659.

denne får övergå till att tillämpa de allmänna bestämmelserna i fråga om tidpunkten för redovisning. En sådan ansökan får beviljas endast om det finns särskilda skäl.

8 a §

Bestämmelserna i 8 § får inte tillämpas vid redovisning av utgående skatt hänförlig till gemenskapsinterna förvärv eller till omsättning av varor i vissa lager som avses i 9 c kap. 4 §.

18 §

Om den skattskyldige har medgetts senareläggning av redovisningen av utgående skatt enligt 8 §, får avdrag för ingående skatt för andra förvärv än sådana som avses i 19 eller 22 § göras först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt enligt 8 § första eller andra stycket, skall den ingående skatten dras av för den redovisningsperiod under vilken betalning görs.

-
1. Denna lag träder ikraft den 1 januari 2007.
 2. Äldre föreskrifter fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken redovisningsskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)
dels att det skall införas en ny paragraf, 17 kap. 4 a §, av följande lydelse,
dels att 14 kap. 2 §, 17 kap. 2, 3 och 24 §§ samt 18 kap. 7 och 13 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

2 §

Resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), skall vid beräkningen av resultatet andra inkomster än räntor tas upp som intäkt och andra utgifter än räntor dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder.

17 kap.

2 §⁹

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaff-

⁹ Senaste lydelse 2003:1102.

3 §¹⁰

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, om inte annat följer av 4 §. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. Särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel finns i 5 §. Bestämmelser om nedskrivning på rätt till leverans finns i 22 §.

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, om inte annat följer av 4 *eller 4 a* §§. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. Särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel finns i 5 §. Bestämmelser om nedskrivning på rätt till leverans finns i 22 §.

När anskaffningsvärdet bestäms, skall de lagertillgångar som finns kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast. Lag (2003:1102).

4 a §

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), får utgifter för lager dras av direkt om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor.

24 §

Inkomsten av de pågående arbetena skall beräknas för

- arbeten på löpande räkning enligt 26, 31 och 32 §§, och
- arbeten till fast pris enligt 27–32 §§.

En enskild näringsidkare får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris, *om den årliga bruttoomsättningen i näringsverksamheten normalt understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller vid beskattningsårets*

En enskild näringsidkare *som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078)* får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris.

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1102.

18 kap.

7 §

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

13 §

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkningsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget.

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkningsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. *Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kronor, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) i stället göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.*

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räkningsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, skall värdeminskningssavdraget justeras i motsvarande mån.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

Remissinstanser

Remissyttranden har kommit in från Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Göteborg, Ekobrottsmyndigheten, Finansinspektionen, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Kommerskollegium, Konkurrensverket, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Sveriges advokatsamfund, Svenska Handelskammarförbundet, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Sveriges Byggindustrier, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Försäkringsförbund, Näringslivets Regelnämnd, Svenska Bankföreningen, Svensk Industriförening, Fastighetsägarna Sverige, Företagarförbundet, Finansbolagens Förening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Redovisningsrådet.

Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska Handelskammarförbundet, Svensk Handel, Näringslivets Regelnämnd, Svensk Industriförening, Företagarförbundet och Redovisningsrådet har inte svarat på remissen.