

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för företagsbeskattning, S1

Enheten för mervärdesskatt, S2

Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning

Promemorians huvudsakliga innehåll

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 mervärdesskattelagen (1994:200) som innebär en utökad möjlighet att redovisa mervärdesskatt enligt en kontantmetod.

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	3
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	3
1.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
2	Förenklingar på inkomstskatteområdet	8
2.1	Bakgrund.....	8
2.2	Periodiseringsfrågor	10
2.3	Anskaffningsvärde för lager och inventarier	12
2.4	Värdering av lager och pågående arbeten	15
2.5	Värdeminskningssavdrag på inventarier	17
3	Mervärdesskatteregler	20
3.1	Bakgrund.....	20
3.2	Gällande rätt.....	21
3.3	Kontantmetoden	23
4	Konsekvensanalys	26
5	Effekter för de offentliga finanserna	26
6	Författningskommentar	29
6.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	29
6.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	30

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ 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 §²

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 överläts.

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 denne får övergå till att tillämpa

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2003:659.

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.

1.2 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 bokföringsskyldiga.

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 §³

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 anskaffningsvärde det värde som följer av

³ Senaste lydelse 2003:1102.

3 §⁴

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. 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 utgång.*

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.

⁴ 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 räkenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget.

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkenskapsenlig 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 räkenskapsenlig 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.

2 Förenklingar på inkomstskatteområdet

2.1 Bakgrund

Utvecklingen på redovisnings- och revisionsområdet har under de sista 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 kommer, som en följd av rådets och parlamentets förordning nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, fr.o.m. år 2005 att utgöra tvingande rätt för svenska börsföretag. Även andra företag har fått möjlighet att använda sig av internationellt utvecklade redovisningsregler. Bokföringsnämnden har lagt ner 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 beskrivit situationen så här:

Framväxten av internationella redovisningsregler för de noterade företagen har satt press på de icke-noterade företagen. Svårigheten att finna tydliga skiljelinjer mellan noterade och icke-noterade företag har inneburit att reglerna för de små företagen har blivit för omfattande och komplicerade. Önskan att öppna möjlighet även för de icke-noterade företagen att tillämpa de internationella reglerna har inneburit att redovisningsreglerna i alltför stor utsträckning tillåter att företagen kan välja mellan olika redovisningsprinciper. Detta har i sin tur medfört svårigheter för företagen och andra som skall tillämpa reglerna. Dessutom har det inneburit att den finansiella informationen för icke-noterade företag blivit svårbegriplig.”

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 överväger därför en ordning med 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 företagsform eller storlek skall, enligt nämndens principskiss, avgöra vilket av regelverken som företaget skall få tillämpa. Företaget skall kunna välja att tillämpa ett mera avancerat regelverk än det som det genom sin storlek eller organisationsform 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- resp. 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 kr 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 införs 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.

Denna promemoria innehåller vissa ytterligare skatteförslag som behövs för att ett förenklat bokslut skall kunna läggas till grund för beskattningen. För fullständighetens skull har även de förslag som fanns med i Justitiedepartementets promemoria tagits med. En viss överarbetning har skett av dessa förslag.

2.2 Periodiseringsfrågor

Promemorians 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. Räntor skall dock alltid periodiseras.

Förslagen i Justitiedepartementets PM: Förslaget fanns inte med.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har särskilt uppmärksammat frågan. Generellt kan sägas att de remissinstanser som har yttrat sig över skatteförslagen är positiva till förenklingarna. Flera av dem som yttrat sig anser 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 framförs.

Skälen för promemorians 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 resp. 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 anfört 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 utsåg regeringen 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. 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

kan genomföras utan att hindras av skattereglerna bör 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 rekommendation). Denna princip bör dock inte gälla utan undantag. Eftersom det finns stora möjligheter att skatteplanera med räntor bör ränteinkomster och -utgifter dock alltid periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder.

Denna lösning skall i viss mån ses som ett provisorium i avvaktan på den heltäckande översyn som SamRoB genomför. Det är rimligt att ett nytt ställningstagande görs i periodiseringsfrågan i samband med behandlingen av utredningens slutbetänkande. Detta gäller samtliga inkomstskattefrågor som tas upp i denna PM.

I Justitiedepartementets promemoria 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 (bland annat Bokföringsnämnden, Skatteverket, FAR, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund) 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 promemoria 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.

2.3 Anskaffningsvärde för lager och inventarier

Promemorians 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 Justitiedepartementets PM: Överensstämmer med förslagen i denna PM såvitt avser lagervärdering. Däremot omfattades inte inventarier av promemorians förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anför 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. inkomstskattelagen. 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 (prop. 1938:258 s. 239). För maskiner och inventarier, som anskaffas genom egen tillverkning inräknas direkta och indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet.

Skälen för promemorians förslag

Lager

I Bokföringsnämndens tidigare nämnda utkast till allmänt råd för redovisningen i enskild näringsverksamhet föreslås en förenklad metod för lagervärdering. 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. Genom att enskilda näringsidkare, som tidigare nämnts, föreslås kunna upprätta ett förenklat årsbokslut enligt god redovisningssed öppnas möjligheten att i redovisningen använda Bokföringsnämndens metod för förenklad lagervärdering. Denna förenkling bör inte motverkas av motsvarande skatteregler. De enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut bör därför även vid beskattningen 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. inkomstskattelagen. Några ändringar är därför inte nödvändiga.

Inventarier

Bokföringsnämnden har 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 är anskaffningsvärdet normalt endast 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 kr 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.

2.4 Värdering av lager och pågående arbeten

Promemorians förslag: En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen får dra av utgifter för lager omedelbart om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor. En sådan skattskyldig får också tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris.

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

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat 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 inkomstskattelagen (1999:1229). De avser byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultverksamhet. 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. inkomstskattelagen 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 verkliga värdet. 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 som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut, dvs. enskilda näringsidkare vars årliga bruttoomsättning normalt understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller vid beskattningsårets utgång. Antalet näringsidkare som deklarerar sin verksamhet utan årsbokslut uppgår till ca 400 000. Totalt finns ca 650 000 enskilda näringsidkare.

Skälen för promemorians förslag: Som tidigare nämnts har Bokföringsnämnden i samråd med bl.a. Skatteverket tagit fram ett utkast till allmänt råd för redovisningen i enskild näringsverksamhet. Utkastet omfattar de enskilda näringsidkare som enligt nuvarande regler inte upprättar årsredovisning. För att förenkla värderingen vid årets slut föreslås att värdet av eget och anställdas arbete inte räknas med vid värdering av materiella anläggningstillgångar och lager. I konsekvens härmed skulle sådana kostnader inte heller räknas in i redovisningen av pågående arbeten till fast pris. I denna situation anser Bokföringsnämnden att det inte är särskilt meningsfullt att redovisa några pågående arbeten eftersom det huvudsakligen är nedlagt arbete som är värdet i dessa. Bokföringsnämnden anser vidare att de flesta enskilda näringsidkare som omfattas av det föreslagna 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 i den skattemässiga redovisningen har Bokföringsnämnden föreslagit att denna möjlighet utvidgas till att gälla de näringsidkare som omfattas av det föreslagna allmänna rådet.

I Justitiedepartementets promemoria föreslogs att företag som inte är skyldiga att upprätta någon årsredovisning och vars årliga nettoomsättning uppgår till högst tre miljoner kronor skall kunna upprätta ett förenklat årsbokslut. På detta ställs i bokföringslagen vissa grundläggande krav. I övrigt är tanken att regleringen får fyllas ut inom ramen för god redovisningssed, främst genom allmänna råd från Bokföringsnämnden. De enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut bör ges möjligheten att tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris. Det innebär att fler enskilda näringsidkare än enligt nuvarande ordning kommer att kunna använda de enklare reglerna. Effekten härav på de offentliga skatteintäkterna låter sig, i avsaknad av närmare uppgifter om näringsidkarnas pågående arbeten, inte uppskattas. Eftersom resultatet, sett över tiden, blir detsamma oavsett om pågående

arbeten redovisas enligt faktureringsmetoden eller aktiveras för att så småningom slutredovisas handlar det emellertid endast om en förskjutning i tiden av skatteintäkterna.

Som nämnts ovan (avsnitt 2.2) kommer frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning att få en allsidig belysning av SamRoB. Detta talar för att man inte bör ändra reglerna 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 kan genomföras utan att hindras av skattereglerna bör reglerna dock ändras redan nu.

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.

2.5 Värdeminskningsavdrag på inventarier

Promemorians 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 PM Justitiedepartementets: Överensstämmer med förslagen i denna PM.

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

Bakgrund: För inventarier i näringsverksamhet med längre ekonomisk livslängd än tre år medges årliga värdeminskningsavdrag. Inventarier, andra än vissa immateriella rättigheter, som kan antas ha en kortare livslängd eller som är av mindre värde får dras av direkt.

Värdeminskningsavdrag medges enligt två schabloniserade metoder, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Den räkenskapsenliga avskrivningen infördes 1955. Restvärdesavskrivningen infördes först i inkomstlagen jordbruksfastighet år 1972 och utvidgades år 1981 till att även avse inkomstlagen 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. inkomstskattelagen.

I fråga om direktavdrag för inventarier av mindre värde har förutvarande Riksskatteverket i ett allmänt råd (RSV 2003:9) rekommenderat att för små företag bör ett inventarium vars

anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kr normalt anses vara av mindre värde. Med små företag avses sådana som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning. Vidare anføres 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.

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 räkenskapliga 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.

Restvärdeavskrivning 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 restvärdeavskrivning får ytterligare avskrivning göras om det visas att tillgångarnas verkliga värde understiger det skattemässiga värdet.

Skälen för promemorians förslag: Vid det arbete Bokföringsnämnden tillsammans med andra har bedrivit inför det tidigare nämnda utkastet till allmänt råd för redovisningen i enskild näringsverksamhet har framkommit att 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. Om kopplingen till kompletteringsregeln, med möjlighet till 20-procentig linjär avskrivning tappas, är det lätt att man får ett evigt restvärde som aldrig blir avskrivet. I utkastet till allmänt råd föreslås att skattemässiga avskrivningar skall göras även i redovisningen, utan någon uppdelning i avskrivningar enligt plan respektive avskrivningar utöver plan. 5 000 kr skall genomgående 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 kr 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.

Som nämnts ovan (avsnitt 2.2) kommer frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning att få en allsidig belysning av SamRoB. Detta talar för att man inte bör ändra reglerna 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 kan genomföras utan att hindras av skattereglerna bör reglerna dock ändras redan nu.

Svenska Revisorsamfundet har anfört att förslaget bör förtydligas eftersom det enligt deras uppfattning kan tolkas på olika sätt. Samfundet har tolkat bestämmelsen på så sätt att direktavdrag får göras för inventarier vars anskaffningsvärde inte överstiger 5 000 kr, dels som att direktavdrag får göras om kvarstående belopp efter årets avskrivning understiger 5 000 kronor. Denna tolkning är inte riktig. Enligt gällande rätt, som inte föreslås ändras i detta avseende, får mindre företag normalt göra direktavdrag för ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kr 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.

Det kan i detta sammanhang noteras att förslaget att alla näringsidkare skall upprätta ett bokslut, åtminstone i förenklad form, kan medföra att fler näringsidkare kommer att använda sig av räkenskapsenlig avskrivning, eftersom detta förutsätter att bokslut har upprättats (18 kap. 14 § IL). Emellertid hindrar inte nuvarande ordning att den som så önskar, frivilligt upprättar ett bokslut för att kunna göra räkenskapsenliga avskrivningar. Sett på detta vis kan förslaget i denna del inte sägas få några statsfinansiella effekter över huvudtaget. En engångseffekt kan emellertid uppkomma när de som är berättigade därtill använder den nya möjligheten att skriva av hela avskrivningsunderlaget.

3 Mervärdesskatteregler

3.1 Bakgrund

I avsnitt 2.1 redogörs för bakgrunden till de föreslagna ändringarna i inkomstskattelagstiftningen. I avsnittet behandlas de ändringar som behövs för att ett förenklat bokslut skall kunna läggas till grund för inkomstbeskattningen. I det följande lämnas en motsvarande redovisning för mervärdesskattelagstiftningen.

I Justitiedepartementets remitterade promemoria, Förenklade redovisningsregler m.m. (Ju2004/10672) 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. 54 i promemorian). 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. Utredningens förslag innebär att möjligheten för företagen att redovisa enligt denna metod minskar, vilket har mött stark kritik från remissinstanserna. Betänkandet är föremål för beredning inom Finansdepartementet varvid särskilt granskas vilka möjligheter som finns inom EG-rätten för företagen att redovisa enligt en kontantmetod (s. 54 f. i promemorian).

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. Mot bakgrund av Bokföringsnämndens begäran behandlas i det följande vilka förändringar av mervärdesskattereglerna som krävs för att de av Justitiedepartementet föreslagna reglerna avseende förenklade redovisningsregler för små företag skall kunna få avsedd effekt. Vid behandlingen av Bokföringsnämndens begäran kommer även att beaktas Mervärdesskatteutredningens ställningstagande i frågan. När det i detta avsnitt anges "utredningen" avses därför Mervärdesskatteutredningen. Med "remissinstanser" avses i detta avsnitt de remissinstanser som yttrat sig med anledning av Mervärdesskatteutredningens betänkande.

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 ska förskjutas med en månad respektive, för företag med omsättning upp till 40 miljoner, 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. De problem som hemställarna pekat på berörs i viss mån av den föreliggande frågeställningen.

3.2 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 först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.

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 tilldelas, 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 tilldelas företag som är bokslutsföretag enligt bokföringslagen och andra företag som löpande bokför fordringar och skulder. Vissa bokslutsföretag med begränsad verksamhet kan dock tilldelas 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 den som tilldelats faktureringsmetoden vid registreringen till mervärdesskatt 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. 16 § ML.

Bokslutsmetoden tilldelas andra företag än bokslutsföretag dvs. främst fysiska personer som har en nettoårsomsättning som normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp (dvs. 788 000 kr 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 tilldelats 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 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.

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt skall lämna en skattedeklaration enligt reglerna i 10 kap. 18 och 19 §§ SBL. Tidpunkten för skattedeklarationen och därmed för inbetalning av mervärdesskatt är för företag med en omsättning på högst 40 miljoner kronor den 12:e (17:e i januari och augusti) andra månaden efter redovisningsperioden. Reglerna om inbetalning av mervärdesskatt innebär för företag som redovisar enligt faktureringsmetoden att mervärdesskatt ska 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 tilldelats *bokslutsmetoden* berörs inte av dessa regler. De redovisar mervärdesskatt först i skattedeklarationen för den period då kunden betalar fakturan.

Sjätte direktivet

Enligt huvudregeln i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – 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 avdragsrätten 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 i en redovisningsperiod är dock att en faktura innehåller 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).

En kontantmetod får såsom ovan framgår tillämpas för den utgående skatten enligt artikel 10.2 tredje stycket andra strecksatsen i sjätte direktivet. Sjätte direktivets bestämmelser om avdragsrätten för den ingående skatten i artikel 17.1 jämfört med artikel 10.2 har vid prövning av EG-domstolen vid en begäran om undantag med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet, ansetts innebära följande. Varje senareläggning av avdragsrättens inträde för ingående skatt i förhållande till tidpunkten för när den utgående skatten blir utkrävbar enligt huvudregeln kräver ett bemyndigande från rådet att införa särskilda åtgärder som avviker från bestämmelser i sjätte direktivet. För att en kontantmetod skall kunna tillämpas även för redovisning av ingående skatt hänförlig till företagarens förvärv krävs således ett sådant bemyndigande.

3.3 Kontantmetoden

Promemorians förslag: En skattskyldig med årliga intäkter som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) får tillämpa en redovisningsmetod som innebär att den utgående skatten skall redovisas först under den redovisningsperiod då betalning tas emot. Den ingående skatten får dras av för den redovisningsperiod under vilken betalning erläggs (kontantmetod).

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.

Utredningens förslag: Överensstämmer inte med promemorians förslag. Utredningen har inte föreslagit någon särreglering för företag med låg omsättning.

Remissinstanserna: Skatteverket har med anledning av utredningens förslag att inte införa någon särreglering för företag med låg omsättning anfört att man inte kan bedöma om det skulle vara förenligt med sjätte direktivet att införa särregler för vissa i mervärdesskattelagen särskilt definierade redovisningsskyldiga, och inte heller hur avgränsningen i så fall skulle ske. Bokföringsnämnden anser att man noga bör överväga var

gränsen för en enklare redovisning skall gå. Enligt Bokföringsnämndens mening finns det många t.ex. enskilda näringsidkare som har en sådan verksamhet att det skulle räcka med en enklare bokföring. *Företagarna* och *LRF* anser det angeläget att mindre företag har möjlighet att tillämpa kontantmetoden.

Skälen för promemorians förslag: Mervärdesskatteutredningen föreslog inte någon utvidgning av kontantmetoden. Utredningen ansåg att en sådan metod helst bör knytas till vissa kategorier av skattskyldiga personer, framförallt små företag. Utredningen kunde dock inte urskilja en sådan grupp på ett bra sätt, SOU 2002:74, s. 595 f. I denna promemoria görs dock bedömningen att det är möjligt att avgränsa en kategori av beskattningsbara personer som kan komma i fråga för tillämpning av förenklade redovisningsregler för mervärdesskatt. Skälen för detta framgår av det följande. Den avgränsning som föreslås bedöms vara förenlig med sjätte direktivet.

Det sjätte direktivet medger, som ovan framgått, att medlemsstaterna tillåter skattskyldiga att redovisa mervärdesskatt enligt en kontantmetod. Ett av kraven enligt direktiven är dock att denna metod avgränsas till *vissa* skattskyldiga. I Justitiedepartementets promemoria görs bedömningen att alla enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän skall kunna tillämpa bokföringslagens kontantmetod, om företagets årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor och det inte skall upprätta 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).

Vid behandlingen av Justitiedepartementets promemoria har framförts kritik avseende det omsättningsbegrepp som föreslås avgränsa tillämpningen. Som alternativ har någon remissinstans föreslagit att vid tillämpningen skall sådana företag omfattas vars *årliga intäkter* normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Ett sådant intäktsbegrepp skulle även på ett bättre sätt ansluta till övrig redovisningslagstiftning än en avgränsning till företagets *årliga nettoomsättning*. Om begreppet nettoomsättning som används i Justitiedepartementets promemoria är avsett att ha samma innebörd som i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) så omfattar begreppet därmed intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Det innebär att t.ex. gåvor och medlemsavgifter faller utanför posten "nettoomsättning" och alltså inte beaktas vid bedömningen av om kontantmetoden får tillämpas. Genom den utökade bokföringsskyldighet som infördes för ett antal år sedan har avgränsningen fått större betydelse för t.ex. ideella föreningar än tidigare. I sådana organisationer är intäkter av det senare slaget mer betydande än intäkter som härrör från försäljning av varor och tjänster. I en del andra organisationer, t.ex. sådana som bedriver fackföreningsverksamhet eller insamlingsverksamhet där intäkterna kan vara mycket betydande, skulle ett bibehållande av knytningen till företagets nettoomsättning i kombination med den föreslagna höjningen av gränsvärdet leda till att organisationer med betydande in- och utflöde av pengar kan tillämpa kontantmetoden. Avser man att undvika att sådana organisationer omfattas av ett förenklat förfarande bör i stället tillämplig-

heten av kontantregeln begränsas till företag vars årliga *intäkter* normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Det finns således åtminstone två sätt att begränsa tillämpningsområdet för kontantmetoden, årlig nettoomsättning eller årliga intäkter. Med hänsyn till den kritik som har framförts avseende Justitiedepartementets förslag i detta avseende görs i denna promemoria bedömningen att man bör välja att begränsa tillämpningen av kontantregeln till företag vars årliga *intäkter* normalt uppgår till tre miljoner kronor. Den slutliga bedömningen i denna fråga måste dock samordnas med Justitiedepartementets slutliga förslag.

Sammanfattningsvis föreslås i denna promemoria att företag vars årliga intäkter normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta en årsredovisning, skall få tillämpa en metod som innebär att den utgående mervärdesskatten skall redovisas och den ingående skatten får dras av för den redovisningsperiod när betalning tas emot respektive när betalning erläggs (kontantmetod). En sådan skattskyldig skall dock alltid ha en möjlighet att tillämpa de allmänna reglerna. Om ett företag väljer att tillämpa de allmänna reglerna om redovisning av mervärdesskatt efter att tidigare ha redovisat enligt kontantmetoden, får en återgång 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).

Flera remissinstanser har ansett att mervärdesskatt i vissa fall skall kunna redovisas enligt kontantmetoden. De problem som uppmärksammas är den likviditetspåfrestning som företag utsätts för då de är skyldiga att redovisa utgående mervärdesskatt trots utebliven betalning från kunden. Den nu föreslagna regleringen innebär en utvidgning av möjligheten att redovisa mervärdesskatt enligt en kontantmetod. Genom utvidgningen av 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 en faktura 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 ca 40 dagar. De ytterligare överväganden som kan behöva göras med anledning av de problem som organisationerna framfört bör inte tas upp i förevarande promemoria. Frågeställningen hör i stället samman med en allmän översyn av redovisningsreglerna i sin helhet och bör därför tas upp i anslutning till den vidare behandlingen av Mervärdesskatteutredningens förslag. I promemorian föreslås därför inte någon ändring avseende tidpunkten för när deklaration skall lämnas.

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 om bemyndigande 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.

FöretagarFörbundet har även hemställt om att betalningsdagen för källskatte- och arbetsgivaravgifter för företag med omsättning upp till 40 miljoner förskjuts med 30 dagar samt att Finansdepartementet tillsätter en utredning som får i uppdrag att skyndsamt ta fram ett förslag om ersättning för kontokortsadministrationen och dagskasseuppräknningen till den del administrationen avser mervärdesskattedelen av omsättningen. I promemorian görs bedömningen att det inte finns skäl att göra några ändringar i skattebetalningslagens regler om frist för redovisning och betalning av mervärdesskatt, innehållen källskatt och arbetsgivaravgifter.

Genom det förslag om kontantmetod som läggs fram i denna promemoria så får Bokföringsnämndens hemställan anses ha tillgodosetts.

Förslagen innebär ändringar i 13 kap. ML.

4 Konsekvensanalys

Alla förslag som lämnas i denna promemoria syftar till att det skall bli möjligt att lägga ett förenklat bokslut till grund för beskattningen. Därigenom blir regelsystemet som helhet enklare för de enskilda näringsidkare som upprättar ett sådant.

5 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

Redovisning av in- och utgående mervärdesskatt sker antingen i en skattedeklaration eller i självdeklarationen/inkomstdeklarationen. Om

beskattningsunderlaget beräknas överstiga en miljon kronor redovisas mervärdesskatten i skattedeklaration varje månad. Företag med ett beskattningsunderlag som beräknas uppgå till högst en miljon kronor redovisar i regel mervärdesskatten på särskild plats i självdeklarationen. De har dock möjlighet att redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration om de så önskar. För företag där den ingående skatten överstiger den utgående kan redovisning i skattedeklaration vara att föredra eftersom det ger möjlighet till månatlig redovisning.

Beträffande tidpunkten för inbetalning av mervärdesskatt följer huvudregeln idag god redovisningssed, dvs. att tidpunkten vid vilken utgående respektive ingående mervärdesskatt ska redovisas är knuten till när bokföringen ska ske enligt god redovisningssed. Redovisningsperioden för mervärdesskatt är i de flesta fall en kalendermånad. Redovisningsperioden kan beslutas vara ett helt beskattningsår för företag som redovisar momsen i en skattedeklaration, liksom för handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), under förutsättning att beskattningsunderlaget inte överstiger 200 000 kronor.

Företagen har dock, under vissa förutsättningar, möjlighet att välja inbetalning enligt bokslutsmetoden som innebär att en kontantprincip skall tillämpas under året istället för enligt bokföringsmässiga grunder. Det gäller fysiska personer som har en nettoårsomsättning som inte överstiger 20 prisbasbelopp (omkring 800 000 kronor) samt företag med en omsättning som inte överstiger en miljon kronor. Detta innebär att det är skattskyldiga som redovisar sin mervärdesskatt i inkomstdeklarationen som idag kan välja att använda kontantmetoden. Den innebär att företagen under större delen av beskattningsåret inte behöver betala in mervärdesskatten förrän den 12:e i andra månaden efter det att fakturan betalas. I den mån de företag som väljer kontantmetoden ställer ut sina fakturor med 30 dagars kredittid innebär kontantmetoden att betalningen av mervärdesskatten skjuts fram en månad jämfört med huvudregeln. Undantag för dagens kontantmetod är den sista redovisningsperioden för ett beskattningsår. Mervärdesskatten i fakturor som ställts ut under denna period ska redovisas även om de ännu inte betalats, dvs. i enlighet med huvudregeln.

Förslagen innebär att rätten att använda sig av en s.k. kontantmetod utvidgas. De nya reglerna innebär att alla företag med årlig omsättning som inte överstiger 3 miljoner kronor får möjlighet att betala in mervärdesskatt till staten enligt en kontantmetod. Kontantmetoden kommer, liksom med dagens regler, innebära att företagen inte behöver betala in mervärdesskatten förrän den 12:e i andra månaden efter fakturan betalas. Förutsatt att de företag som väljer kontantmetoden ställer ut sina fakturor med 30 dagars kredittid innebär kontantmetoden, jämfört med fakturametoden, att betalningen av mervärdesskatten skjuts fram en månad. Till skillnad från dagens regler beträffande kontantmetoden kommer denna senareläggning av skattebetalningen även gälla den sista redovisningsperioden för ett beskattningsår.

I den mån förslaget innebär att kontantmetoden väljs av fler företag än 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 skattebetalningen avseende den sista redovisningsperioden under ett beskattningsår ger upphov till motsvarande offentligfinansiella effekt beträffande mervärdesskatt från skattskyldiga som redan idag valt att använda kontantmetoden.

I beräkningen av den kassamässiga effekten antas att enbart företag med utgående skatt större än ingående skatt väljer kontantmetoden. Enligt uppgifter från Skatteverket har ca 70 procent av alla företag en positiv nettobetalning. Omfattningen av den offentligfinansiella effekten är delvis beroende av om företaget deklarerar sin mervärdesskatt i skattedeklaration eller i sin inkomstdeklaration. Vi antar att skattskyldiga som använder kontantmetoden idag, och därmed redovisar sin mervärdesskatt i inkomstdeklarationen, kommer att fortsätta göra det även vid tillämpning av de föreslagna reglerna. De företag som idag redovisar mervärdesskatt i skattedeklaration och som förväntas att välja kontantmetoden omfattar omkring 200 000 företag. Antalet företag som kommer att välja kontantmetoden förväntas öka med ca 200 000 företag till 400 000 företag. Det motsvarar ungefär 60 procent av alla 630 000 företag med en omsättning som inte överstiger 3 miljoner kronor.

Företag som redovisar mervärdesskatt i skattedeklaration varje månad kommer att betala utgående mervärdesskatt en månad senare än de skulle ha gjort enligt fakturametoden. 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 skattedeklaration 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 kontantmetoden i dag och som förutsätts fortsätta göra det även med de föreslagna reglerna 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 den sista redovisningsperioden under ett beskattningsår förskjuts en månad framåt. 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.

6 Författningskommentar

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

13 kap. 8 §

En regel har införts som innebär att för skattskyldiga som har årliga intäkter som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot. Den ingående skatten får i dessa fall dras av när betalning erläggs, 13 kap. 18 § ML. Bestämmelsen omfattar skattskyldiga som inte är skyldiga att enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) avsluta sin bokföring med en årsredovisning. Den omfattar 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. Denna kontantmetod för redovisning av utgående skatt kommer därmed att kunna tillämpas av bl.a. skattskyldiga som i sin bokföring redovisar enligt en kontantmetod (för avdragsrätt för ingående skatt se kommentaren under 13 kap. 18 §). Bestämmelsen har införts med anledning av att en justering skett av reglerna för kontantredovisning i bokföringslagen. Syftet med ändringen av reglerna om kontantredovisning var att förenkla redovisningen för mindre företag. För att de åsyftade förenklingseffekterna för dessa personer skulle uppnås så var det nödvändigt att motsvarande ändring gjordes i mervärdesskattelagen.

Vilken redovisningsmetod som skall tillämpas anges i samband med registreringen för mervärdesskatt. En skattskyldig har dock möjlighet att tillämpa de allmänna reglerna om det så önskar. Om en skattskyldig väljer att tillämpa de allmänna reglerna får en senare övergång till kontantmetoden endast ske 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 Skatteverkets beslut kan överklagas enligt 20 kap. 1 §. Vid ett sådant överklagande gäller bestämmelserna i 22 kap skattebetalningslagen (1997:483).

13 kap. 8 a §

Bestämmelsen är ny och innebär att kontantmetoden inte får tillämpas vid gemenskapsinterna förvärv. De får inte heller tillämpas vid redovisning av utgående skatt hänförlig till omsättning av varor i vissa lager enligt 9 c kap. 4 § ML. Detta följer av artikel 28.d 2 och artikel 10.3 i sjätte direktivet.

13 kap. 18 §

En regel införs som innebär att för skattskyldiga som tillämpar kontantmetoden i 8 § för redovisningen av den utgående skatten, får den ingående skatten dras av för den redovisningstidpunkt under vilken betalning sker. Se även kommentar till 8 §.

6.2 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. Räntor skall dock även fortsättningsvis periodiseras. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 2.2.

17 kap. 2 §

Enligt det första stycket avses med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde 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* avses för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) med anskaffningsvärde i stället det värde som följer av god redovisningssed. Förslaget har kommenterats i avsnitt 2.3.

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 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.

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 2.4.

18 kap. 7 §

Enligt det nya *andra stycket* avses för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 4 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed. Förslaget har kommenterats i avsnitt 2.3.

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 2.4.