

**YTTRANDE**

2015-02-13

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm

**Skatteförenklingsutredningens betänkande Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, (SOU 2014:68) Fi2014/ 3383**

Bokföringsnämnden (BFN) har fått ovan nämnda betänkande på remiss.

BFN har granskat förslaget utifrån ett redovisningsperspektiv och avstår från att lämna synpunkter på de delar som ligger utanför nämndens ansvarsområde.

**Skatteregler för handelsbolag som upprättar förenklat årsbokslut**

Regeringen har i olika sammanhang uttryckt önskemål om förenklingar inom redovisningsområdet med syfte att minska den administrativa bördan för företagen. För att en förenkling inom redovisningsområdet ska leda till minskad administrativ börda för företaget krävs emellertid att skattereglerna överensstämmer med redovisningsreglerna. Det vill säga att samma värdering och periodisering får tillämpas både i redovisningen och vid inkomstbeskattningen. Den positiva effekten är att det redovisade resultatet kan ligga till grund för beskattningen utan att någon justering i deklarationen behöver göras.

Handelsbolag med endast fysiska personer som delägare får enligt 6 kap. 3 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut. Det finns emellertid ingen normgivning från Bokföringsnämnden som reglerar hur ett sådant bokslut ska upprättas. För att det ska vara meningsfullt att ta fram ett sådant regelverk krävs att det införs bestämmelser i inkomstskattelagen som gör det möjligt att lägga det förenklade årsbokslutet till grund för beskattningen.

Bokföringsnämnden har bl.a. i framställan till Skatteförenklingsutredningen den 4 november 2013 fört fram vikten av att införa regler i inkomstskattelagen som gör det möjligt att lägga ett förenklat årsbokslut till grund för beskattningen<sup>1</sup>. Bokföringsnämndens arbete med ett allmänt råd och tillhörande vägledning för handelsbolag som får upprätta förenklat årsbokslut kan

---

<sup>1</sup> Bokföringsnämndens förslag på ändringar i inkomstskattelagen Dnr 13-132, bifogas som bilaga.

påbörjas först efter att ändringar i inkomstskattelagen har beslutats. Betänkandet innehåller emellertid inte något förslag som möjliggör för delägaren att lägga ett förenklat årsbokslut till grund för beskattningen.

Det måste ses som otillfredsställande med regler i bokföringslagen som tillåter att handelsbolag får upprätta ett förenklat årsbokslut, men att en sådan förenkling inte är möjlig i praktiken pga. avsaknad av harmoniserade skatteregler. Bokföringsnämnden föreslår därför att motsvarande skatteregler, som införts för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut, införs för handelsbolag som får upprätta ett förenklat årsbokslut.

Förslaget medför ändringar i 14 kap. 2 §, 17 kap. 2 §, 17 kap. 4 a §, 17 kap. 24 §, 18 kap. 7 § och 18 kap. 13 § IL.

### **Skatteregler för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut**

#### *Varor i lager*

Bokföringsnämnden delar utredningens uppfattning att det kan vara både tidskrävande och administrativt betungande att värdera ett lager som består av många små komponenter. Det får därför anses medföra en väsentligt minskad administrativ börda för de företag som inte behöver göra en lagervärdering. Det nuvarande gränsbeloppet på 5 000 kr för att inte behöva ta upp lagret i balansräkningen kan upplevas som omotiverat låg.

Bokföringsnämnden tillstyrker därför att gränsbeloppet för varulager höjs till ett halvt prisbasbelopp på så sätt som utredningen föreslår.

#### *Beloppsgräns för värdeminskingsavdrag som motsvarar hela avskrivningsunderlaget*

Bokföringsnämnden delar utredningens uppfattning att beloppsgränsen för att göra värdeminskingsavdrag med hela avskrivningsunderlaget om avskrivningsunderlaget uppgår till 5 000 kr kan höjas avsevärt för att regeln ska ha effekt ur ett förenklingsperspektiv. Bokföringsnämnden delar vidare utredningens bedömning att ett halvt prisbasbelopp är en lämplig nivå på beloppsgränsen.

Bokföringsnämnden tillstyrker därför att beloppsgränsen för värdeminskingsavdrag för hela avskrivningsunderlaget för inventarier höjs på så sätt som utredningen föreslår.

#### *Inventarier av mindre värde*

Nuvarande beloppsgräns på ett halvt prisbasbelopp harmonierar med utredningens förslag om höjd beloppsgräns för värdeminskingsavdrag med hela avskrivningsunderlaget. Utredningen anser att beloppsgränsen för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde borde kunna höjas till ett helt prisbasbelopp. Bokföringsnämnden anser att det utifrån ett förenklingsperspektiv framstår som mindre lämpligt att ha olika gränsvärden i närliggande frågor.

Bokföringsnämnden avstyrker därför att beloppsgränsen för omedelbart avdrag ändras.

**Tillgångar och skulder i enskild näringsverksamhet***Terminer och optioner*

Utredningen föreslår att derivatinstrument, som terminer och optioner, som hänför sig till tillgångar eller skulder i näringsverksamheten ska räknas till näringsverksamheten.

Enligt nuvarande reglering redovisas inte finansiella instrument, med några få undantag, i enskild näringsverksamhet. Bokföringsnämnden konstaterar att om förslaget genomförs kommer det innebära en mer komplicerad redovisning för enskilda näringsidkare.

*Precisering av näringsverksamhetens skulder*

Bokföringsnämnden har inget att invända mot att det sker en ökad precisering av till vilket inkomstslag en skuld ska hänföras.

**Övrigt**

Utöver avsaknaden av ovan nämnda skatteregler för handelsbolag som upprättar förenklat årsbokslut saknar Bokföringsnämnden ett par förslag avseende ändringar av skattereglerna som skulle kunna medföra ytterligare förenklingar för företagen. Bokföringsnämnden har i ovan nämnda framställan även framfört andra förslag på förenklingar till Skatteförenklingsutredningen. Bokföringsnämndens framställan bifogas som bilaga till detta yttrande.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden vid sammanträde den 13 februari 2015.

Olle Stenman  
ordförande

Eva Sundberg  
föredragande

## **Bokföringsnämndens förslag på ändringar i skattelagstiftningen**

Av kommittédirektiv Förenklad beskattning för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag (Dir. 2012:116) framgår att utredningen ska utvärdera och försöka förenkla skattereglerna. Utredningen ska också överväga enstaka frågeställningar inom bokföring och redovisning som kan ha betydelse för beskattningen. Bokföringsnämnden har fått i uppdrag att redovisa vilka lagändringar inom skatteområdet som behövs för att förenklingar inom redovisningsområdet ska leda till minskad administrativ börda för företagen.

## **Förenklingar inom redovisningsområdet kopplade till krav på ändrade skatteregler**

Det finns ett tydligt krav på förenklingar inom redovisningsområdet. Ett nytt EU-direktiv antogs den 26 juni 2013. Syftet med det nya direktivet är att förenkla och att säkerställa att de administrativa bördorna står i proportion till dess nytta. Värdering av tillgångar samt periodisering av inkomster och utgifter är redovisningsfrågor som lyfts fram och som får anses särskilt viktiga ur ett förenklingsperspektiv.

En särskild utredare ska föreslå hur detta direktiv ska genomföras i svensk rätt (Genomförandet av EU-direktiv om årsredovisning och koncernredovisning Dir. 2012:126). I kommittédirektivet uttrycks att:

”Jämförbarhet mellan olika kategorier av företag tillmäts mindre betydelse än att redovisningsreglerna är anpassade till den verksamhet som bedrivs i de tillämplande företagen. Det är angeläget att de förenklingar som kan åstadkommas på detta sätt tas tillvara i lagstiftningsarbetet.”

För att en förenkling inom redovisningsområdet ska leda till minskad administrativ börda för företaget krävs att skattereglerna överensstämmer redovisningsreglerna. Det vill säga att samma värdering och periodisering ska tillämpas både i redovisningen och vid inkomstbeskattningen. Den positiva effekten är att det redovisade resultatet kan ligga till grund för beskattningen, och någon justering i deklarationen behöver inte göras.

Bokföringsnämnden har identifierat tre områden där det finns ett behov av ändringar i skattelagstiftningen. Det första området gäller översyn av gällande särregler för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. Det andra området gäller avsaknad av särregler i inkomstskattelagen för handelsbolag som får upprätta ett förenklat årsbokslut, dvs. handelsbolag med endast fysiska personer som delägare. Det tredje området avser värdering av anläggningstillgångar.

## 1. Översyn av gällande bestämmelser för förenklat årsbokslut

Den 1 januari 2007 infördes nya bestämmelser i inkomstskattelagen som gjorde det möjligt för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut att lägga ett sådant bokslut till grund för beskattningen utan några ytterligare justeringar i deklarationen (prop. 2005/06:174).

Utmärkande för ett förenklat årsbokslut är att det bygger på kontantprincipen, bl.a. genom att upplupna poster inte redovisas. Kontantprincipen tillämpas dock inte undantagslöst. Till exempel ska räntor periodiseras om den obetalda inkomsten eller utgiften sammanlagt överstiger 5 000 kr. Vidare gäller att varulager inte behöver tas upp i balansräkningen om det uppgår till högst 5 000 kr.

### *Varulager*

En varulagervärdering är i regel både komplicerad och tidskrävande. Det får därför anses medföra en väsentligt minskad administrativ börda för de företag som inte behöver göra en lagervärdering. Gränobeloppet 5 000 kr för att inte behöva ta upp lagret i balansräkningen kan upplevas som omotiverat låg. Särskilt mot bakgrund av att inventarieinköp under ett halvt prisbasbelopp inte behöver periodiseras, oavsett hur många inköp som gjorts under beskattningsåret.

Bokföringsnämnden anser därför att gränsvärdet för varulager bör höjas. Det är också lämpligt att värdet, på samma sätt som för inventarier, knyts till prisbasbeloppet. Ett riktmärke kan vara att lagertillgångarna inte behöver tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst ett prisbasbelopp. Förslaget föranleder ändring i 17 kap. 4 a § IL.

### *Räntor*

Den som upprättar ett förenklat årsbokslut ska inte redovisa upplupna intäkter och kostnader. Undantag gäller dock för obetalda ränteinkomster och ränteutgifter som sammanlagt överstiger 5 000 kr (14 kap. 2 § tredje stycket andra meningen IL). Undantaget för ränteinkomster och ränteutgifter kritiserades i det remitterade lagsförslaget av bl.a. Bokföringsnämnden och Skatteverket. Regeringen hade förståelse för denna kritik, men valde trots det med hänvisning till den pågående SamRob-utredningen att anta förslaget (prop. 2005/06:174 s. 16).

Den aktuella bestämmelsen träffar sannolikt endast ett mycket begränsat antal personer. Existensen av bestämmelsen innebär dock att informationen till de skattskyldiga kompliceras, eftersom den skattskyldige måste ta del av bestämmelserna oavsett om de är tillämpliga eller inte. Vidare kompliceras den praktiska användningen genom att bokslutsunderlagens omfattning ökas och kompliceras.

Bokföringsnämnden föreslår därför att den aktuella bestämmelsen utmönstras. Eventuella försök till att på felaktiga grunder försöka vinna skattefordelar genom lån till närstående företag bör kunna underkännas utifrån allmänna principer. Ett sådant försök torde också vara enkelt att upptäcka, eftersom det krävs förhållandevis stora summor i lån för att ge någon nämnvärd ekonomisk vinst.

#### *Kontantmetod för moms*

Vid mätningar av den administrativa bördan upplevs moms som särskilt besvärlig. Ett speciellt problem gäller för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut och som redovisar moms årligen enligt kontantmetoden (benämns av Skatteverket bokslutsmetoden). Enligt mervärdesskattelagen ska den som tillämpar bokslutsmetoden redovisa in- och utgående moms i den redovisningsperiod då betalning sker. Vid beskattningsårets utgång ska dock moms också redovisas på utgående kundfordringar och leverantörsskulder (13 kap. 8 och 18 §§ ML).

Ett företag som upprättar ett förenklat årsbokslut behöver av förenklingskäl inte redovisa kundfordringar och leverantörsskulder i registreringsordning. Dessa bokförs istället i bokslutsunderlag. En sådan förteckning (bokslutsunderlag) utgör samtidigt bokföring i registreringsordning och utgör verifikationer (BFNAR 2006:1 punkt 4.8).

Kundfordringar och leverantörsskulder behöver därför endast redovisas i det förenklade årsbokslutet. Genom att momsagstiftningen kräver att moms ska redovisas på utgående fordringar och skulder tvingas i princip den bokföringsskyldige i praktiken, trots denna förenkling i redovisningen, att använda konton för kundfordringar och leverantörsskulder i den löpande bokföringen.

Mot bakgrund av det merarbete och den komplexitet det innebär att använda konton för kundfordringar och leverantörsskulder i den löpande bokföringen är det vanligt med egna lösningar för att undvika detta. Sådana lösningar kan vara oförenliga med redovisningsreglerna. De kan också leda till att moms av misstag redovisas dubbelt eller i fel period. Ett typexempel är att den skattskyldige redovisar ingående moms i bokslutet år 1 på leverantörsskulder för att sedan redovisa moms på samma faktura en gång till vid betalningstillfället år 2. Ett annat typexempel är att moms inte redovisas på utgående fordringar och skulder vid beskattningsårets utgång utan i den redovisningsperiod då betalning sker (dvs. i praktiken tillämpas en strikt kontantprincip).

Enligt Bokföringsnämnden kan betydande förenklingar uppnås genom att det införs en möjlighet för företag som upprättar ett förenklat årsbokslut att välja en strikt kontantprincip. Positiva effekter uppnås inte bara genom att bestämmelserna blir lättare att förstå och tillämpa för de skattskyldiga. Andra effekter är att informationen förenklas och olika hjälpsystem som bokslutsunderlag blir enklare att förstå och använda. En strikt kontantprincip torde också vara förenlig med Mervärdesskattedirektivet, se artikel 66 första stycket b.

I den promemoria från Finansdepartementet som låg till grund för propositionen, Förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning, lämnades ett förslag till strikt kontantprincip. I det slutliga förslaget avfärdade regeringen detta bl.a. med hänvisning till att kundfordringar och leverantörsskulder skulle bokföras i det förenklade årsbokslutet och därför skulle det inte föranleda någon förenkling att inte bokföra moms på dessa (prop. 2005/06:174 s. 30-31).

Att bokföra moms på utgående fordringar och skulder i årsbokslutet är inte något större problem om kundfordringar och leverantörsskulder ändå ska bokföras. I det avseendet är regeringens synpunkt korrekt. Som tidigare nämnts är det emellertid främst vid den löpande bokföringen av betalningarna av fordringarna och skulderna i årsbokslutet som den nuvarande kontantmetoden föranleder problem. Risken för ofrivilliga fel är stor. Detta problem synes regeringen inte ha uppfattat. Som skäl att inte införa en strikt kontantmetod framför regeringen vidare att den förslagna metoden kan utnyttjas på otillbörligt sätt för skatteundandragande. Om det inte anses möjlighet att förhindra ett sådant skatteundandragande utifrån allmänna principer, kan det föreslagna regelverket kompletteras med enkla stoppregler. Till exempel kan skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten inträda om fordran är äldre än tre månader och betalning inte erlagts. En stoppregel kan också vara direkt riktad mot transaktioner med närstående.

Ett alternativ till en strikt kontantprincip som endast avser moms är att företag som upprättar ett förenklat årsbokslut inte heller behöver redovisa kundfordringar och leverantörsskulder i årsbokslutet. Mot bakgrund av att många enskilda näringsidkare visar underskott kan en sådan förändring av bestämmelserna sannolikt endast få marginella effekter på statens finanser.

Ett förenklat årsbokslut ska endast upprättas enligt god redovisningssed (6 kap. 6 § BFL), varför en strikt kontantprincip för dessa är möjlig utan ändringar i bokföringslagen.

Ett företag som upprättar årsbokslut ska upprätta det i enlighet med god redovisningssed och tillämpning av vissa särskilda angivna paragrafer i ÅRL. Däremot gäller inte kravet på rättvisande bild (6 kap. 4 § BFL hänvisar bl.a. till 2 kap. 2 § ÅRL om god redovisningssed, men inte till 2 kap. 3 § ÅRL om rättvisande bild).

## **2. Skatteregler för handelsbolag som upprättar förenklat årsbokslut**

Handelsbolag med endast fysiska personer som delägare får upprätta ett förenklat årsbokslut (6 kap. 3 § andra stycket BFL). Det finns emellertid ingen normgivning från Bokföringsnämnden som reglerar hur ett sådant bokslut ska upprättas. För att det ska vara meningsfullt att ta fram ett sådant regelverk krävs att det införs bestämmelser i inkomstlagen som möjliggör att redovisningen kan ligga till grund för beskattningen.

I förslaget till nya förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut framfördes det av remissinstanserna att reglerna även borde omfatta handelsbolag. Regeringen fann dock att det krävdes mer ingående övervägande än vad som varit möjligt inom ramen för det lagstiftningsarbetet. Vidare hänvisades till att frågan omfattades av det utredningsuppdrag som SamRob hade (prop. 2005/06:174 s. 16).

Bokföringsnämnden kan inte se vilka skattemässiga problem som skulle kunna uppkomma om även mindre handelsbolag med endast fysiska personer ges möjligheten att tillämpa samma regler för periodisering och värdering av tillgångar som enskilda näringsidkare. Eftersom periodisering och värdering görs i företaget (på bolagsnivå) blir resultateffekten per delägare mindre än vad den blir om delägarna istället hade valt att bedriva verksamheten som enskilda näringsidkare i enkelt bolag.

Bokföringsnämnden har i tidigare avsnitt föreslagit att bestämmelserna om periodisering av räntor över 5 000 kr ska utmönstras för enskilda näringsidkare. När det gäller handelsbolag kan det emellertid finnas skäl att diskutera behovet av sådana bestämmelser när det gäller transaktioner med närstående. Till exempel att obetalda räntor hänförliga till närstående ska periodiseras om de sammanlagt överstiger 5 000 kr.

Det måste ses som otillfredsställande med regler i bokföringslagen som tillåter att handelsbolag får upprätta ett förenklat årsbokslut, men att en sådan förenkling inte är möjlig i praktiken pga. avsaknad av harmoniserade skatteregler. Bokföringsnämnden föreslår därför att motsvarande förenklade skatteregler införs för handelsbolag som får upprätta ett förenklat årsbokslut.

Förslaget medför ändringar i 14 kap. 2 §, 17 kap. 2 §, 17 kap. 4 a §, 17 kap. 24 §, 18 kap. 7 § och 18 kap. 13 § IL.

### **3. Anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar**

Den 1 januari 2011 trädde nya regler i kraft avseende hur anläggningstillgångar ska värderas i företag som upprättar årsbokslut (SFS 2010:1514). Lagändringen i 6 kap. 4 § BFL innebär att ett företag som upprättar årsbokslut själv får avgöra om ”tillkommande utgifter” (indirekta kostnader, räntor eller andra utgifter) ska räknas in i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar. Bedömningen ska ske inom ramen för god redovisningssed och förutsätter att årsbokslutet i det enskilda fallet ger en korrekt bild av verksamheten (prop. 2009/10:235 s. 109).

I allmänmotiveringen till lagändringen anfördes följande (s. 75).

”Det kan dock ifrågasättas om det är nödvändigt att låta företag med typiskt sett ganska enkla ekonomiska förhållanden fullt ut tillämpa årsredovisningslagens ibland komplicerade



bestämmelser om hur anskaffningsvärdet på anläggningstillgångar fastställs. Det är många gånger förknippat med merarbete eller vissa svårigheter att fastställa storleken på de tillkommande utgifter som ska eller får räknas in i anskaffningsvärdet. Den ökade noggrannhet i redovisningen som uppnås genom bestämmelserna står ofta inte i proportion till de kostnader de medför. Dessa bestämmelser bör därför tas bort för sådana företag som upprättar årsbokslut. Det överlämnas därmed till företagen att avgöra om och hur de vill räkna in sådana utgifter och kostnader i anskaffningskostnaden, om årsbokslutet i det enskilda fallet ändå ger en korrekt bild av verksamheten och det är förenligt med god redovisningssed. Det bör dock av tilläggsupplysningarna framgå hur värdet har beräknats för de poster som tas upp som anläggningstillgångar i balansräkningen (se nedan).”

Som inledningsvis nämnts är det en förutsättning att den redovisningsmässiga värderingen överensstämmer med den skattemässiga för att en avsedd förenkling ska få någon effekt. Det innebär att den aktuella lagändringen inte leder till någon förenkling om skattelagstiftningen reglerar ett annat anskaffningsvärde.

Bokföringsnämnden arbetar för tillfället med nya K2-regler för företag som upprättar årsbokslut. Det är naturligt att i detta arbete försöka reglera vad som är god redovisningssed när det gäller tillkommande utgifter (i detta avseende utgifter enligt 4 kap. 3 § andra till femte stycket ÅRL) för anläggningstillgångar, för att den enskilda själv inte ska behöva göra någon närmare analys och bedömning i frågan. Bokföringsnämnden förslår därför att inkomstskattelagen anpassas till de nya redovisningsreglerna så att den nya normgivningen får avsedd effekt, dvs. att samma värdering ska gälla vid beskattningen som i redovisningen på samma sätt som tidigare gjorts för förenklat årsbokslut (se t.ex. 18 kap. 7 § andra stycket IL).

2013-11-04

Gunvor Pautsch

Kanslichef BFN