

18 Tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt

18.1 Allmänt

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa skatten i en skattedeklaration eller i självdeklarationen. Detta framgår av 10 kap. 9 och 31 §§ SBL. I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående momsen ska redovisas. Denna tidpunkt är knuten till när bokföringen ska ske enligt god redovisningssed. Skatteredovisningen ska således ske efter bokföringsmässiga grunder i enlighet med Bokföringslagens (1999:1078), BFL, regler.

Bokföringsskyldiga

Enligt BFL kan bokföring av andra affärshändelser än kontantbetalningar ske antingen löpande eller vid räkenskapsårets utgång. Enligt 5 kap. 2 § BFL ska bokföringen ske löpande för bokslutsföretag medan andra företag, liksom bokslutsföretag med ett mindre antal fakturor, får bokföra när betalning sker, dock senast vid räkenskapsårets slut. Som en följd av detta ska en bokföringsmässig redovisning av moms fullgöras enligt endera av två redovisningsmetoder, faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden.

Ej bokföringsskyldiga

En skattskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska redovisa den utgående respektive ingående momsen i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits. Detta framgår av 13 kap. 7 och 17 §§ ML.

Bokslutsföretag

I 1 kap. 2 § BFL delas de bokföringsskyldiga företagen in i bokslutsföretag och andra företag. Bokslutsföretag är företag som tillhör någon eller några av följande kategorier

- 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 denna lag,
- 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.

**Årsbokslut eller
årsredovisnings-
brytdag**

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder – som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag.

Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag, såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas i huvudboken normalt som interimsposter.

**Löpande år resp.
bokslut**

RSV har i en PM 1995-03-02, dnr 283-95/212, redogjort för sin uppfattning angående redovisning av moms under löpande år och i samband med årsbokslut. Sammanfattningsvis sägs följande.

Enligt BFL ska bokföringsskyldighetens inträde löpande under året göras beroende av när faktura eller motsvarande handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed.

I 4 § tredje punkten BFL finns bestämmelser som avser årsbokslut. Här anges att bokföringen inför bokslut, utöver tidigare bokförda poster, skall tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret.

Enligt ML skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller motsvarande handling.

I samband med årsbokslut skall den på kundfordringar och leverantörsskulder belöpande mervärdesskatten beaktas. Hit bör då även räknas sådana kundfordringar och leverantörs-

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 421

skulder där faktura föreligger senast på brytdagen under förutsättning att den underliggande affärshändelsen inträffat under det gamla räkenskapsåret. En förutsättning är vidare att bokföring sker i bokslutet med faktura som underlag. För sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura inte föreligger senast på brytdagen men affärshändelse inträffat på det gamla året skall bokföring göras med annat underlag än faktura. I sådana fall bör den härpå belöpande mervärdesskatten inte beaktas förrän in på det nya året.

Detta innebär att sådana tillhandahållanden där faktura saknas på brytdagen varken ska redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen för det gamla beskattningsåret. Detta gäller oavsett om faktura mottagits eller inte före den sista redovisningsdagen för det gamla årets sista redovisningsperiod. Denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr RSV:s skrivelse 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt bokslutsmetoden. Som exempel kan nämnas att om en leverans sker under augusti och säljaren har bokslut per den 31 augusti med brytdag den 15 september och faktura utfärdas i slutet av september, så ska denna leverans inte tas upp i bokslutet som en utestående fordran med moms. Utgående moms redovisas då inte i deklarationen för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

God redovisningssed

Enligt 13 kap. 6 respektive 16 §§ ML ska redovisning ske i den redovisningsperiod då omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Enligt 4 kap. 2 § BFL ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Av författningskommentaren till BFL framgår att vid bestämmandet av vad som utgör god redovisningssed måste fästas stor vikt vid uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen. I sista hand bestäms dock vad som utgör god redovisningssed av domstol med utgångspunkt från bokföringslagens och årsredovisningslagens regler.

Elektroniskt inkomna fakturor

I skrivelse 2003-10-23, dnr 9053-03/120, har RSV besvarat frågor om rätt tidpunkt för avdrag för ingående moms som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor. Frågorna har ställts mot bakgrund av exempel 5 i BFN:s vägledning om löpande bokföring. I exemplet beskrivs processen av elektroniska fakturor i tre olika steg. I steg ett registreras fakturorna i ett datakommunikationssystem. I steg två inläses fakturorna i ett fakturahanteringssystem där kontering och attestering sker. I steg tre sker överföring av

informationen till redovisningssystemet för att presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. För att det ska finnas tid för en normal attestrunda förekommer det att företag dröjer med överföringen till redovisningssystemet enligt steg tre. En sådan fördröjning torde normalt vara förenlig med god redovisningssed.

I skrivelsen anges att det är RSV:s uppfattning att avdrag för ingående moms kan medges först då fakturorna överförs till det tredje steget, dvs. blivit bokförda i redovisningssystemet.

**RR-domar:
Omperiodisering**

Frågan om god redovisningssed medför att fakturor under löpande år kan omperiodiseras till den månad en leverans utförts eller en tjänst tillhandahållits har varit föremål för process i RR. RR har i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående moms tidigast får ske (mål nr 1035, 3572, 3618-1997, RÅ 1999 ref. 16). RSV har i en skrivelse 1999-04-15, dnr 4105-99/110, ”Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt” kommenterat domarna.

RSV har gjort följande kommentar till domen när det gäller skattskyldiga som tillämpar en månadsredovisning. Kommentaren avser redovisning i perioder under löpande beskattningsår.

”Domen gäller frågan när en affärshändelse tidigast får redovisas enligt god redovisningssed och vad som följer därav beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Huvudprincipen efter domen är fortfarande att redovisningen av både utgående och ingående skatt ska ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Denna ordning är inte ifrågasatt. Regeringsrättens prövning gäller om en skattskyldig med hänvisning till den goda redovisningsseden kan göra avsteg från huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt.

Regeringsrätten godtar att en skattskyldig hänför fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Domen innebär inte något tvång för företagen att under löpande år hänföra fakturor till den månad då leveransen/tillhandahållandet skedde. Detta innebär att utöver den gängse metoden att bokföra efter huvudprincipen finns ytterligare en andra metod. Ingående skatt avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad får följaktligen enligt den andra metoden hänföras till den månad under vilken en leverans skett av en vara eller en tjänst har tillhandahållits. Detta gäller trots att fakturorna för inköpet inte inkommit till den skattskyldige förrän i den påföljande månaden.

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 423

RSV tolkar domen så att fakturor som avser leveranser/tillhandahållanden en viss redovisningsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan för leveransen/tillhandahållandet inkommit senast när enligt lag skattedeklarationen ska avges. Om deklarationen lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Regeringsrätten uppställer som särskild förutsättning för att fakturor ska få hänföras till en tidigare månad än då de mottas att systemet tillämpas konsekvent. Detta gäller under förutsättning att fakturan tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett.

RSV anser att en konsekvent tillämpning, såvitt nu är i fråga, innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Den konsekventa tillämpningen bör avse redovisningen av affärshändelserna enligt god redovisningssed. Det är således inte godtagbart att enbart hänföra fakturor avseende ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten, som avser leveranser i föregående månad, hänföras till den.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt i månaden efter den då leverans/tillhandahållande skett med motiveringen att faktureringen beträffande dessa affärshändelser skett då men hänfört ingående skatt till månaden för mottagna leveranser/tillhandahållanden föreligger enligt RSV:s mening inte en konsekvent tillämpning. Eftersom det är god redovisningssed att redovisa den utgående skatten i takt med faktureringen bör den tillämpningen av redovisningen godtas. Avdraget för ingående skatt bör emellertid i ifrågavarande fall inte medges i den tidigare redovisningsperioden utan i den följande.

I den goda redovisningsseden får också anses ingå ett väsentlighetskriterium. Det får tillämpas då det bestäms vad som är en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kan enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp m h t väsentlighetskriteriet.

Som framgår ovan godtar Regeringsrätten att fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad hänförs till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i den påföljande månaden. Enligt RSV:s uppfattning finns i detta avseende således inte något krav på att

exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande har upprättats.

RSV anser att kravet på en konsekvent tillämpning också innebär att en vald redovisningsprincip ska tillämpas på samma sätt över längre tid. Byte av redovisningsprincip utan särskilda skäl torde därför inte böra godtas vid redovisningen av mervärdesskatt.

Domen innebär beträffande en affärshändelse mellan oberoende parter att tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt kan komma att ske i olika redovisningsperioder. RSV finner att en följd av domen är att det således inte möter något hinder att köparen drar av ingående skatt i den första redovisningsperioden och säljaren redovisar den utgående skatten först i den följande redovisningsperioden eftersom det är tillåtet för parterna att tillämpa olika redovisningsprinciper. Som nämnts måste dock tillämpningen hos den skattskyldige var konsekvent.

RSV finner anledning att erinra om att i mervärdesskatte-lagen finns ett flertal specialregler, vilkas tillämpning inte påverkas av domen. Exempel på sådana specialregler är de som avser redovisning av tullräkningar samt inom byggbranschen förekommande a conton och förskott”.

Redovisningsmetoder

I samband med registreringen av skattskyldiga som ska redovisa skatten i skattedeklaration tilldelas SKV den redovisningsmetod som ska användas för moms. Vilken metod som ska tillämpas är beroende av hur bokföring i företaget ska ske enligt BFL. Sammanfattningsvis gäller följande:

Faktureringsmetoden tilldelas

- Bokslutsföretag enligt BFL och andra som löpande bokför fordringar och skulder. Bokslutsföretag med begränsad verksamhet kan dock tilldelas bokslutsmetoden (se nedan).

Bokslutsmetoden tilldelas

- Andra företag än bokslutsföretag, dvs. främst fysiska personer som har en nettoårsomsättning som normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp.
- Bokslutsföretag, som har rätt till kontantbokföring, dvs. om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Enligt RSV:s ställningstagande i informationsbladet ”Aktuell Redovisningsinformation” nr 78/01 kan presumeras att så är fallet för företag med begränsad verksamhet, dvs. i normalfallet vid omsättning upp till en miljon kronor.

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 425

- De som bokför fakturor i förteckningar och för vilka SKV beslutat enligt 13 kap. 8 § ML.

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa moms respektive rätten till avdrag eller återbetalning av moms inträder.

Faktureringsmetoden

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående momsen när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § ML). Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. (13 kap. 16 § och 19 kap. 12 § ML).

Bokslutsmetoden

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående momsen när betalning inflyter eller när en fordran diskonteras eller överläts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående momsen inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska moms tas med även på fordringar och skulder som bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

Samma metod för ut- och ingående moms

Av SKV tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående moms. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående moms enligt bokslutsmetoden och ingående moms enligt faktureringsmetoden.

Kreditnotor

Kreditnotor ska vid redovisningen av moms behandlas som vanliga fakturor, dvs. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående momsen göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförts efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditnota behandlas hos mottagaren, dvs. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående moms göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

Gemensamt för metoderna

Gemensamt för de båda redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen. Redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid förskotts- eller a contobetalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att moms som belöper på värdet av uttag ska redovisas i deklarationen för den period då uttaget sker. Vidare att redovisningsskyldighet för presentkort inträder först i samband med omsättningen av den vara eller tjänst som presentkortet avser.

Hyror

Vid uthyrning av lokaler eller varor är förskottsbetalning det normala. Vid bedömning av om fråga är om förskottsbetalning bör innehållet i avtalet vara vägledande. Betalning som sker före den avtalade hyresperiodens utgång bör således anses som förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att moms på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten, 13 kap. 6 § 3 p. och 16 § 2 p. ML. Om betalning inte erlagts under avtalad hyresperiod anses hyrestjänsten tillhandahållen och redovisningsskyldighet respektive avdragsrätt inträder vid den tidpunkt då hyresperioden gått ut, 13 kap. 6 § 1 p. och 16 § 1 p. ML. Skatten ska då för den som redovisar moms enligt faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

Refinansiering av fordringar

Det är vanligt att en säljare vid en kreditförsäljning refinansierar sina fordringar hos ett finansieringsföretag. Det sker vanligen genom försäljning (överlåtelse), diskontering eller belåning av kontrakt, fakturor eller växlar.

Diskontering och försäljning av t.ex. ett kontrakt innebär att säljaren har avhänt sig fordringen och inte har den kvar i sin bokföring. De betalningar som flyter in från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren. Redovisningsskyldighet inträder vid tillämpning av faktureringsmetoden när affärshandelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och momsen. Avdrag för diskonto får ej göras. Det är således säljarens kreditförsäljning som ska redovisas senast när fordran överläts. Överlåtelsen av fordran är däremot undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02.

En belåning av ett avbetalningskontrakt eller en faktura som endast innebär att kontraktet eller fakturan har lagts som säkerhet för ett lån utlöser inte redovisningsskyldighet. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringen. Säljaren får i stället vid redovisning enligt bokslutsmetoden grunda redovisningen under det löpande beskattningsåret på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

I följande fall gäller speciella regler

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 427

Speciella regler

I följande fall gäller speciella regler

- vid överlåtelse av en verksamhet (avsnitt 18.4.1),
- vid konkurs (avsnitt 18.4.2),
- vid byggnads- eller anläggningsverksamhet som avser fastighet (avsnitt 18.4.3),
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll (avsnitt 18.4.4),
- vid kundförlust (avsnitt 18.4.5),
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog (avsnitt 18.4.6),
- vid import (avsnitt 18.4.7),
- vid återbäring (avsnitt 18.4.8),
- för utländska företagare (avsnitt 18.4.9),
- vid nyttjande av personbil (avsnitt 24),
- vid EG-handel (avsnitt 10 och 11).

18.2 Faktureringsmetoden

Bokföringens uppläggnings

Faktureringsmetoden ska enligt huvudregeln tillämpas av den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning (reskontra) eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring.

Redovisning av utgående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå

- moms på kontantaffärer under perioden,
- moms på under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- moms på fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- moms på fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- moms på gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se föregående avsnitt 18.1.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av moms. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten för säljaren när avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller annan för redovisningen lämplig handling enligt god redovisningssed har bokförts eller bort bokföras, om inte kontantbetalning har mottagits dessförinnan.

För auktionsförrättaren inträder redovisningsskyldigheten då auktionsprotokoll eller dylikt har sänts eller hade bort sändas till uppdragsgivaren, om inte kontant betalning har mottagits dessförinnan.

Redovisning av ingående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantinköp under perioden,
- moms på förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,
- moms på obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut se avsnitt 18.1.

18.3 Bokslutsmetoden

Bokföringens uppläggnings

Bokslutsmetoden är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.

Efter ansökan

SKV kan i vissa fall efter ansökan medge att bokslutsmetoden får tillämpas vid redovisning av moms, trots att kontantmetoden inte får tillämpas vid bokföringen, 13 kap. 8 § ML.

Redovisning av utgående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- moms på under perioden betalda förskott eller a conton för

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 429

beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),

- moms hänförlig till en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- moms på värdet av gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om säljaren då har bokfört eller bort bokföra auktionsprotokoll eller dylikt.

För auktionsförrättaren inträder på samma sätt redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktionsprotokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren.

Redovisning av ingående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar på annat sätt under perioden,
- moms på förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,
- moms hänförlig till en inlöst eller omsatt växel,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Redovisning vid årets utgång

I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående moms hänförlig till fordringar samt ingående moms på skulder, se avsnitt 18.1.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av moms på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det finns annars risk för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt.

18.4 Specialregler

18.4.1 Överlåtelse av verksamhet

Varulager, inventarier m.m.

Enligt 3 kap. 25 § ML gäller att omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när de överläts till skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna (se avsnitt 37). Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Fordringar och skulder

Enligt 13 kap. 11 § ML ska den som överlåter verksamheten redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare. Detsamma gäller oredovisad ingående moms. Detta kan inte utläsas av ML, men av EG-domen C-408/98, *Abbey National* framgår att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående momsen inte blir en kostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet.

I samband med överlåtelse av verksamheten, som är den sista affärshändelsen, upprättar säljaren bokslut. Enligt BFL:s bestämmelser ska då fakturor avseende obetalda fordringar och skulder senast bokföras. Moms på sådana obetalda och ej tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan förekomma att fakturor avseende utgifter före överlåtelsen ankommer efter det att ett sådant bokslut upprättats. Även då föreligger avdragsrätt för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Om deklarationen för denna period avlämnats när fakturan ankommer kan avdrag yrkas genom rättelse.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § 2 st. ML. Detta kan inträffa i följande fall:

- Vid utgivande av bonus och liknande på grund av överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående moms med den moms som löper på krediteringen.
- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående moms även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående momsen minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskrivna fordran, blir skyldig att redovisa utgående moms om likvid flyter in.

18.4.2 Konkurs

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet, jfr 13 kap. 10 och 21 §§ ML.

När betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet blir boet inte redovisningsskyldigt. Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får bevakas i konkursen.

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 431

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder också i samband med konkursbeslutet för all ingående moms som hänför sig till förvärv som har gjorts före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående moms på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående moms på grund av prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden före konkursen.

Konkurs- förvaltararvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående moms på sitt arvode i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken arvodet ska bokföras enligt god redovisningssed, vilket anses vara när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. Förvaltaren äger dock inte rätt att lyfta arvodet ur konkursboet förrän tingsrättens beslut vunnit laga kraft. I många fall kan det förflyta lång tid mellan inlämnandet av arvodesframställningen och ett lagakraftvunnet beslut. För att undvika den likviditetspåfrestning som kan bli följden har det fr. o. m. 1 januari 2004 införts en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet som motsvarar den beräknade momsen redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursbo är inte bokföringsskyldigt enligt BFL. Enligt bestämmelsen i 13 kap. 17 § ML har boet därmed rätt att dra av ingående moms i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken en tjänst har tillhandahållits. En konkursförvaltares tjänst får anses vara tillhandahållen när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. I den mån boet har avdragsrätt för momsen på arvodet får avdraget således göras i deklarationen för den period under vilken förvaltaren lämnar in arvodesframställningen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.3 Byggnadsföretag

För byggnadsföretag gäller delvis särskilda regler för redovisning av moms. Bestämmelserna finns i 13 kap. 12, 13, 14 och 20 §§ ML.

För den som bedriver byggnadsrörelse i egen regi uppkommer skattskyldighet successivt för uttagna tjänster. Om de uttagna tjänsterna till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldighet senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad och har erhållit betalning i förskott eller a conto blir redovisningsskyldig för den utgående moms belöpande därpå senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Detta gäller under förutsättning att någon a conto-faktura med moms inte har utfärdats. Om så skett ska skatten redovisas i den period då betalning erhållits. Avdragsrätten för beställaren inträder tidigast när betalning av a contofakturan med moms skett.

Av RÅ 1999 ref. 31 framgår tidpunkten för redovisning av moms på bygg a conton då beställaren gått i konkurs, se avsnitt 19.6.2. samt 41.

Se närmare om reglerna för byggnadsföretag i avsnitt 19.

18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldighet enligt 13 kap. 9 § ML när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Avdrags- eller återbetalningsrätten för köparen inträder enligt 13 kap. 19 § ML under den redovisningsperiod då faktura har mottagits. Detta gäller oavsett redovisningsmetod.

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (1992:830) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur moms ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 12.7.

18.4.5 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får den utgående momsen minskas med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska ändringen göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Detta innebär att avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats.

Av 13 kap. 25 § ML framgår vidare att en ändring som avser en kundförlust som uppkommer efter att den skattskyldige försatts i konkurs ska göras av konkursgäldenären och alltid redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 433

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 12.6 och om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.6 Avverkningsrätt till skog

Vid en upplåtelse av en avverkningsrätt till skog där betalning enligt avtal ska erläggas under mer än ett år, inträder skattskyldighet enligt 1 kap. 4 § ML och därmed även redovisningsskyldighet allt eftersom betalning tas emot (jfr 21 kap. 2 § IL). Inbetalning till skogskonto medför däremot inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.

Vid förvärv av en avverkningsrätt får i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML avdrag för ingående moms enligt 13 kap. 22 § ML göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden.

18.4.7 Import

Enligt 13 kap. 16 § 1 p. ML ska ingående moms dras av för den redovisningsperiod under vilken den som för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört importen. Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms som tas ut vid import inträder enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören. Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får avdraget göras i den period som en mottagen tullräkning har betalats eller bokslutsperioden när en före bokslutstidpunkten mottagen tullräkning tagits med som skuld i bokslutet.

RR har i RÅ 1993 ref. 95 (tre olika mål), vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg. Rättsfallen visar också att den särskilda regleringen i ML avseende tidpunkten för rätten till avdrag eller återbetalning av importmoms tar över de vanliga reglerna för avdragsrättens inträde även i samband med bokslut.

Kontantimportör Kredithavare

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. moms) och avgift som kan belöpa på varan ska betalas innan den utlämnas. Det finns emellertid en möjlighet att efter registrering hos Tullverket få förfoga över godset redan innan betalning skett. Den som är registrerad får således kredit under en viss tid och kallas därför kredithavare (innefattar även den som är registrerad som s.k. hemtagare). Den som inte är registrerad som kredithavare kallas kontantimportör. En kontantimportör som betalar i

anslutning till att varan anmäls till förtullning erhåller ett tullkvitto som bevis på betalningen (dvs. i princip ett kassakvitto). Kontantimportören som inte betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning får i stället en tullräkning utfärdad av Tullverket. En kredithavare erhåller däremot alltid en tullräkning utfärdad av Tullverket.

Avdragsrätten för importmoms upptagen i tullkvitto inträder enligt ML:s allmänna regler när betalning sker (s.k. kontantaffär).

Speditörsfaktura

Den importmoms en speditör tar upp i sin faktura utgör enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande. Avgörande för avdragsrättens inträde för importören (köparen) vad gäller importmomsen är när speditören mottagit tullräkningen. För den av speditören debiterade moms för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund (tidigare Speditörsförbundet) godkänner SKV tills vidare att speditören som alternativ till att bifoga en kopia av tullräkningen i stället i speditörsfakturan får ange det datum från vilket rätt till avdrag inträder för i fakturan upptagen importmoms. I fakturan anges då: "Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen importmoms inträder tidigast 200X-00-00". Transportindustriförbundet tar årligen fram tabeller för fastställande av tidpunkten för avdragsrättens inträde för importmomsen. I tabellerna tas hänsyn till att avdragsrätt inträder först när tullräkningen mottagits av importören.

Avdragsrätt vid importörs konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående moms som hänför sig till import.

Som framhållits ovan inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när tullräkningen mottagits.

Konkurrens kan uppstå mellan dessa två bestämmelser om importen skett före konkursutbrottet och tullräkningen mottas efter konkursutbrottet. Problematiken kan belysas med följande exempel:

Exempel

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försätts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget

... inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt, **Avsnitt 18** 435

när skattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

SKV anser att redovisning ska ske hos importören (gäldenären) i enlighet med 13 kap. 21 § ML, men att avdragsrätt i enlighet med 13 kap. 23 § ML inträder först när tullräkning mottagits. Affärs-händelsen har inträffat före konkursen. Tullverkets fordran är på gäldenären och inte på konkursboet. När tullräkningen mottagits får således en justering göras av den redovisningsperiod i vilken importören försattes i konkurs (dvs. 1–10 maj).

18.4.8 Återbäring

Förhandsbesked

I ett förhandsbesked (RSV Im 1974:33) har frågan om tidpunkten för avdrag för återbäring avgjorts. Återbäring kan inte anses ha utgivits förrän den faktiskt har utbetalats eller i räkenskaperna tillgodoförts en viss mottagare. Även med tillämpning av nuvarande bestämmelser föreligger inte – oavsett redovisningsmetod – rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

18.4.9 Utländska företagare

Enligt 23 kap. 4 § SBL kan utländska företagare, i vissa fall, ombudsregistreras till moms. Denna registrering sker hos SKV i Stockholm. Se närmare om reglerna för utländska företagare i avsnitt 40.

Utländska företagare är inte bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, vilket medför att reglerna i 13 kap. 7 och 17 §§ ML ska tillämpas. Detta innebär att utländska företagare ska redovisa utgående respektive ingående moms i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits.

