

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 à contobetaling; 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 2003 avsnitt 18.

Bokföringslagen och god redovisningssed

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. aktieföretag, 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 allmänna 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”.

Skattekontot

I Bokföringsnämndens uttalande BFN U 97:2 behandlas konsekvenser för bokföringen med anledning av införandet av SBL och skattekontot.

Kontoplaner

BAS-kontoplanen, version BAS 2000, har ett omfattande kontosystem för bokföring och redovisning av moms. I kontogrupp 26 finns den kontouppbyggnad som behövs för en korrekt momsredovisning.

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 momskonton. 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 intäkts- och kostnadskonton. 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 å conton

Vid blandad verksamhet bör bokföringen ske så att endast avdragsgill moms bokförs på momskonton. Moms på förskotts- och å contofakturor är avdragsgill först i samband med betalning av fakturan. Bokföring av moms på sådana fakturor bör därför anstå 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 Bokföring på olika momskonton**36.2.1 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 kronor. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

36.2.2 Bokslutsmetoden

Vid bokslutsmetoden bokförs under löpande räkenskapsår endast kontanta in- och utbetalningar. Först vid räkenskapsårets utgång bokförs obetalda fakturor. Exemplet 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. Till statsverket inbetald moms. Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms. Från statsverket återbetald moms. Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.

Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela krontal. 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 Kundens konto.

36.3 Utländsk valuta

36.3.1 Omräkning av utländsk valuta

Säljare, ej redovisningsvaluta

Om ett företag 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 gäller även vid fakturering i euro. 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.

Säljare, redovisningsvaluta

Används däremot samma valuta i fakturorna som i redovisningen, behöver momsen bara anges i en valuta. Det är dock endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Ett företag som har euro som redovisningsvaluta, behöver därför bara ange momsen i euro på fakturor som utfärdas i euro.

Köpare, SKR som redovisningsvaluta

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 således i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men även omräkningskursen på fakturadagen får användas om fakturering skett i nära anslutning till leveransen.

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.

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. Detta innebär att sådana fakturor är ofullständiga då de inte innehåller uppgifter om moms i svenska kronor enligt bestämmelserna i 11 kap. 5 § c ML.

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 RSV:s uppfatt-

ning 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 SKM 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 SKM göra om det vid granskning hos köparen har framkommit att leverantören inte har euro som redovisningsvaluta? Enligt RSV: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. SKM bör dessutom uppmana leverantören att ändra sina faktureringsrutiner så att de överensstämmer med ML:s bestämmelser.

36.3.2 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 (10 § 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.

I RSV-NYTT (finns även på RSV:s webbplats) publiceras löpande de månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

36.4 EG-handeln och bokföringen

36.4.1 Allmänt

Reglerna avseende EG-moms ställer krav på ökat uppgiftslämnande både i skattedeklarationen, självdeklarationen och i kvartalsredovisningen. Detta medför ökade krav på företagets bokföring. I BAS 2000 ges förutom obligatoriska redovisningskonton ett antal underkonton bl.a. avsedda för bokföring av EG-handel. Uppläggningen 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.

36.4.2 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 2003 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.

Förvärv 15 i andra månaden
/ _____ / _____ # _____ /

månad 1 månad 2

[___ fakturadatum ___] #fakturadatum.....

[___ skattskyldighet per fakturadatum ___] # skattskyldighet per den 15:e

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 2003 avsnitt 10.6.4.1–10.6.4.3.

Beträffande omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF, se avsnitt 36.3.2.

36.5 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 2003 avsnitt 34.

36.5.1 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.

36.5.2 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 minskas 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 2003 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.

36.6 Ändringar av inkomsttaxeringen

36.6.1 Allmänt

Rättelser i efterhand av redovisning av moms innebär ofta att korrigerings måste göras även av beslutad inkomsttaxering. Den skattskyldige kan t.ex. ha gjort avdrag i momsdeklarationen för moms avseende förvärv av personbil. Om SKM 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 SKM omprövar taxeringsbeslutet på eget initiativ.

Rättelsetidpunkt

RSV har i skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100, ”Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen”, uttalat som 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 SKM för det år som felet hänför sig till. Motsvarande korrigerings ska göras om det i stället är fråga om återbetalning av moms.

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 RSV: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 SKM:s sida. Fortfarande kvarstår detta alternativ om den skattskyldige av någon anledning uttryckligen önskar korrigering vid det tidigare årets taxering.

36.6.2 Jämkning av avdrag för ingående moms

Korrigerig mot avskrivnings- underlag

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML (MOMSHL 2003 avsnitt 23) kan avdrag för ingående moms komma att jämkas. Särskilda jämningsregler för uthyrning av verksamhetslokal finns i 9 kap. 9–13 §§ ML (MOMSHL 2003 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 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 inkomstskatten. 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.

Rättelsetidpunkt

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 korrigeringen bör anses hänförlig till det räkenskapsår då jämningshändelsen inträffat.