

36 Bokföring av moms m.m.

36.1 Allmänt

I detta avsnitt redogörs för redovisning och bokföring av moms. Vidare beskrivs vissa konsekvenser för inkomsttaxeringen.

Bestämmelserna om redovisning av moms i skattedeklaration finns i 10 kap. 9–11 och 32 §§ SBL samt i 13 kap. 6–15 a §§ ML vad avser utgående moms samt i 13 kap. 16–23 a §§ ML avseende ingående moms. I vissa fall gäller särskilda regler såsom för förskotts- eller a conto-betalning; 13 kap. 6 och 20 §§ ML, för tullräkning i 13 kap. 23 § ML samt för redovisning av jämkning av ingående moms i 8 a kap. ML. Avseende tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt se MOMSHL 2004 avsnitt 18.

**Bokföringslagen
och god redovis-
ningssed**

Kopplingen i ML till god redovisningssed innebär att moms enligt huvudregeln får redovisas enligt bokslutsmetoden endast då kontantmetoden är tillåten enligt BFL och god redovisningssed. I andra fall ska moms redovisas enligt faktureringsmetoden. I 5 kap. 2 § 3 och 4 st. BFL regleras i vilka situationer det är tillåtet att dröja med att bokföra affärshändelser till betalning sker, dvs. när kontantmetoden i redovisningen är tillåten. I 3 st. anges att andra företag än bokslutsföretag får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, under förutsättning att det är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga obetalda fordringar och skulder bokföras. I 4 st. sägs vidare att också bokslutsföretag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp, får använda sig av kontantmetoden. Med bokslutsföretag avses sådana företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Dit räknas bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och företag, exempelvis enskilda näringsidkare och jordbrukare, i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp.

**Allmänna råd,
BFNAR 2001:2**

I det allmänna rådet om löpande bokföring anges att vad som anses utgöra ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och att fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp, får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. I vägledningen till det all-

männan rådet anges vidare: ”När dessa kriterier kan anses vara för handen får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet sett över en längre tidsperiod. Beloppsgränsen ska ses i relation till verksamhetens omfattning”.

Byte av redovisningsmetod bestäms således av innehållet i god redovisningssed och innebär att val av metod är kopplad till den metod som använts i bokföringen.

Skattekontot

I BFN U 97:2 behandlas konsekvenser för bokföringen med anledning av införandet av skattekontot. För bokföringsskyldiga juridiska personer som är skattesubjekt ska det av räkenskaperna framgå vilka transaktioner som påverkat skattekontot och om det finns en fordran eller skuld i förhållande till SKV. I bokföringen kan detta visas genom ett avräkningskonto (konto 1630 i BAS-kontoplanen). Ett sådant avräkningskonto ska alltid stämma överens med skattekontot hos SKV. För fysiska personer (enskilda näringsidkare) omfattar skattekontot både privata och rörelserelaterade poster. I bokföringen däremot ska endast tas med poster som är relaterade till verksamheten (konto 2012 i BAS-kontoplanen). I princip saknas därför förutsättningar för att uppnå överensstämmelse mellan saldot på skattekontot och bokföringen för näringsverksamheten.

Kontoplaner

BAS-kontoplanen, som uppdateras årligen, har ett omfattande kontosystem för bokföring och redovisning av moms. I kontogrupp 26 finns den kontouppbyggnad som behövs för en korrekt momsredovisning.

Alla på marknaden förekommande bokföringsprogram bygger på BAS-kontoplanen och har en uppbyggnad som med utgångspunkt i grundbokföringen leder fram till en momsrapport som underlag för skattedeklarationen.

Det står dock den skattskyldige fritt att välja andra kontolösningar för att uppfylla kraven på en korrekt momsredovisning.

Verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Momsen ska i normalfallet bokföras så att den inte påverkar resultatet. Av 16 kap. 16 § IL framgår nämligen den grundläggande bestämmelsen att ingående moms som är avdragsgill i momsredovisningen inte utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Motsvarande bestämmelse om utgående moms återfinns i 15 kap. 6 § IL. I bokföringen uppnås detta genom att utgående moms och avdragsgill ingående moms samlas upp på ett eller flera moms-konton. Vid redovisningsperiodens slut förs saldot på respektive konto för utgående och ingående moms över till ett redovisningskonto. Saldot på detta konto motsvarar det belopp som ska betalas till eller återfås från statsverket. Följden härav blir alltså att inkomster och utgifter bokförs exkl. moms på intäkt- och kostnads-konton. Dock gäller enligt 15 kap. 6 § IL att om momsen ändå har

räknats med vid inkomstredovisningen, anses momsen, om den betalats till staten, som en sådan speciell skatt för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen.

Verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska däremot bokföra den moms som belöper på förvärven för verksamheten som en kostnad eller i förekommande fall föra den till ett avskrivningsunderlag. Momsen kommer därigenom att påverka inkomsttaxeringen. Utgående moms förekommer av förklarliga skäl inte i dessa fall.

Blandad verksamhet – förskott och a conton

Vid blandad verksamhet bör bokföringen ske så att endast avdragsgill moms bokförs på momskonton. Moms på förskotts- och a conto-fakturer är avdragsgill först i samband med betalning av fakturan. Moms på sådana fakturer bör därför bokföras på konto 2618 (vilande utgående moms) i BAS-kontoplanen till dess betalning skett.

Konton

I bokföringen används normalt tre momskonton nämligen konto för Utgående moms, konto för Ingående moms samt konto för Momsredovisning. Vid bokslutsmetoden kan ytterligare konton förekomma i syfte att särskilja moms på fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång. Olika skattesatser, EG-handel och VMB gör att floran av momskonton har utökats ytterligare.

36.2 Underlag för bokföringen

Verifikation

Med verifikation avses uppgifter som dokumenterar förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet. Uppgifterna kan vara lagrade i olika former, exempelvis på papper eller elektroniskt. Det är emellertid inte själva informationsbäraren utan de lagrade uppgifterna som utgör verifikationen.

Av 5 kap. 6 § BFL framgår att det ska finnas en verifikation för varje affärshändelse. Verifikationen ska, enligt 5 kap. 7 § BFL, innefatta uppgift om:

- när den har sammanställts,
- när affärshändelsen har inträffat,
- vad denna avser,
- vilket belopp det gäller, och
- vilken motpart den berör.

Vidare ska det i verifikationen ingå ett verifikationsnummer eller annat identifikationsstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas.

Av 5 kap. 8 § BFL framgår att uppgifter får utelämnas om det är förenat med svårigheter att låta uppgifterna ingå i verifikationen och att utelämnandet är förenligt med god redovisningssed. De fall som i första hand kan rymmas under bestämmelsen är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister eller en kassarapport, dvs. i den situationen där ett företag gör ett stort antal kontantaffärer som rör mindre belopp och där kundkretsen är anonym.

Mottagen uppgift

Ett företag är skyldigt att använda en mottagen uppgift som verifikation. För företaget torde det dessutom vara mest naturligt att använda en mottagen uppgift som verifikation. Det sammanhänger med reglerna i ML där uppgifterna ska tjäna som underlag för redovisning av säljarens och köparens moms. Rutiner som innebär att företaget självt upprättar verifikationer över inköp av momspliktiga varor och tjänster kan vanligtvis inte förenas med ML:s bestämmelser.

Av 7 kap. 1 § BFL framgår vidare att dokument, mikroskrift eller maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget.

Faktura

I 11 kap. 8 § ML ställs särskilda krav på vilka uppgifter som en faktura ska innehålla. Kraven gäller oavsett i vilken form, på papper eller elektroniskt, uppgifterna presenteras. Följande uppgifter ska framgå av fakturan.

1. datum för utfärdande,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till moms under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till moms under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan a conto-betalning som avses i 11 kap. 3 § ML erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,

8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det momsbelopp som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4, 4 a, 4 b, eller 5 p. ML är skyldig att betala moms, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala moms,
12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till
 - a) dessa bestämmelser,
 - b) artikel 26 respektive 26 a i sjätte direktivet, eller
 - c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

Förenklad faktura

Det är inte ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp ska innehålla alla de ovan uppräknade uppgifterna. I 11 kap. 9 § ML har därför, i enlighet med artikel 22.9 i sjätte direktivet, införts bestämmelser om förenklad fakturering. En förutsättning för att tillämpa förenklad fakturering är att

1. fakturan är på ett mindre belopp, eller
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML.

Vad som avses med mindre belopp och handelsbruk förklaras närmare i MOMSHL 2004, avsnitt 17.4.2.

Den förenklade fakturan ska innehålla följande uppgifter.

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits, och
4. den moms som ska betalas eller uppgifter som rör det möjligt att beräkna denna.

Kreditnota

Om säljaren lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. (kassarabatter) eller 3 p. ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § 2 st. ML inte föreligger, ska han utfärda en kreditnota. En kreditnota ska innehålla uppgift om

- det ursprungliga beloppet,
- prisnedsättningen,
- den ursprungliga momsen,
- ändringen av skatten, och
- hänvisning till den ursprungliga fakturan.

För det fall köparen är skyldig att betala moms (omvänd skattskyldighet) ska även detta framgå av kreditnotan vid en ändring av den ursprungliga fakturan.

Se även MOMSHL 2004, avsnitt 17 Fakturering.

Arkivering och plats för förvaring

Enligt huvudregeln i 7 kap. 2 § BFL ska dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förvaras i Sverige, i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

I 7 kap. 3 a § BFL har införts en bestämmelse som ger möjlighet att förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land. Bestämmelsen omfattar all räkenskapsinformation. Det innebär att såväl fakturor som andra verifikationer och annan räkenskapsinformation kan bevaras på maskinläsbara medier som förvaras i sådana länder, så länge som vissa förutsättningar är uppfyllda. Det bör uppmärksammas att bestämmelsen endast omfattar maskinläsbara medier, maskinutrustning och system. Det innebär att räkenskapsinformation som bevaras på annat sätt (dokument och mikroskrift) inte omfattas av bestämmelsen om förvaring utanför Sverige.

Följande förutsättningar gäller för förvaring i annat EU-land.

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats ska anmälas till SKV,

2. företaget ska på begäran av SKV eller Tullverket medge omedelbar åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden,
3. företaget ska genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form eller i mikroskrift

Bestämmelsen gäller även vid förvaring i ett land utanför EU med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidig bistånd med en räckvidd som är likartad med de som föreskrivs i

- rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruk och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt,
- rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsområde, och
- rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete ifråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.

SKV har i skrivelse 2004-02-24, dnr 130-205830-04/113 angett att de länder som avses förutom de inom EU är Island, Norge och Polen.

Därutöver finns i 7 kap. 4 § BFL en möjlighet för SKV, om det finns särskilda skäl, tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands även om förutsättningarna enligt 7 kap. 3 a § BFL inte föreligger.

36.3 Bokföring på olika momskonton

36.3.1 Faktureringsmetoden

Vid faktureringsmetoden sker löpande eller periodisk bokföring av fakturor. Detta kan sammanfattas på följande sätt

Ingående moms	
Ingående moms som är avdragsgill i momsredovisningen.	Ingående moms på kreditnotor från leverantörer.
Utgående moms	
Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster.	All utgående moms.
Momsredovisning	
Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående moms.	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms.
Till statsverket inbetald moms.	Från statsverket återbetald moms.
Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.	Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.

Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela krontal. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

36.3.2 Bokslutsmetoden

Vid bokslutsmetoden bokförs under löpande räkenskapsår endast kontanta in- och utbetalningar. Först vid räkenskapsårets utgång bokförs obetalda fakturor. Exempelen nedan avser bokföring under löpande räkenskapsår.

Ingående moms	
Avdragsgill ingående moms som är betald och som inte har redovisats tidigare.	Ingående moms på kreditnotor från leverantörer om momsbeloppet på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.
Utgående moms	
Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster förutsatt att momsen på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.	All utgående moms som erhållits och som inte har redovisats tidigare.

Momsredovisning	
Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående moms.	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms.
Till statsverket inbetald moms.	Från statsverket återbetald moms.
Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.	Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.

Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela kronor. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

För att undvika dubbelbokföring av moms på fakturor som vid räkenskapsårets utgång är obetalda, kan sådana fakturor lämpligen åsättas texten ”MOMS REDOVISAD”. Momsen bokförs därefter på kontona för utgående moms respektive ingående moms. När betalning av en sådan faktura sker, ska bokföring göras så att redovisningen av moms inte påverkas. I fråga om skulder ska därför hela det betalda beloppet inklusive moms debiteras Leverantörens konto. Är det fråga om betalning från kunder ska hela det inbetalda beloppet inklusive moms krediteras Kunders konto.

36.4 Utländsk valuta

36.4.1 Omräkning av utländsk valuta

SKR eller EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 1 st.
ML

Om ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta, ska momsbeloppet anges i båda valutorna i fakturan. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkningen av valutan anges i fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Om fakturering sker i nära anslutning till leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället. Säljare och köpare kommer således att redovisa samma momsbelopp. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 3 st.
ML

För svenska företag är det endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Ett företag som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, behöver bara ange momsen i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

Ej SKR eller EUR som redovisningsvaluta

Ett företag som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, och som fakturerar i annan valuta än svenska kronor, ska ange momsbeloppet även i svenska kronor. Momsbeloppet ska

**11 kap. 11 § 2 st.
ML**

beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

**Omräkning vid
mottagande av
faktura i EUR**

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen användas i stället. Fakturadagen kan t.ex. tillämpas vid successiva tillhandahållanden, då det i dessa fall inte finns någon specifik leveransdag.

**Omräkningskurs/
senaste registre-
rade säljkurs**

I ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid omräkning. Enligt SKV:s uppfattning torde företagen kunna använda sig av de valutakurser som dagligen publiceras av banker m.fl. Detta stämmer också överens med vad som anges i artikel 11 C.2 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkursen som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. I Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar. Se även RÅ 2003 ref. 102.

**Redovisning i
deklaration**

De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattedeklaration och KVR) ska vara uttryckta i svenska kronor. Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om momsen till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika momsbelopp.

På SKV:s webbplats och i SKV-NYTT publiceras löpande omräkningskurser för företag som redovisar i euro.

**Fakturor i euro
från svenska
företag**

RSV har i skrivelse 2002-02-19, dnr 1681-02/100, ”Fakturor i euro från svenska företag” tagit upp frågan om vad gäller när företag får fakturor från leverantörer där fakturabeloppet endast är angivna i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta.

Kan det i sådant fall krävas av det köpande företaget att det ska undersöka vilken redovisningsvaluta leverantören har, dvs. kontrollera om fakturan är formellt korrekt? Enligt SKV:s uppfattning bör företaget normalt kunna utgå från att fakturan är korrekt, dvs.

att leverantören har euro som redovisningsvaluta. Någon egentlig undersökningsplikt vilken redovisningsvaluta leverantören har kan inte åläggas det köpande företaget. Förhållandena kan dock vara sådana att företaget har kännedom om, eller har befogad anledning att tro, att leverantören inte har euro som redovisningsvaluta. I sådana fall bör företaget vidta viss kontroll av om den mottagna fakturan är korrekt. En sådan kontroll kan lämpligen ske första gången företaget får en sådan faktura. En enkel åtgärd som företaget kan göra är att kontakta leverantören och höra efter vilken redovisningsvaluta leverantören tillämpar. En annan möjlighet är att kontakta PRV eller SKV för att den vägen få upplysning.

I det fall företaget konstaterar att fakturan är fel, dvs. att moms i svenska kronor skulle ha angetts, bör företaget begära att leverantören upprättar en ny korrekt faktura. I den löpande bokföringen kan dock företaget inte underlåta att bokföra den först erhållna fakturan då den utgör underlag för förvärv av varor eller tjänster. Om företaget får en ny rättad faktura med momsbeloppet i svenska kronor ska denna faktura inte bokföras som en ny affärshändelse utan som en korrigering till den tidigare bokförda fakturan.

Vad ska SKV göra om det vid granskning hos köparen har framkommit att leverantören inte har euro som redovisningsvaluta? Enligt SKV:s uppfattning kan ett företag inte generellt vägras avdrag för ingående moms på den grunden att momsbeloppet på fakturan endast är angivet i euro. Avdraget bör godtas om momsbeloppet storleksmässigt ligger nära ett på ett korrekt sätt angivet momsbelopp i svenska kronor. SKV bör dessutom uppmana leverantören att ändra sina faktureringsrutiner så att de överensstämmer med ML:s bestämmelser.

36.4.2 Omräkning av utländsk valuta vid GIF

Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

På SKV:s webbplats och i SKV-NYTT publiceras löpande de månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

36.5 EG-handeln och bokföringen

36.5.1 Allmänt

Reglerna avseende EG-moms ställer krav på ökat uppgiftslämnande både i skattedeklarationen, självdeklarationen och i kvartalsredovisningen. Detta medför ökade krav på företagens bokföring. I BAS-kontoplanen ges förutom obligatoriska redovisningskonton ett antal underkonton bl.a. avsedda för bokföring av EG-handel. Uppläggningsen av momsredovisningen blir emellertid beroende av förutsättningarna i det enskilda fallet. Här inverkar förhållanden som företagets storlek, branschtillhörighet, komplexiteten i momsredovisningen, förekomsten av utvecklade ADB-system m.m.

36.5.2 Gemenskapsinterna förvärv – GIF

Skattskyldighetens inträde

Gemenskapsinterna förvärv – förvärv av varor – skiljer sig från andra transaktioner bl.a. genom att för dessa finns särbestämmelser i 1 kap. 4 a § ML om skattskyldighetens inträde. Skattskyldigheten inträder den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om faktura har utfärdats innan dess, inträder skattskyldigheten i stället vid utfärdandet av fakturan. Beträffande redovisningsskyldigheten gäller däremot ML:s allmänna regler dvs. redovisningsskyldigheten inträder när förvärvet bokförts eller enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Se vidare MOMSHL 2004 avsnitt 17.

Regeln om skattskyldighet per den 15:e får uppfattas som en uppsamlingsregel för leveranser som ännu inte fakturerats. Regeln har inte någon omedelbar anknytning till god redovisningssed utan är en självständig regel i ML.

Följande situationer kan typiskt sett uppkomma då leverans skett under månad 1. Fakturan kan förutsättas ankomma till köparen några dagar efter utställandet.

1. Fakturan ställs ut under leveransmånaden.

Fakturan ska bokföras på leveransmånaden om den ankommer under den.

Momsen redovisas då fakturan bokförs.

2. Fakturan dateras i månad 2 men före eller senast den 15:e i månad 2. Fakturan bokförs under månad 2

Momsen redovisas då fakturan bokförs.

3. Faktura mottas efter den 15:e men före den 31:a i månad 2.

Momsen redovisas då fakturan bokförs.

Bokföring av GIF

Vid gemenskapsinterna förvärv ska förvärvaren själv räkna ut den utgående momsen, ofta baserat på ett beskattningsunderlag som räknats om från utländsk till svensk valuta. Det bör mot den bakgrunden få anses acceptabelt att bokföring av förvärvsskatten sker vid ett tillfälle per månad. Se MOMSHL 2004 avsnitt 10.6.4.1–10.6.4.3.

Beträffande omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF, se avsnitt 36.4.2.

36.6 Redovisningsfrågor – VMB**Tre system**

Den som redovisar moms både enligt de allmänna bestämmelserna i ML och enligt bestämmelserna om VMB, måste enligt bestämmelserna i 9 a kap. 15 § ML ha sin bokföring upplagd så att de olika transaktionerna kan särskiljas. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare kan komma att tillämpa tre olika system i sin redovisning av moms. Ett system för ML:s allmänna regler, ett för normal VMB och ett för förenklad VMB. Detta innebär att en återförsäljare därför kan vara skyldig att ha en mer omfattande eller mer detaljerad bokföring än vad bokföringslagen och god redovisningssed föranleder. Jfr MOMSHL 2004 avsnitt 34.

36.6.1 Normal VMB

Beskattningsunderlaget vid normal VMB har sin grund i vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta innebär att varan måste kunna identifieras till såväl inköpspris som försäljningspris. För varor som till skillnad mot exempelvis bilar saknar registreringsnummer eller inte kan särskiljas genom sin unika karaktär, måste en märkning göras på annat sätt.

Exempel 1

	Inköp	Försäljning	Vinstmarginal	Besk. und.	Utg. moms
Vara A	10 000	40 000	30 000	24 000	6 000
Vara B	20 000	20 000	0	0	0
Vara C	30 000	50 000	20 000	16 000	4 000
Vara D	40 000	30 000	0	0	0

För varorna B och D uppkommer ingen vinstmarginal. Följaktligen ska ingen moms redovisas för dessa försäljningar. Den negativa marginalen för vara D får inte påverka momsredovisningen.

Exempel 2

Bokföring av inköp och försäljning av en begagnad vara.

Varan har köpts under period 1 för 10 000 kr från en allmännyttig ideell förening. Varan säljs period 2 för 20 000 kr till en privatperson. Betalning sker i båda fallen över postgiro.

Konto	Debet	Kredit
Inköp av VMB-varor, normal metod	10 000	
Postgiro		10 000
Försäljning av VMB-varor, normal metod		20 000
Postgiro	20 000	
Inköp av VMB-varor, normal metod		10 000
Sålda VMB-varors kostnad, normal metod	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod, omföringskonto	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod	2 000	10 000
Utgående moms		2 000

Momsbeloppet 2 000 kronor ska inte ingå i resultatet. Periodens intäkter måste således minskas med beloppet.

36.6.2 Förenklad VMB

Förenklad VMB innebär att vinstmarginalen utgörs av den sammanlagda vinstmarginalen för sålda och köpta varor under en redovisningsperiod. Underskott får överföras till följande redovisningsperiod. Det föreligger inte någon begränsning av rätten att rulla underskott framåt i tiden.

Exempel 1

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	10 000	40 000
Vecka 2	20 000	50 000
Vecka 3	30 000	60 000
Vecka 4	35 000	5 000

Periodens vinstmarginal uppgår till 60 000 kronor (155 000–95 000). Momsen beräknas till 12 000 kronor (20 % beräknat på 60 000).

Exempel 2

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	40 000	10 000
Vecka 2	30 000	40 000
Vecka 3	60 000	30 000
Vecka 4	100 000	70 000

Periodens marginal uppgår till – 80 000 kr (150 000–230 000).

Någon moms ska därför inte erläggas för perioden. Underskottet får överföras till följande period men får däremot inte avräknas mot vinstmarginal som redovisas enligt normal VMB eller mot moms som redovisas enligt de allmänna reglerna.

Exempel 3

Bokföring av inköp och försäljning av diverse begagnade böcker.

Ett parti böcker köps in under period 1 för sammanlagt 10 000 kronor.

Under perioden säljs ur partiet ett antal böcker i klump för sammanlagt 8 000 kronor.

Under period 2 köps ett nytt parti begagnade böcker för sammanlagt 5 000 kronor. Periodens försäljning av böcker uppgår till 7 500 kronor. Inga andra affärshändelser har inträffat under de båda perioderna.

Period 1

Konto	Debet	Kredit
Kassa	8 000	10 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	10 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		8 000
Inköpsöverskott, förenklad metod		2 000
Negativ vinstmarginal, förenklad metod	2 000	

Period 2

Konto	Debet	Kredit
Kassa	7 500	5 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	5 000	
	2 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		7 500
Positiv vinstmarginal, förenklad metod, omföringskonto	500	
Positiv vinstmarginal, förenklad metod	100	500
Utgående moms		100

Saldot på konto Negativ vinstmarginal, förenklad metod, från period 1, 2 000 kr, rullas vidare till konto Inköp av VMB-varor, förenklad metod, period 2. Momsbeloppet 100 kr ska inte inräknas i resultatet. Periodens intäkt måste följaktligen minska med beloppet.

Valfrihet

Enligt 9 a kap. 3 § ML får en skattskyldig återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på en omsättning som annars omfattas av bestämmelserna i 9 a kap. ML. Detta innebär att den som tillämpar förenklad VMB kan välja att vid enstaka tillfälle ta ut moms på hela omsättningen. Det bör observeras att inköpskostnaden i så fall inte får ingå i underlaget för beräkning av vinstmarginalen vare sig under aktuell period eller tidigare. Se MOMSHL 2004 avsnitt 34.3.3.

Särskilda frågor uppkommer vid export i de fall förenklad VMB tillämpas. Om en vara exporteras som varit föremål för förenklad VMB måste inköpskostnaden korrigeras, dvs. sänkas för vad som belöper på en sådan vara.

36.7 Ändringar av inkomsttaxeringen**36.7.1 Allmänt**

Rättelser i efterhand av redovisning av moms innebär ofta att korrigering måste göras även av beslutad inkomsttaxering. Den skattskyldige kan t.ex. ha gjort avdrag i deklarationen för moms avseende förvärv av personbil. Om SKV beslutar att vägra avdraget i skattedeklarationen, har den skattskyldige rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Alternativt ska avskrivningsunderlaget ökas med motsvarande belopp. Rättelser i efterhand av taxeringsbeslut för det aktuella beskattningsåret kan ske genom att den skattskyldige begär omprövning eller att SKV omprövar taxeringsbeslutet på eget initiativ.

Rättssetidpunkt

RSV har i skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100, ”Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen”, uttalat sin mening att inkomsttaxeringen ska justeras för det beskattningsår under vilket felaktigheten i momsredovisningen uppkommit. Redovisningsmässigt kommer ändringen inte att ske förrän det år felaktigheten konstaterats. Ändringen ska då ske på så sätt att det som felaktigt redovisats som exempelvis ingående moms i stället ska dras av som en kostnad. Denna kostnad är vid inkomsttaxeringen inte avdragsgill, eftersom avdrag redan tillgodogjorts av SKV för det år som felet hänförs till. Motsvarande korrigerings ska göras om det i stället är fråga om återbetalning av moms.

Exempel

Vid skatterevision år 3 konstateras att den skattskyldige gjort ett felaktigt avdrag vad gäller ingående moms med 50 000 kr i period 6 år 1. SKV fattar beslut i november år 3 att den skattskyldige ska betala ytterligare 50 000 kr i moms och att inkomsttaxeringen år 2 ska sänkas med 50 000 kr. Den skattskyldige betalar sin skatteskuld i december år 3. Den enda åtgärden den skattskyldige genomför i sin redovisning är att bokföra betalningen av sin skatteskuld genom att kreditera ett likvidkonto och debitera ett kostnadskonto, dvs. resultatet för år 3 kommer att minska med 50 000 kr. Någon korrigerings av redovisningskonto för moms kan inte göras under år 3 eftersom felaktigheten redovisningsmässigt hör hemma i period 6 år 1. Om den skattskyldige trots detta skulle ha bokfört betalningen på exempelvis ett redovisningskonto för moms måste detta senast i samband med bokslutet utjämnas mot ett kostnadskonto för att bokföringen överhuvudtaget ska stämma. Vid inkomsttaxeringen för år 4 måste den skattskyldige lägga till 50 000 kr avseende skattemässigt ej avdragsgilla kostnader.

I de fall skattedomstolarna senare skulle dela den skattskyldiges bedömning att inbetald moms varit för hög kommer den tidigare inbetalda momsen att återbetalas. Redovisningsmässigt ska den återbetalda momsen bokföras som en intäkt. Eftersom den skattskyldige tidigare fått avdrag vid inkomsttaxeringen med belopp motsvarande den felaktiga momsen bör, enligt SKV:s mening, den senare erhållna intäkten avseende den återbetalda momsen ses som en skattepliktig intäkt det år då intäkten ska redovisas i bokföringen. Det finns därför ingen anledning att korrigera inkomsttaxeringen för det år då avdraget motsvarande felredovisad moms medgavs. Av det skälet finns det heller inte något behov av att hålla den taxeringen öppen genom ett överklagande från SKV:s sida. Fortfarande kvarstår detta alternativ om den skattskyldige av

någon anledning uttryckligen önskar korrigerig vid det tidigare årets taxering.

36.7.2 Jämkning av avdrag för ingående moms

Korrigerig mot avskrivningsunderlag

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML (MOMSHL 2004 avsnitt 23) kan avdrag för ingående moms komma att jämkas. Särskilda jämningsregler för uthyrning av verksamhetslokal finns i 9 kap. 9–13 §§ ML (MOMSHL 2004 avsnitt 21.12)

Jämningsreglerna är till för att korrigera avdragen ingående moms så att avdraget ska motsvara en tillgångs användning i skattepliktig verksamheten. Jämkning kan ske i båda riktningarna, dvs. ett tidigare medgivet avdrag kan sänkas eller höjas. En korrigerig av den ingående momsen genom jämkning påverkar även inkomsttaxeringen.

Av 16 kap. 16 § IL framgår bl.a. att avdrag vid inkomsttaxering inte får göras för ingående moms för vilken det finns avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt ML. Vidare framgår av 14 kap. 5 § IL att om det bokförda resultatet påverkats av att det bland kostnaderna har tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, ska resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt IL. Motsatsvis får anses gälla att ingående moms som är hänförlig till verksamheten och som inte är avdragsgill i momsredovisningen i stället utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen alternativt bör tillföras ett avskrivningsunderlag. Följaktligen bör ingående moms som jämkats föranleda motsvarande justering av underlaget för inkomstkatten. Ett genom jämkning förhöjt avdrag för ingående moms ger således en höjning av den taxeringsmässiga inkomsten (sänkt avskrivningsunderlag) och ett sänkt avdrag för ingående moms en motsvarande sänkning (höjt avskrivningsunderlag) vid inkomsttaxeringen.

Rättselsetidpunkt

Jämkning av den ingående momsen ska enligt 13 kap. 28 a § ML göras den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett. Den taxeringsmässiga korrigerigen bör anses hänförlig till det räkenskapsår då jämningshändelsen inträffat.