

# Regeringens proposition

## 2005/06:174

Förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning

Prop.  
2005/06:174

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Harpsund den 16 mars 2006

*Göran Persson*

*Pär Nuder*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen 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 propositionen föreslås vidare ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) som anpassar mervärdesskattereglerna till reglerna om förenklat årsbokslut. Det föreslås också vissa ändringar i syfte att vidareanpassa mervärdesskattelagen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG. Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	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).....	8
3	Ärendet och dess beredning.....	11
4	Förenklningar på inkomstskatteområdet .....	11
4.1	Bakgrund.....	11
4.2	Periodiseringsfrågor .....	13
4.3	Anskaffningsvärde för lager och inventarier .....	16
4.4	Värdering av lager och pågående arbeten.....	19
4.5	Värdeminskningssavdrag på inventarier .....	21
5	Mervärdesskatteregler .....	23
5.1	Bakgrund.....	23
5.2	Gällande rätt.....	24
5.3	Kontantmetoden.....	27
5.4	Byte av redovisningsmetod.....	34
5.5	Redovisning av gemenskapsinterna förvärv .....	35
5.6	Sammanfattning .....	36
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	37
7	Konsekvensanalys .....	38
8	Effekter för de offentliga finanserna .....	39
9	Författningskommentar .....	42
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	42
9.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	45
Bilaga 1	Promemorians huvudsakliga innehåll.....	47
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	48
Bilaga 3	Remissinstanser .....	53
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag .....	54
Bilaga 5	Lagrådets yttrande .....	60
	Utdrag ur protokoll vid regeringsammanträde den 16 mars 2006 .....	61

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2005/06:174

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

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

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> dels att 1 kap. 4 a § samt 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 §<sup>2</sup>**

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 *skall anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket första meningen vid motsvarande omsättning av varor inom landet.*

### **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 *b* 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.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

8 §<sup>3</sup>

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 till godo, 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 styckena gäller också för skattskyldiga som inte uppfyller förutsättningarna enligt första stycket första och andra strecksatserna 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 femtonde dagen i den månad som

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:659.

*följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har 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 femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt enligt 1 kap. 4 a §. Om faktura är utfärdad dessförinnan, skall omsättningen redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas.*

#### 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 §, 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 hänförs till gemenskapsinterna förvärv skall dras av för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten skall redovisas enligt 8 b §.*

---

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer i fråga om 13 kap. 18 § och i övrigt 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 § får vid ikraftträdandet välja att tillämpa de särskilda bestämmelserna i 13 kap. 8 § utan krav på dispens

enligt 13 kap. 8 a §. För skattskyldiga som har brutet räkenskapsår får Prop. 2005/06:174  
övergången ske vid början av det räkenskapsår som påbörjas efter  
ikraftträdandet.

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 §<sup>4</sup>**

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*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:1102.



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

### 3 §<sup>5</sup>

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.

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 §.

### 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 20 gånger det prisbasbelopp som

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.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2003:1102.

## 18 kap.

### 7 §

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärfvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärfvas 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 börjar efter den 31 december 2006.

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). 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. I propositionen Förenklade redovisningsregler, m.m. (prop. 2005/06:116) tar regeringen upp 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 proposition tar regeringen upp de frågor som behandlas i Finansdepartementets promemoria. När hänvisning görs till 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) så avses paragrafens nya lydelse enligt förslagen i prop. 2005/06:116. I förhållande till lagförslagen i lagrådsremissen har vissa redaktionella ändringar gjorts i mervärdesskattelagen (1994:200).

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 9 februari 2006 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Lagrådet har lämnat förslagen utan erinran.

## 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 före-

tags 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 redovisningsprinciper 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 (Ju2003/5588 resp. Fi2003/3670).

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 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.

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 (1999:1078) 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 har yttrat 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 kronor.

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 modifikation.

ner. 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 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 på så sätt 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 proposition 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 proposition.

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 proposition 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 (1999:1078) 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.



*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.

*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 kronor 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

#### 4.4 Värdering av lager och pågående arbeten

**Regeringens förslag:** En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor. En sådan skattskyldig behöver inte 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 Värdeminskingsavdrag på inventarier

**Regeringens förslag:** En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) får, om avskrivningsunderlaget inte överstiger 5 000 kronor, göra värdeminskingsavdrag 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 kronor.

**Förslagen i Justitiedepartementets promemoria:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**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 värdeminskingsavdrag. 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 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.

Värdeminskingsavdrag 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 värdeminskingsavdrag 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 räkenskapsliga 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 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 kronor 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 räkningsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning får göra ett värdeminskingsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget när detta uppgår till högst 5 000 kronor. 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

Regeringen har i proposition Förenklade redovisningsregler, m.m. 2005/06:116 angett att det är önskvärt att gränsvärdet för tillämpningen av den i propositionen föreslagna kontantmetoden samordnas med de regler som gäller i fråga om redovisning av mervärdesskatt (avsnitt 7.1 i den propositionen). Det konstateras i propositionen att de förslag som lämnas har tagits i beaktande genom de förslag som lämnats i den lagrådsremiss som föregått denna proposition avseende ändringar i mervärdesskattelagstiftningen. Regeringens proposition 2005/06:116 föregicks av en promemoria som utarbetades av Justitiedepartementet, Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672). I promemorian togs bland annat upp lagändringar som hade föreslagits av *Bokföringsnämnden*. Bokföringsnämnden hade i två framställningar till Justitiedepartementet (dnr Ju 2003/5588) respektive Finansdepartementet (dnr Fi 2003/3670) hemställt om att regler införs som tillåter kontantmetoden vid löpande bokföring och regler om ett förenklat årsbokslut. Vidare behövdes vissa ändringar i lagstiftningen på inkomstskatteområdet. Se vidare avsnitt 4.1 ovan.

*Bokföringsnämnden* har vidare, som en följd av de ändringsförslag som lämnades i Justitiedepartementets promemoria, 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 i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Bokföringsnämnden anför i sin hemställan att för att de förenklade löpande bokföring och periodisering av inkomster och utgifter vid bokslutet skall kunna genomföras krävs att även redovisningsreglerna för mervärdesskatt förenklas för de berörda företagen.

I det följande behandlas de förändringar av mervärdesskattelagstiftningen som behövs för att samordna reglerna med de förenklingsregler som föreslås i regeringens proposition 2005/06:116 på redovisningsområdet för mindre företag. Vid behandlingen av Bokföringsnämndens hemställan kommer även Mervärdesskatteutredningens (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74) ställningstagande avseende kontantredovisning att beröras. När det i detta kapitel anges "utredningen" avses Mervärdesskatteutredningen.

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. Skrivelserna behandlas i det följande.

## 5.2 Gällande rätt

### Mervärdesskattelagen

Det finns två metoder i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) för att bestämma tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive den ingående mervärdesskatten på en viss omsättning skall redovisas. Det är faktureringsmetoden och bokslutsmetoden. *Faktureringsmetoden* grundar sig på redovisning 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 bokför affärshändelsen när kontanta in- och utbetalningar sker och som bokför obetalda fordringar och skulder vid räkenskapsårets slut.

I samband med registreringen till mervärdesskatt tar Skatteverket ställning till bl.a. vilken redovisningsmetod som skall tillämpas. Valet mellan 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. Vissa bokslutsföretag med begränsad verksamhet kan dock tillämpa bokslutsmetoden, se nedan. Med bokslutsföretag avses enligt 1 kap. 2 § BFL följande företag:

- 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.

Företag som redovisar enligt faktureringsmetoden skall redovisa *utgående skatt* 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* får tillämpas av företag som bokför affärshändelserna först när betalning sker i enlighet med bestämmelserna om kontantredovisning i 5 kap. 2 § BFL. Enligt den bestämmelsen har andra företag än bokslutsföretag rätt att tillämpa kontantredovisning. Hit hör främst enskilda näringsidkare eller handelsbolag med endast fysiska personer som delägare med en årlig nettoomsättning som normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp (dvs. 794 000 kronor för år 2006). Bokslutsmetoden får emellertid även tillämpas av företag som är bokslutsföretag men som har rätt att tillämpa kontantredovisning, dvs. företag som endast har ett mindre antal fakturor i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa 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).

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) i månaden efter redovisningsperioden. 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 av dessa regler såvitt avser sista perioden under beskattningsåret. För dessa företag skall mervärdesskatten på fordringar och skulder som är obetalda vid beskattningsårets utgång alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

### 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 innebär att avdragsrätt för den ingående skatten inträder samtidigt som skattskyldigheten uppkommer för den utgående skatten (artikel 17.1 i sjätte direktivet). Detta betyder att mervärdesskatten på en viss transaktion skall redovisas samtidigt av säljaren och köparen, den s.k. reciprocitetsprincipen. 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 28d.2 och 3 i sjätte direktivet särregleras dock situationen vid gemenskapsinterna förvärv. Enligt artikel 28d.2 i sjätte direktivet skall skatt tas ut den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken skattskyldigheten inträder. I artikel 28d.3 i sjätte direktivet anges att med avvikelse från artikel 28d.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.

**Regeringens förslag:** En skattskyldig som inte är skyldig att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) och vars sammanlagda årliga omsättning här i landet 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 (kontantmetod). Den skattskyldiges ingående skatt får dras av för den redovisningsperiod under vilken betalning erläggs. Redovisning av mervärdesskatt på obetalda fordringar och skulder som föreligger vid beskattningsårets utgång skall dock alltid göras senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Kontantmetoden skall även få tillämpas av skattskyldiga som är skyldiga att upprätta årsredovisning om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

**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 mervärdesskatten för obetalda fordringar och skulder ske vid beskattningsårets utgång.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Sundsvall* 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. Det är osäkert vilka poster som ingår i beteckningen intäkter. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vilket yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna* och *Stockholms Handelskammare* ansluter sig, anser att begreppet intäkter ger upphov till gränsdragningsproblem och oklarheter. *NSD* förordar att gränsvärdet på samma sätt som hittills bestäms till beskattningsunderlagets värde i stället för det föreslagna begreppet intäkter. *Svenska Revisor-samfundet (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 förslaget i promemorian utformats så att moms kan redovisas enligt tre olika metoder nämligen faktureringsmetoden, bokslutsmetoden eller kontantmetoden. En sådan effekt är inte önskvärd. Lagförslaget bör i stället utformas så att endast två metoder blir tillämpliga. *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 utformning av lagen bör kunna komma till stånd för att i högre grad eliminera vissa påtalade oförmligheter med gällande redovisningsprinciper. *SRF* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* tillstyrker förslaget. *NSD* 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. *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 dock 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 dem som redovisar i skattedeklaration innebär det någon senareläggning av inbetalningen av moms.

**Skälen för regeringens förslag:** I ett betänkande som lades fram av den så kallade Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) föreslogs att

mervärdesskattelagen (1994:200, ML) skulle anpassas till principerna för skattskyldighetens- och redovisningsskyldighetens inträde enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Utredningen föreslog att nuvarande bokslutsmetod i 13 kap. 8 § ML skulle slopas. Enligt utredningen skulle redovisningstidpunkten inte kopplas till när betalning sker för omsättningen förutom i de fall då betalning erläggs före tidpunkten för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, dvs. vid förskott. Utredningen ansåg att en kontantmetod för redovisning av mervärdesskatt, som visserligen tillåts enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet, helst bör knytas till vissa kategorier av beskattningsbara personer, framför allt små företag. Utredningen ansåg inte att en sådan grupp kunde urskiljas på ett bra sätt, betänkandet del 1 s. 595 f.

Det sjätte direktivet medger, som framgår ovan, att medlemsstaterna tillåter skattskyldiga att redovisa mervärdesskatt enligt en kontantmetod. Ett av kraven enligt direktivet 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 omsättningsgräns. Härigenom avgörs storleken på de företag som kan omfattas av reglerna. I enlighet med direktivet omfattas därmed endast vissa skattskyldiga av bestämmelserna.

I regeringens proposition 2005/06:116 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 propositionen föreslås att alla som är bokföringsskyldiga skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut (avsnitt 8.2 och 9 i propositionen). Det föreslås vidare att företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning och som normalt har en nettoomsättning om högst 3 miljoner kronor per år skall vid den löpande bokföringen få använda sig av en kontantmetod och få upprätta årsbokslutet i förenklad form. Enligt propositionen 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 (propositionen avsnitt 9.1). Det anges i propositionen att det är önskvärt att det gränsvärde som skall gälla för rätten att tillämpa kontantredovisning samordnas med de regler som gäller i fråga om redovisning av mervärdesskatt (avsnitt 7.1 i propositionen).

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. Remissinstanserna anser att begreppet inte normalt används i mervärdesskattesammanhang, att det försvårar kontrollen av om 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. Regeringen föreslår därför att det avgörande för tillämpligheten av kontantmetoden vid redovisning av mervärdesskatt bör vara värdet av den skattskyldiges sammanlagda *omsättning*. Detta belopp får inte normalt överstiga 3 miljoner kronor. Genom att välja detta begrepp uppnås överensstämmelse med det begrepp som regeringen efter remisskritik har valt i proposition 2005/06:116 Förenklade redovisningsregler, m.m.

*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. *Skatteverket* har bedömt att med lagförslaget i Finansdepartementets promemoria skulle tre olika metoder för redovisning av mervärdesskatt uppkomma. En kontantmetod utan avslutning vid årsskiftet enligt promemorians förslag till lydelse av 13 kap. 8 § ML, en bokslutsmetod (avslutning vid årsskiftet) och en faktureringsmetod. De bägge sistnämnda metoderna i enlighet med Skatteverkets tolkning av 13 kap. 6 § ML (god redovisningssed).

Det förslag som lades fram i Finansdepartementets promemoria innebär att vissa skattskyldiga kunde tillämpa en kontantmetod. Enligt förslaget skulle dessa skattskyldiga inte behöva redovisa mervärdesskatten för obetalda fordringar och skulder vid beskattningsårets utgång, vilket krävs enligt de nuvarande reglerna i 13 kap. 8 och 18 §§ ML. Enligt 5 kap. 2 § tredje stycket BFL skall emellertid vid räkenskapsårets utgång samtliga då obetalda fordringar och skulder *bokföras*. Denna bestämmelse ändras inte i regeringens proposition om Förenklade redovisningsregler, m.m. 2005/06:116. Vidare skall vid beräkningen av det skattemässiga resultatet som ligger till grund för inkomstskatten hänsyn tas till fordringar och skulder som föreligger vid beskattningsårets utgång. Mot denna bakgrund görs följande bedömning.

Syftet med det förslag som lades fram i Finansdepartementets promemoria var att samordna reglerna på skatteområdet med de förenklingsregler på redovisningens område som föreslagits i Justitiedepartementets promemoria avseende bland annat användandet av en kontantmetod i den löpande bokföringen och det tröskelvärde (gränsvärde) som skulle gälla för denna. Ett företag som kontantredovisar med stöd av reglerna i bokföringslagen måste vid räkenskapsårets utgång bokföra samtliga då obetalda fordringar eller skulder, inklusive mervärdesskatten på dessa. Även regeringens förslag i denna proposition avseende inkomstskattereglerna förutsätter att periodisering i stor utsträckning skall göras vid beskattningsårets utgång. Det på redovisningsområdet föreslagna förenklade årsbokslutet skall kunna läggas till grund för inkomstbeskattningen utan några ytterligare justeringar. Enligt förslaget i Finansdepartementets promemoria rörande mervärdesskattereglerna skulle däremot den utgående skatten för en transaktion som den skattskyldige inte fått betalt för inte behöva redovisas vid årsskiftet. Det skulle således innebära två olika redovisningssystem, ett system enligt bokföringslagens och inkomstskattelagens regler och ett system enligt mervärdesskattelagen.

Regeringen anser att samma principer för redovisning av fordringar och skulder vid årets slut bör gälla för såväl den löpande bokföringen som vid beräkning av det skattemässiga resultatet för inkomstskatt och för redovisning av mervärdesskatt. Mervärdesskatten som belöper på

obetalda fordringar och skulder bör enligt regeringens uppfattning därmed alltid redovisas senast under den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Detta ger även kontrollmyndigheten en möjlighet till avstämning av redovisningen och kan förhindra eventuellt skatteundandragande genom att regelverket utnyttjas på ett otillbörligt vis.

Såvitt avser frågan om antal metoder för redovisning av mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen vill regeringen framhålla följande. Med lagtextens utformning i mervärdesskattelagen föreligger endast två olika metoder för redovisning av mervärdesskatt. Den ena metoden är den så kallade faktureringsmetoden som regleras i 13 kap. 6 § ML. Den andra metoden är den föreslagna kontantmetoden enligt 13 kap. 8 § ML. Enligt 13 kap. 6 § ML skall, om inte annat följer av 13 kap. 7–15 §§, utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken transaktionen har bokförts enligt god redovisningssed. Begreppet god redovisningssed enligt denna bestämmelse kommer enligt regeringens uppfattning inte att omfatta kontantredovisning enligt 5 kap. 2 § BFL eftersom förutsättningarna för kontantredovisning följer av specialbestämmelsen i den föreslagna 13 kap. 8 § ML.

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 begreppen skulle bedömas på olika sätt vid tillämpning av mervärdesskattelagen och bokföringslagen. I regeringens proposition 2005/06:116 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 (propositionen avsnitt 7.1). Någon precisering av dessa begrepp bör inte heller göra i mervärdesskattelagen. Några remissinstanser har anfört att begreppet ”normalt” i bestämningen av tröskelvärdet för vilka som får tillämpa kontantregeln bör preciseras. Regeringen anser det 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 dock bedömningen 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 den föreslagna bestämmelsen i 5 kap. 2 § BFL.

Några remissinstanser har ansett att förslaget diskriminerar mellan företagsformer. Som framgått ovan avser förslagen en anpassning till de förenklingsförslag som lades fram i Justitiedepartementets promemoria. Syftet är att anpassa reglerna till bokföringslagens regler 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. Samma avgränsning görs i bokföringslagen såvitt avser möjligheten att tillämpa kontantredovisning. Regeringen anser att samma avgränsning bör gälla i mervärdesskattelagen så att regelsystemen blir så likartade som möjligt.

*Bokföringsnämnden* har under arbetet med denna proposition inkommit med synpunkter på regeringens förslag att redovisning av mervärdesskatt på obetalda fordringar och skulder alltid skall ske senast under den

redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Genom att inte införa den årsöverskridande kontantmetod som föreslogs i Finansdepartementets promemoria kommer enligt *BFN* förenklingsarbetet inte att medföra någon reell förenkling för de allra minsta företagen. *BFN* uppger emellertid att det får anses uppenbart att en årsöverskridande kontantmetod skulle kunna öppna möjligheter till ett otillbörligt utnyttjande mellan närstående. *BFN* föreslår därför att det införs en eller flera spärrar för att förhindra en sådan utveckling. *BFN* föreslår att ändringar görs i lagtexten så att kravet på avstämning av mervärdesskatten på obetalda fordringar och skulder för den sista perioden under beskattningsåret endast skall omfatta fordringar och skulder som är äldre än 90 dagar. *Skatteverket* har beretts tillfälle att yttra sig över *BFN*:s synpunkter. *Skatteverket* anser att det knappast kan vara en förenkling för de mindre företagen att slippa redovisa mervärdesskatten per beskattningsårets utgång eftersom skatten enligt *Skatteverkets* mening ändå måste bokföras vid detta tillfälle. *Skatteverket* anför vidare att redovisning av mervärdesskatt enligt den bokslutsmetod som nu tillämpas av de mindre företagen inte enligt *Skatteverkets* erfarenhet medfört några mera omfattande olägenheter för företagen.

Vid en samlad bedömning vidhåller regeringen sitt förslag att redovisning av mervärdesskatt på obetalda fordringar och skulder bör ske senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. De vidare överväganden som kan behöva göras i fråga om redovisning av mervärdesskatt får göras i samband med ställningstagande till de förslag som lämnats av mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74).

### **Särskilt om rätten att på vissa villkor välja redovisningsmetod**

En skattskyldig som omfattas av reglerna för kontantredovisning av mervärdesskatt skall alltid ha en möjlighet att i stället 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 mervärdesskatt. Till stöd för detta åberopas den tillämpning av kontantmetoden som genom ett särskilt bemyndigande av ministerrådet har medgivits Förenade kungariket. Förenade kungariket har bemyndigats 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 rådets beslut 2003/909/EG). Förenade kungariket tillämpar 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 ordning när det gäller avdragsrätt krävs således att en medlemsstat bemyndigas att avvika från artikel 17.1 i sjätte direktivet. Förenade kungarikets ordning är en fakultativ ordning för den skattskyldige. Väljer den skattskyldige att redovisa den utgående skatten enligt en kontantmetod måste således den skattskyldige även redovisa den ingående skatten enligt en sådan metod, dvs. att avdrag får ske först i samband med att betalning skett. Ett motsvarande bemyndigande behövs även för Sveriges del (se nedan).

### **Redovisning av ingående mervärdesskatt vid tillämpning av kontantmetoden**

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 för ingående skatt som innebär att avdrag medges först i samband med att betalning av mervärdesskatten på förvärv för verksamheten sker, krävs ett beslut från ministerrådet 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 skatteunddragande. En medlemsstat som önskar genomföra en sådan åtgärd skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar. Regeringen avser att i anslutning till att beslut tas om denna proposition även besluta att ge in en formell begäran till kommissionen om att få avvika från det sjätte direktivets bestämmelser i detta avseende. Ett liknande undantag har, som anförts ovan, medgivits Förenade kungariket (senast förlängt genom rådets beslut 2003/909/EG).

### **Remissinstansernas synpunkter kring betalningstidpunkterna för mervärdesskatt**

Flera remissinstanser har anført att det förslaget i Finansdepartementets promemoria 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 anført 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. I skrivelser till Finansdepartementet från *Företagarna* och *Företagarförbundet* har liknande synpunkter framförts (se avsnitt 5.1).

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

remissinstanserna och *Företagarna* och *Företagarförbundet* 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. *NSD* har i sitt remissyttrande anfört att förslaget om en utökad kontantmetod belyser problemet med att företag oavsett storlek tvingas förskotta statens mervärdesskatt. Det kan i sammanhanget nämnas att Svenskt Näringsliv vid ett besök nyligen hos Skatteutskottet i Riksdagen redovisade en Temoundersökning enligt vilken cirka 45 procent av de tillfrågade företagen angett att de måste betala in mervärdesskatten till staten innan de fått betalt av sina kunder.

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 proposition görs endast en anpassning av mervärdesskattelagens regler till de förslag som läggs fram i regeringens proposition 2005/06:116 om förenklade redovisningsregler m.m., dvs. att vissa företag får dröja med att bokföra affärshändelser tills betalning sker. Frågor om redovisning och inbetalning av mervärdesskatt, som remissinstanserna och *Företagarna* och *Företagarförbundet* i särskilda skrivelser tar upp, får behandlas inom ramen för ett påbörjat arbete i skatteförfarandeutredningen (dir 2005:129). Några förslag avseende de ytterligare ändringar som remissinstanserna, *Företagarna* och *Företagarförbundet* begärt läggs därför inte fram i denna proposition.

## 5.4 Byte av redovisningsmetod

**Regeringens förslag:** Den som tillämpar de allmänna bestämmelserna för redovisning av mervärdesskatt enligt 13 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200) får hos Skatteverket ansöka om att få tillämpa kontantredovisning enligt 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen, om förutsättningarna för kontantredovisning enligt den bestämmelsen är uppfyllda. En sådan ansökan får beviljas av Skatteverket endast om det föreligger särskilda skäl.

**Förslaget i Finansdepartementets promemoria:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Företagarna* har i sitt remissyttrande anfört att de företagare som redovisat enligt de allmänna reglerna inte skall behöva ansöka hos Skatteverket om att få använda kontantmetoden. I stället bör företagaren anmäla till Skatteverket att man har för avsikt att använda kontantmetoden i redovisningen. Skatteverket skall då registrera detta om det inte finns särskilda skäl som talar emot detta.

**Skälen för regeringens förslag:** Om ett företag som skulle kunna omfattas av reglerna om kontantredovisning ändå väljer att tillämpa de allmänna reglerna för redovisning av utgående skatt enligt 13 kap. 6 § ML,

bör en senare övergång till kontantmetoden endast ske efter beslut från Skatteverket och endast om det föreligger särskilda skäl. Regeringen delar därmed inte *Företagarnas* 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.

## 5.5 Redovisning av gemenskapsinterna förvärv

**Regeringens förslag:** 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 införs i enlighet med den systematik som används i direktivet. Ingående skatt som är hänförlig till ett gemenskapsinternt förvärv skall dras av för den redovisningsperiod under vilken den utgående skatten på förvärvet skall redovisas.

**Förslaget i Finansdepartementets promemoria:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* pekar på att kontantmetoden enligt lagförslaget inte får tillämpas vid gemenskapsinterna förvärv. Det bör enligt *Skatteverket* innebära att redovisning skall ske enligt 13 kap. 6 § ML, dvs. då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. För de berörda skattskyldiga torde detta innebära att redovisning skall ske vid tidpunkten för betalning. Det åsyftade resultatet i den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 8 a § ML uppnås därför inte. *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 av förenklingskäl försöka förhandla fram ett undantag från att tillämpa dessa uttryckliga regler i sjätte direktivet.

**Skälen för regeringens förslag:** 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 28d.2 i sjätte direktivet skall skatt tas ut den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken skattskyldigheten inträder. 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 bestämmelse som motsvarar artikel 28d.2 i sjätte direktivet finns i dag som en bestämmelse om skattskyldighetens inträde för gemenskapsinterna förvärv i 1 kap. 4 a § ML.

Bestämmelsen skall dock i systematiskt hänseende anses som en bestämmelse om när mervärdesskatt hänförlig till gemenskapsinternt förvärv kan tas ut. Mervärdesskattelagen bör därför justeras i detta avseende. Ett sådant förslag har också lagts fram av Mervärdesskatteutredningen. Förslaget leder, i enlighet med vad utredningen funnit, till vissa systematiska förändringar även avseende regleringen av ingående skatt hänförlig till gemenskapsinternerna förvärv. Genom att det särskilt regleras när den utgående skatten som är hänförlig till gemenskapsinternerna förvärv av varor skall redovisas kommer inte de föreslagna reglerna om kontantredovisning kunna tillämpas vid sådana förvärv. Ingående skatt som belöper sig på ett gemenskapsinternt förvärv skall enligt förslaget dras av för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten på det gemenskapsinternerna förvärvet skall redovisas. Se vidare i författningskommentaren till den föreslagna 1 kap. 4 a §, 13 kap. 8 b § och 13 kap. 18 a §. Vidare föreslås en särskild bestämmelse som reglerar tidpunkten för när en gemenskapsintern varuomsättning, dvs. försäljningstransaktionen, skall redovisas. Ändringen är en anpassning till artikel 28d.4 i det sjätte direktivet.

Det sjätte direktivets krav att gemenskapsintern omsättning skall redovisas för samma period som motsvarande gemenskapsinternt förvärv möjliggör för medlemsstaterna att följa varurörelserna inom EU och underlättar därmed skattekontrollen.

## 5.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis föreslås i denna proposition i fråga om mervärdesskatt att företag vars årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor och som inte är skyldigt att enligt 6 kap. 1 § BFL avsluta sin bokföring med en årsredovisning, får tillämpa en metod som innebär att den utgående mervärdesskatten skall redovisas och den ingående mervärdesskatten får dras av för den redovisningsperiod när betalning tas emot respektive när betalning erläggs (kontantmetod). Mervärdesskatten på obetalda fordringar och skulder som föreligger vid beskattningsårets utgång skall dock alltid redovisas senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Ett sådant företag 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. Särskilda bestämmelser införs som avser redovisningstidpunkten för mervärdesskatt på gemenskapsinternerna förvärv. Ändringarna utgör en vidareanpassning av ML till sjätte direktivet.

Förslagen innebär ändringar i 1 kap. samt 13 kap. ML.

**Regeringens förslag:** Lagändringarna avseende inkomstskattereglerna skall träda i kraft den 1 januari 2007. Inkomstskattereglerna skall tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2006. Ändringarna i 13. kap. 18 § mervärdesskattelagen skall träda i kraft den dag regeringen bestämmer. Övriga ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) skall träda i kraft den 1 januari 2007. 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 välja att tillämpa de särskilda bestämmelserna i 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen utan krav på dispens enligt 13 kap. 8 a § mervärdesskattelagen. För skattskyldiga som har brutet räkenskapsår får övergången ske vid början av det räkenskapsår som påbörjas efter ikraftträdandet.

**Förslaget i Finasdepartementets promemoria:** Överensstämmer såvitt avser inkomstskattereglerna med regeringens förslag. Samtliga ändringar i mervärdesskattelagen föreslogs träda i kraft den 1 januari 2007.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

**Förslaget i Justitiedepartementets promemoria:** Överensstämmer såvitt avser inkomstskatten med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har såvitt gäller förslagen på skatteområdet lämnat förslaget utan erinran.

**Skälen för regeringens förslag:** I regeringens proposition 2005/06:116 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. Inkomstskattereglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007. Inkomstskattereglerna skall tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

Enligt punkten 1 av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till mervärdesskattelagen föreslås reglerna träda i kraft den dag regeringen bestämmer i fråga om 13 kap. 18 § ML och i övrigt den 1 januari 2007. Som framgår av avsnitt 5.3 ovan kräver bestämmelsen i 13 kap. 18 § ML för att få tillämpas ett bemyndigande av EU i enlighet med artikel 27 i det sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG. Regeringen har genom en skrivelse denna dag hos kommissionen ansökt om ett sådant bemyndigande. Regeringen kommer att besluta om ikraftträdande av den aktuella bestämmelsen när ett sådant bemyndigande har beslutats av ministerrådet.

Enligt övergångsbestämmelsen i punkten 2 till ändringarna i mervärdesskattelagen skall äldre föreskrifter skall gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken redovisningsskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

I punkten 3 till ändringarna i mervärdesskattelagen förtydligas övergångsbestämmelserna i en situation, i linje med de förslag som läggs fram i avsnitt 5.3. Till skillnad mot vad som gäller i dag kommer även skattskyldiga som har en omsättning över 20 prisbasbelopp (794 000

kronor för år 2006) att kunna redovisa mervärdesskatt när betalning sker. 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 dispens lämnas av Skatteverket enligt 13 kap. 8 a § ML för att tillämpning av de föreslagna reglerna i 13 kap. 8 § ML skall få ske. En skattskyldig som önskar övergå till kontantmetoden enligt 13 kap. 8 § ML skall däremot i enlighet med 3 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) underrätta Skatteverket om att ett sådant byte av redovisningsmetod har skett. En sådan underrättelse skall enligt 3 kap. 3 § skattebetalningslagen om inte något hindrar det, lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade. Den föreslagna regeln i 13 kap. 8 § tredje 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. Aktiebolag får tillämpa brutet räkenskapsår. I förtydligande syfte anges att för sådana skattskyldiga får övergången ske vid början av det räkenskapsår som påbörjas efter ikraftträdandet.

## 7 Konsekvensanalys

Alla förslag som lämnas i denna proposition syftar till att det skall bli möjligt för enskilda näringsidkare att tillämpa Bokföringsnämndens förenklade regelverk vid både inkomst- och mervärdesbeskattningen. Totalt finns det cirka 660 000 enskilda näringsidkare. Det är således en ansevärd mängd företag som kommer att kunna använda sig av de nya förenklade reglerna. 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.

I dag har skattskyldiga som har en omsättning som uppgår till högst 20 prisbasbelopp (794 000 kronor för år 2006) en möjlighet att redovisa utgående mervärdesskatt enligt en kontantprincip (bokslutsmetoden). Regeringens förslag 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. Aktiebolagen omfattas inte. 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. Aktiebolag omfattas av de föreslagna bestämmelserna kontantredovisning av mervärdesskatt om det i verksamheten förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Genom denna analys får NUTEK:s önskan om en konsekvensanalys avseende de mindre företagen anses tillgodosedd.

## 8 Effekter för de offentliga finanserna

### **Inkomstskattelagen**

Förslagen i propositionen 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 proposition innebär att bokslutsmetoden ersätts av en s.k. kontantmetod. De nya reglerna innebär att alla företag med sammanlagd årlig omsättning här i landet på högst 3 miljoner kronor får redovisa mervärdesskatten för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot eller erläggs. Den utgående och den ingående skatten på fordringar och skulder som är obetalda vid beskattningsårets utgång skall dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Kontantmetoden kommer att innebära en senareläggning av redovisningstidpunkten för ett antal företag som väljer att tillämpa den föreslagna metoden. 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 i dag uppkommer en temporär negativ kassamässig effekt för staten ge-

nom att en månads mervärdesskatteinbetalningar inkommer en månad senare än med gällande regler. Den varaktiga effekten motsvaras av räntekostnaden för den temporära likviditetsförlust som uppkommer.

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. Eftersom aktiebolagen inte mer än i mycket begränsad utsträckning omfattas av förslaget kommer den offentligfinansiella varaktiga effekten beräknad utifrån dataunderlaget att överskattas om inte en justering görs. Schablonmässigt kan andelen aktiebolag beräknas till ungefär en tredjedel av antalet företag. Sammantaget leder detta till en varaktig offentligfinansiell effekt på 4,9 miljoner kronor, se resonemanget nedan, vilken får anses försumbar och därför inte kräver ett specifikt finansieringsförslag. Det bristfälliga dataunderlaget, och de med nödvändighet schablonmässiga beräkningarna, får i detta sammanhang anses acceptabelt då den varaktiga effekten är försumbar och då ett mer detaljerat dataunderlag orsakar ett betydande merarbete. Beräkningarna får ses i enlighet härmed.

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 offentligfinansiella effekten är delvis beroende av om företaget deklarerar sin mervärdesskatt i skattedeklaration eller i sin inkomstdeklaration. Det kan antas att skattskyldiga som använder kontantmetoden i dag och redovisar sin mervärdesskatt i självdeklarationen, kommer att fortsätta göra det även vid tillämpning av de föreslagna reglerna. De företag som i dag redovisar mervärdesskatt i skattedeklaration 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 som inte överstiger 3 miljoner kronor.

Företag som redovisar mervärdesskatt i skattedeklaration 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 skattedeklarationen men som redovisar en omsättning lika med noll. Eftersom uppgifter om utgående/ingående mervärdesskatt saknas för dessa företag kan de inte inkluderas i beräkningen.

Sammanfattningsvis beräknas den sammanlagda kassamässiga effekten uppgå till 1,7 miljarder kronor medan den varaktiga ränteeffekten beräknas uppgå till 7,3 miljoner kronor utifrån dataunderlaget från Skatteverket. Som nämndes ovan omfattar dock underlaget även aktiebolag och för att justera för detta revideras bedömningen schablonmässigt ned till 4,9 miljoner kronor (cirka en tredjedel aktiebolag).



Förslagen förväntas inte medföra ökade kostnader för Skatteverket eller någon annan myndighet. Prop. 2005/06:174

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

#### 1 kap. 4 a §

I paragrafen regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde i fråga om gemenskapsinterna förvärv. Skattskyldigheten inträder när skattskyldigheten för motsvarande omsättning av varor anses ske inom landet. I 1 kap. 3 § första stycket första meningen mervärdesskattelagen (1994:200,ML) stadgas att skattskyldighetens för omsättning av varor och tjänster inom landet inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Paragrafen innebär således att skattskyldigheten för ett gemenskapsinternt förvärv inträder vid leverans av varan. Om betalning för varan sker i förskott före leverans inträder inte skattskyldigheten för förvärvet förrän leverans av varan äger rum. Paragrafen har utformats i enlighet med lydelsen av artikel 28d.1 i rådets direktiv 77/388/EEG (sjätte mervärdesskattedirektivet). I paragrafen fanns tidigare en regel som närmast motsvarade tidpunkten för när den utgående skatten på gemenskapsinterna förvärv 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 b §.

#### 13 kap. 6 §

I paragrafen 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 b §.

#### 13 kap. 8 §

Paragrafen ändras så att företag med årlig omsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor, utan särskilt medgivande av Skatteverket, 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 13 kap. 6 § framgår att bestämmelserna i 13 kap. 7–15 §§ utgör specialbestämmelser. Hänvisningen i denna paragraf till 9 § blir därmed överflödigt.

Paragrafen omfattar skattskyldiga som inte är skyldiga att enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) avsluta sin bokföring med en årsredovisning och vars årliga omsättning normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor. 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 §

Paragrafen 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 13 kap. 8 §. 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). Jämför även ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna punkten 3.

### 13 kap. 8 b §

Paragrafen 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. Se även avsnitt 5.5.

### 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 månaden efter redovisningsperioden (om den skattskyldiges omsättning exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret understiger 40 miljoner kronor, 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 en gemenskapsintern varuomsättning, dvs. försäljningstransaktionen, 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 §

Paragrafen innebär att för skattskyldiga som tillämpar kontantmetoden i 13 kap. 8 § för redovisning av den utgående skatten, skall den ingående skatten dras av för den redovisningsperiod under vilken betalning sker. Se även kommentaren till 8 §. I paragrafen har 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 paragraf till 19 och 22 §§ blir därmed överflödig.

### 13 kap. 18 a §

Paragrafen 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 motsvarande leverans av varor anses ske inom landet (se den föreslagna ändringen avseende 1 kap. 4 a §). Paragrafen uttrycker den reciprocitet mellan utgående och ingående skatt som föreskrivs i artikel 17.1 i det sjätte direktivet. Enligt 8 kap. 2 § 2 st. ML utgörs ingående skatt vid gemenskapsinterna förvärv av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

### Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Se kommentaren i avsnitt 6.

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

### 14 kap. 2 §

Enligt huvudregeln i paragrafens första stycke 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. Hänvisningen till 6 kap. 10 § bokföringslagen avser paragrafens nya lydelse enligt förslagen i prop. 2005/06:116. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 4.2.

### 17 kap. 2 §

Enligt paragrafens första stycke 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 högst 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 kronor. 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 kronor. 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 kronor. 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. Förslaget har kommenterats i avsnitt 4.4.

#### 17 kap. 24 §

Ändringarna i paragrafens *andra stycke* 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 paragrafens nya *andra stycke* 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 i paragrafen innebär att om avskrivningsunderlaget högst uppgår till 5 000 kronor, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget. Förslaget har kommenterats i avsnitt 4.5.

#### Ikraftträdanderegler

Se kommentaren i avsnitt 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)<sup>6</sup> 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 §<sup>7</sup>**

*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*

<sup>6</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>7</sup> 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 §<sup>8</sup>**

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-*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2003:1102.

3 §<sup>9</sup>

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.

<sup>9</sup> 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

Prop. 2005/06:174  
Bilaga 3

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, Sveriges Kommuner och Landsting, 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 Handelskammarförbundet, Svensk Handel, Näringslivets Regelnämnd, Svensk Industriförening, Företagarförbundet och Redovisningsrådet har inte svarat på remissen.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>10</sup> 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 §<sup>1112</sup>

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.

##### 8 §<sup>13</sup>

<sup>10</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2003:659.

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.

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 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 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 § 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.



## 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 §<sup>14</sup>**

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*

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2003:1102.

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

### 3 §<sup>15</sup>

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.

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 §.

### 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 närings-

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

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2003:1102.

verksamheten normalt understiger som utförs till fast pris.  
20 gånger det prisbasbelopp som  
gäller vid beskattningsårets  
utgång.

Prop. 2005/06:174  
Bilaga 4

## 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 börjar efter den 31 december 2006.

## LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2006-02-28

Närvarande: f.d. justitierådet Lars K Beckman, f.d. justitierådet Inger Nyström och regeringsrådet Lars Wennerström.

Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning

Enligt en lagrådsremiss den 9 februari 2006 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kansliråden Bo Lindén och Ulrika Hansson.

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 mars 2006

Närvarande: Statsministern Persson, statsråden Freivalds, Sahlin, Pagrotsky, Messing, Y. Johansson, Bodström, Sommestad, Karlsson, Nykvist, Andnor, Nuder, M. Johansson, Hallengren, Björklund, Holmberg, Jämtin, Österberg, Orback, Baylan

Föredragande: Statsrådet Nuder

---

Regeringen beslutar proposition 2005/06:174 Förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning