

Innehåll

19	Redovisning av utgående och ingående skatt	1
19.1	Inledning	1
19.2	Bokföringslagens redovisningsregler.....	2
19.3	Mervärdesskattelagens redovisningsregler.....	5
19.3.1	Faktureringsmetoden.....	10
19.3.2	Bokslutsmetoden	16
19.3.3	Byte av redovisningsmetod	17
19.4	Specialregler	18
19.4.1	Överlåtelse av verksamhet	18
19.4.2	Konkurs	19
19.4.3	Byggföretag.....	20
19.4.3.1	Bygg- och anläggningstjänster	20
19.4.3.2	Byggnation i egen regi	23
19.4.4	Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll	23
19.4.5	Kundförlust	24
19.4.6	Avverkningsrätt till skog	24
19.4.7	Import.....	24
19.4.8	Återbäring	27
19.4.9	Utländska beskattningsbara personer	27
19.4.10	Unionsintern handel med varor	28
19.4.11	Tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning	29
19.4.12	Felaktigt debiterad mervärdesskatt.....	29
19.4.13	Privat användning av personbil eller motorcykel.....	31

19 Redovisning av utgående och ingående skatt

19.1 Inledning

I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, d.v.s. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas.

Bokförings- skyldiga

För de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL) ska redovisning ske antingen enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

Ej bokförings- skyldiga

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

Mervärdes- skattedirektivet

Huvudregeln enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är att utgående skatt ska redovisas i den period under vilken varorna levereras eller tjänsterna utförs. Vidare anges i artikel 65 att mervärdesskatten på a conto-betalningar ska redovisas när betalningen tas emot. Medlemsstaterna har dock enligt artikel 66 möjlighet att föreskriva att den utgående skatten för vissa transaktioner i stället ska redovisas vid följande tidpunkter:

- a. Senast när fakturan utfärdas.
- b. Senast vid mottagandet av betalningen.
- c. Om någon faktura inte utfärdats, eller utfärdats för sent, inom en angiven period från dagen från den beskattningsgrundande händelsen.

Möjligheten enligt artikel 66 gäller inte vid unionsintern handel med varor och tjänster där mervärdesskatten ska betalas av förvärvaren.

Av artikel 167 framgår att rätten till avdrag för ingående skatt inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Köparen har alltså rätt att dra av den ingående skatten

2 Redovisning av utgående och ingående skatt, Avsnitt 19

i deklarationen för den period där säljaren ska redovisa motsvarande belopp som utgående skatt.

Enligt artikel 167 a får en medlemsstat föreskriva att avdragsrätten för ingående skatt skjuts upp till betalningstidpunkten i de fall den utgående skatten ska redovisas vid mottagandet av betalningen enligt artikel 66 b. Medlemsstaten måste i så fall även fastställa ett tröskelvärde som baseras på årsomsättningen. Detta tröskelvärde får uppgå till högst 500 000 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta. Efter samråd med mervärdesskattedirektivet får tröskelvärdet höjas till högst 2 000 000 EUR. Artiklarna 66 b och 167 a utgör stöd för Sveriges bestämmelser om bokslutsmetoden. Artikel 167 a gäller från och med den 1 januari 2013.

Före den 1 januari 2013 hade Sverige i stället ett bemyndigande att tillämpa en ordning som avvek från artikel 167 för de beskattningsbara personer vars årsomsättning inte översteg tre miljoner kr. Bemyndigandet innebar att Sverige tilläts skjuta upp avdragsrätten för dessa personer till dess att den ingående skatten betalats till leverantörerna (Rådets beslut 2009/938/EU).

De svenska reglerna för faktureringsmetoden, där redovisningskyldighetens och avdragsrättens inträde knyts till bokföringstidpunkten enligt god redovisningssed, saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Den s.k. fakturadatummetoden för bygg- och anläggningstjänster är dock en anpassning till mervärdesskattedirektivet.

I Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Bevarande av fakturor redogörs för bestämmelserna om bevarande av fakturor, arkivering av räkenskapsinformation och om elektronisk åtkomst av fakturor.

Hur mervärdesskatt ska bokföras framgår av avsnitt 42.

I Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) finns en djupare redogörelse för lagstiftning, normgivning m.m. avseende redovisning.

19.2 Bokföringslagens redovisningsregler

Ett bokföringsskyldigt företag ska löpande bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer för bokföringsposterna, bevara all räkenskapsinformation samt avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut (4 kap. 1 § BFL).

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske (5 kap. 2 § BFL). Det sistnämnda innebär att fordringar och skulder ska bokföras löpande under året.

Bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed (4 kap. 2 § BFL). 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.

Bokföringsnämnden har tagit fram allmänna råd med tillhörande vägledning om bokföring (BFNAR 2013:2). Där finns bestämmelser om löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation m.m.

Kontantmetoden

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr kan välja att tillämpa en kontantmetod i den löpande bokföringen. Kontantmetoden innebär att företaget kan dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda sig av kontantmetoden (5 kap. 2 § BFL).

Avslutande av löpande bokföring

Den löpande bokföringen ska avslutas med en årsredovisning, ett årsbokslut eller med ett förenklat årsbokslut.

Årsredovisning

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006,
5. företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag,
6. vissa stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt BFL,

4 Redovisning av utgående och ingående skatt, *Avsnitt 19*

7. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
 - b. balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 40 miljoner kr,
 - c. nettoomsättningen har för vart och ett av två senaste räkenskapsåren överstigit 80 miljoner kr,
8. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
 - b. koncernföretagens balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 40 miljoner kr,
 - c. koncernföretagens nettoomsättning har för vart och av de två senaste räkenskapsåren överstigit 80 miljoner kr (6 kap. 1 § BFL).

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, eller i förekommande fall enligt årsredovisningslagarna för finansiella företag. En årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I större företag ska det även ingå en finansieringsanalys (2 kap. 1 § ÅRL). Vad som avses med större företag har Bokföringsnämnden uttalat sig om i allmänna råd BFNAR 2006:11 med tillhörande vägledning om gränsvärden.

Årsbokslut

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL får i stället avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och ett flertal av ÅRL:s bestämmelser om årsredovisning ska tillämpas (6 kap. 4 § BFL).

Förenklat årsbokslut

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr får avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut. Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och det ska upprättas enligt god redovisningssed i vanlig läsbar form eller i elektronisk form (6 kap. 6 § BFL). Bokföringsnämnden har tagit fram allmänna råd BFNAR 2006:1 med

tillhörande vägledning om enskilda näringsidkare för de som får upprätta ett förenklat årsbokslut.

Broschyr

Skatteverket och Bokföringsnämnden har tillsammans gett ut en broschyr om de regler som gäller för enskilda näringsidkares bokföring och förenklat årsbokslut, SKV 282.

Redovisning i euro

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro (4 kap. 6 § BFL).

Omräkning från euro till SEK

De uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i mervärdesskatte-deklaration eller i periodisk sammanställning ska vara uttryckta i svenska kronor (22 kap. 2 § SFF). För företag som har euro som redovisningsvaluta ska lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro m.m., omräkningslagen, tillämpas. Enligt 15 § omräkningslagen ska uppgifter om mervärdesskatt enligt bestämmelserna i SFL räknas om med tillämpning av den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser. På Skatteverkets webbplats publiceras omräkningskurser för detta omräkningsförfarande. Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Valuta.

19.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler

I samband med registreringen av skattskyldiga tilldelar Skatteverket den redovisningsmetod som ska användas för mervärdesskatt. ML:s redovisningsregler har samordnats med reglerna i bokföringslagen, jfr avsnitt 19.2. Huvudregeln, enligt 13 kap. 6 § ML, är att redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden.

Om årsomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr kan företaget i stället välja att tillämpa bokslutsmetoden. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda sig av bokslutsmetoden (13 kap. 8 § ML).

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa mervärdesskatt respektive rätten till avdrag eller återbetalning inträ-

6 Redovisning av utgående och ingående skatt, Avsnitt 19

der. Hur redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden respektive bokslutsmetoden framgår av avsnitten 19.3.1 och 19.3.2.

Samma metod för ut- och ingående skatt

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

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 conto-betalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. För förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler, se avsnitt 19.4.3. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att mervärdesskatt på 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.

Brytdagsredovisning

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 fakturareregistrering. Se vidare avsnitt 42.2.

Löpande år respektive bokslut

Skatteverkets uppfattning angående redovisning av mervärdesskatt under löpande år och i samband med årsbokslut framgår av en promemoria (RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212). Av promemorian framgår sammanfattningsvis 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 leverantörsskulder 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 1999-05-06, dnr 4838-99/100. Vid förenklat bokslut kan dock inte brytdagsredovisning tillämpas.

Som ett exempel avseende brytdagsredovisning 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 mervärdesskatt. Utgående skatt redovisas då inte i deklarationen för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

Förenklat bokslut

Till ledning för de enskilda näringsidkare som enligt reglerna i 6 kap. 3 § BFL upprättar ett förenklat årsbokslut har Bokföringsnämnden meddelat ett allmänt råd (BFNAR 2006:1) och en tillhörande vägledning. Eftersom samordning föreligger mellan reglerna för bokföring och redovisning av mervärdesskatt och det saknas en särskild mervärdesskatterättslig definition av fordringar och skulder ska den som upprättar ett förenklat årsbokslut tillämpa de principer för fordringar och skulder som framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning i dessa fall.

8 Redovisning av utgående och ingående skatt, Avsnitt 19

Av Bokföringsnämndens vägledning framgår att som kundfordringar ska vid förenklat bokslut följande tas upp:

- Fakturor som företaget har skickat men inte fått betalt för innan räkenskapsårets slut.
- Försäljningar som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fakturerat vid årets utgång.

Som leverantörsskulder ska följande tas upp:

- Fakturor som företaget har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.
- Inköp som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fått faktura på vid årets utgång.

Med anledning av denna definition av leverantörsskulder erinras om att avdragsrätt för ingående skatt endast föreligger om skatten kan styrkas med faktura som mottagits senast när mervärdesskattedeklaration enligt lag ska lämnas. Om deklaration lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Förskott och a conton

Utgående och ingående skatt som avser förskott och a conton ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning sker. Detta gäller även i de fall en förskotts- eller a conto-faktura utfärdas under ett beskattningsår och betalning sker under det efterföljande beskattningsåret (13 kap. 6 och 16 §§ ML). Speciella regler gäller dock för förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster, se vidare avsnitt 19.4.3.

Delägare i enkelt bolag

I ett enkelt bolag är de enskilda delägarna bokföringsskyldiga var och en för sig. Om det är förenligt med god redovisningssed får bokföringen organiseras gemensamt, men något krav på gemensam bokföring finns inte. Även vid s.k. representantredovisning kan delägarna välja mellan gemensam bokföring och att varje delägare bokför för sig. Se vidare om representantredovisning i avsnitt 8.2.2.

Om ett företag, som är delägare i ett enkelt bolag, får tillämpa bokslutsmetoden eller inte ska enligt Skatteverkets uppfattning bedömas utifrån den enskilda delägarens andel i bolaget och inte utifrån bolagets hela verksamhet. Om delägarna inte har gemensam bokföring kan de därför få tillämpa olika redovisningsmetoder. Vid representantredovisning kan dock endast en redovisningsmetod tilldelas för bolaget. Om någon av delägarna, utifrån sin andel i bolaget, inte uppfyller kriterierna för boksluts-

metoden bör faktureringsmetoden normalt tilldelas för representantredovisningen och detta gäller oavsett om det finns gemensam bokföring eller inte (Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111).

Kreditnotor

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

Refinansiering av fordringar

Vid kreditförsäljning kan säljaren refinansiera 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 affärshändelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten. 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 Skatterättsnämndens 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 skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 19.4.5.

Speciella regler

I följande fall gäller speciella regler

- vid överlåtelse av en verksamhet, avsnitt 19.4.1,
- vid konkurs, avsnitt 19.4.2,
- för bygg- och anläggningstjänster, avsnitt 19.4.3,
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll, avsnitt 19.4.4,
- vid kundförlust, avsnitt 19.4.5,
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog, avsnitt 19.4.6,
- vid import, avsnitt 19.4.7,
- vid återbäring, avsnitt 19.4.8,
- för utländska beskattningsbara personer, avsnitt 19.4.9,
- vid unionsintern handel med varor, avsnitt 19.4.10,
- vid omsättning av tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning, avsnitt 19.4.11,
- vid felaktigt debiterad mervärdesskatt, avsnitt 19.4.12,
- vid privat användning av personbil, avsnitt 19.4.13.

19.3.1 Faktureringsmetoden

Enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § ML ska faktureringsmetoden tillämpas om inte villkoren för bokslutsmetoden är uppfyllda och den skattskyldige väljer att tillämpa den metoden, jfr avsnitt 19.3. För bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler, se avsnitt 19.4.3.

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 och 16 §§ samt 19 kap. 35 § ML).

Bokföringens uppläggning

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 skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantaffärer under perioden,
- under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom för bygg- och anläggnings-tjänster),
- fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se avsnitt 19.3.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av mervärdesskatt. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 19.4.5.

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantinköp under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden (utom för bygg- och anläggningstjänster),
- obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut, se avsnitt 19.3.

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

12 Redovisning av utgående och ingående skatt, *Avsnitt 19*

förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att mervärdesskatt på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten (13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 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 och 16 § 1 ML). Mervärdesskatten ska då för den som tillämpar faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

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.

Mjölkkvoter

Vid försäljning av mjölkkvot är överlåtelsen giltig först när den registrerats hos Statens jordbruksverk (SJV). Skatteverket anser att tidpunkten för registreringen normalt saknar betydelse för när utgående respektive ingående skatt vid överlåtelse av mjölkkvot ska redovisas. Detta eftersom utgångspunkten i normalfallet är att säljaren har anledning anta att köparen uppfyller villkoren – i första hand att köparen är mjölkproducent – för att SJV ska registrera överlåtelsen. Säljaren ska därför, om inte annan tillträdesdag avtalats, redovisa den utgående skatten i den redovisningsperiod under vilken avtalet om överlåtelsen ingåtts. Motsvarande gäller för köparens redovisning av den ingående skatten. Detta under förutsättning att säljaren respektive köparen redovisar enligt faktureringsmetoden (Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111).

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 prövning i Högsta förvaltningsdomstolen. I fyra mål har Högsta förvaltningsdomstolen prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående skatt tidigast får ske (RÅ 1999 ref. 16, RR 1999-03-25 mål nr 1035-1997, RR 1999-03-25 mål nr 3572-1997 och RR 1999-03-25 mål nr 3618-1997).

Skatteverket har med anledning av dessa domar redogjort för sin bedömning (RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110). Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning, när det gäller skattskyldiga som tillämpar redovisningsperioden en kalendermånad. 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/tillhandahållande 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.

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 redo-

visningen 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 med hänsyn till 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 mervärdesskattelagen 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.”

EU-domstolen har slagit fast att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den period då både leverans har skett och faktura erhållits (C-152/02, Terra Baubedarf). Med anledning av denna dom har fråga uppkommit om den bör föranleda någon ändrad uppfattning i förhållande till vad som anges i ovan nämnda ställningstagande (1999-04-15). Skatteverket anser att de principer som framgår av ställningstagandet (1999-04-15) fortfarande får tillämpas (Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113). Sådana omperiodiseringar, som anges i ställningstagandet, får dock inte göras för mervärdesskatt som ska redovisas enligt den fakturadatummetoden som gäller för bygg- och anläggningstjänster. För fakturadatummetoden är nämligen inte god redovisningssed vägledande utan redovisning sker då enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser som inte har någon koppling till god redovisningssed. Jämför med vad som anges i avsnitt 19.4.3.1 om tidpunkten för utnyttjande av avdragsrätten vid redovisning enligt fakturadatummetoden.

Elektroniskt inkomna fakturor

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av rätt tidpunkt för avdrag för ingående skatt som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor. Bedömningen har gjorts mot bakgrund av exempel 5 i Bokföringsnämndens 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

16 Redovisning av utgående och ingående skatt, Avsnitt 19

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.

Det är Skatteverkets uppfattning att avdrag för ingående skatt kan medges först då fakturorna överförts till det tredje steget, d.v.s. blivit bokförda i redovisningssystemet (RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120).

19.3.2 Bokslutsmetoden

För att få tillämpa bokslutsmetoden måste vissa förutsättningar vara uppfyllda, jfr avsnitt 19.3.

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när betalning inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående skatten inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska redovisning även ske av mervärdesskatten på fordringar och skulder som är obetalda vid årets utgång (13 kap. 8 och 18 §§ ML).

Bokföringens uppläggning

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.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- under perioden betalda förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster,
- en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar på annat sätt under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,
- en inlöst eller omsatt växel,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Redovisning vid årets utgång

I deklARATIONEN för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående skatt hänförlig till fordringar samt ingående skatt på skulder. Se vidare avsnitt 19.3.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av mervärdesskatt 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.

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.

19.3.3 Byte av redovisningsmetod

Den som tillämpar faktureringsmetoden kan inte övergå till bokslutsmetoden utan att först ansöka om detta hos Skatteverket. Skatteverket får bevilja en sådan ansökan endast om det finns särskilda skäl (13 kap. 8 a § ML). I prop. 2005/06:174 s. 43 anges som exempel på särskilda skäl att rörelsen i fråga delats upp mellan olika oberoende delägare. Ett annat exempel som anges är att den ursprungliga verksamheten upphört och ersatts av en helt annan typ av verksamhet.

Enligt kammarrätten talar det som sägs i prop. 2005/06:174 för att lagstiftaren ansett att uttrycket ”särskilda skäl” bör tolkas restriktivt. Kammarrätten menar vidare att de angivna exemplen indikerar att med särskilda skäl avses i första hand genomgripande förändringar av verksamheten (KRNG 2013-06-26, mål nr 6433-12).

Ändring av registrerad metod

En registrerad uppgift om redovisningsmetod kan ändras från faktureringsmetod till bokslutsmetod även utan särskilda skäl. Det förutsätter dock att den skattskyldige visar att bokföringen

allt sedan verksamhetens start är upplagd enligt kontantmetoden och att mervärdesskatten konsekvent sedan verksamhetens start har redovisats enligt bokslutsmetoden. En ytterligare förutsättning är att företaget uppfyller villkoren enligt 13 kap. 8 § ML för att få redovisa enligt bokslutsmetoden (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 894064-09/111).

19.4 Specialregler

19.4.1 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 eller 11–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Överlåtelse av verksamhet. Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Fordringar och skulder

Den som överlåter verksamheten ska redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare (13 kap. 11 § ML). Detsamma gäller oredovisad ingående skatt, vilket inte kan utläsas av ML. Av EU-domen C-408/98, Abbey National, framgår emellertid att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående skatten 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. Mervärdesskatt på sådana obetalda och inte 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 § andra stycket 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 skatt med den mervärdesskatt som löper på krediteringen.

- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående skatt även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående skatten minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskrivna fordran, blir skyldig att redovisa utgående skatt om likvid flyter in.

19.4.2 Konkurs

Konkursgäldenär

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet (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.

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

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

Konkursförvaltararvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående skatt 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 finns en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet

som motsvarar den beräknade mervärdesskatten redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursboet har rätt att dra av ingående skatt 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 mervärdesskatten 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 40.

19.4.3 Byggföretag

I det följande redogörs för redovisningsreglerna för dels byggentreprenader (bygg- och anläggningstjänster), dels för byggnation i egen regi.

Övriga regler för byggföretag framgår av avsnitt 21.

19.4.3.1 Bygg- och anläggningstjänster

Fakturadatummetod

Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska bestämmas enligt en s.k. fakturadatummetod. Detta är en anpassning till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och någon koppling till god redovisningssed finns inte när redovisning ska ske enligt fakturadatummetoden.

Fakturadatummetoden innebär att utgående skatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Detta gäller oavsett om det som faktureras är krav på förskottsbetalning, a conto-betalning eller betalning för utförd tjänst. Faktura ska utfärdas för förskott och a conto-betalningar. Om förskotts- eller a conto-betalning trots detta erhålls utan faktura ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen mottas (13 kap. 14 § ML).

Enligt prop. 2007/08:25 s. 206 ska med begreppet ”utfärdas” förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även avsänts till köparen. Vidare anges på s. 210 att denna tidpunkt i de flesta fall torde överensstämma med den tidpunkt som bokföring sker enligt god redovisningssed vid tillämpning av faktureringsmetoden. Enligt fakturadatummetoden finns dock en bestämd tidpunkt när redovisning ska ske, som även gäller vid räkenskapsårets utgång.

Fakturadatummetoden ska tillämpas även när köparen är skattskyldig för omsättningen, d.v.s. vid omvänd skattskyldighet (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Även varor

Fakturadatummetoden gäller även för varor som omsätts i samband med att omsättning sker av bygg- och anläggningstjänster (13 kap. 14 § ML). Med ”bygg- och anläggningstjänster” i detta avsnitt avses alltså även varor som levereras i samband med att sådana tjänster tillhandahålls.

Tidpunkt för avdragsrätten

Ingående skatt som avser förvärv av bygg- och anläggningstjänster får dras av när motsvarande utgående skatt ska redovisas enligt 13 kap. 14 § ML (13 kap. 20 § ML). För den som köper en bygg- och anläggningstjänst avgörs alltså tidpunkten för avdragsrätten enligt fakturadatummetoden. Enligt EU-domen C-152/02, Terra Baubedarf, ska mervärdesskattedirektivet tolkas så att avdragsrätten inte kan utnyttjas för en redovisningsperiod om fakturan inte erhållits under perioden. För att avdrag ska kunna medges för den redovisningsperiod under vilken fakturan är utställd måste alltså köparen även ha mottagit fakturan innan redovisningsperiodens utgång.

En speciell situation uppkommer vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster när omvänd skattskyldighet gäller och fakturadatummetoden ska tillämpas. I dessa fall får den ingående skatten dras av i samma redovisningsperiod som den utgående skatten ska redovisas även om köparen mottagit fakturan under redovisningsperioden efter den för vilken den utgående skatten ska redovisas (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Den tolkning av C-152/02, Terra Baubedarf, som anges i avsnitt 19.3.1 är inte tillämplig vid redovisning enligt fakturadatummetoden eftersom denna metod bygger på mervärdesskattedirektivets bestämmelser och är därmed helt fristående från god redovisningssed.

Bestämmelserna om tidpunkten för avdrag för ingående skatt, avseende bygg- och anläggningstjänster, gäller oberoende av vem som är förvärvare. Även om förvärvaren är ett annat företag än byggföretag ska avdragsrättens inträde avgöras enligt fakturadatummetoden.

Gäller ej bokslutsmetoden

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden ska inte redovisa enligt fakturadatummetoden utan ska tillämpa bokslutsmetoden även vid omsättning och förvärv av bygg- och anläggningstjänster.

**Tillämpnings-
området**

Det är Skatteverkets uppfattning att begreppet bygg- och anläggningstjänst ska bestämmas utifrån dess allmänna innebörd. Tillämpningsområdet ska motsvara det som gäller enligt 1 kap. 2 § andra stycket 1 ML vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2008-07-03, dnr 131 426709-08/111). Såväl fakturadatummetoden och den omvända skattskyldigheten ska alltså tillämpas på sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

Skatteverkets ställningstagande medför att avsnitten 21.7.3 och 21.7.4 även utgör ledning för tillämpningsområdet för fakturadatummetoden. Observera dock att fakturadatummetoden inte gäller för tjänster som avser byggstädning och uthyrning av arbetskraft, eftersom dessa tjänster inte omfattas av begreppet bygg- och anläggningstjänster.

En annan skillnad är att fakturadatummetoden ska tillämpas vid omsättning eller förvärv av bygg- och anläggningstjänster oberoende av vem som är köpare.

Senaste tidpunkt

Faktura som avser bygg- och anläggningstjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits (11 kap. 3 a § första stycket ML). Om varken faktura utfärdats eller betalning erhållits inom denna tid medför bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML att den utgående skatten ska redovisas senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad då tjänsterna tillhandahölls.

En bygg- och anläggningstjänst får i regel anses ha tillhandahållits när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, d.v.s. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ha skett vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Beställaren får bl.a. anses ha godkänt en bygg- och anläggningstjänst oavsett om denna kan rubriceras som en entreprenad eller inte när

byggnaden eller anläggningen, efter det att arbetena är slutförda, tagits i bruk exempelvis genom att inflyttning skett. Se vidare avsnitt 21.3.3.2.

19.4.3.2 Byggnation i egen regi

Byggföretags byggnation i egen regi blir normalt föremål för uttagsbeskattning, se avsnitt 21.4.

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 procent) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, lägenheten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

Om det inte är fråga om en ekonomisk byggverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (1 kap. 3 § och 13 kap. 12 § ML).

I avsnitt 21.4.4 redogörs närmare för vad som förstås med begreppen ”ny-, till- eller ombyggnad” och ”kunnat tas i bruk”.

19.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldigheten när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats (13 kap. 9 § ML).

Om en vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll om återtaganderätt enligt ovanstående lag medges avdrag eller återbetalning för den redovisningsperiod då faktura har mottagits (13 kap. 19 § ML). Detta gäller oavsett redovisningsmetod. Som framgår av lydelsen av paragrafen är det en grundförutsättning att en vara förvärvats. Att även leverans måste ha skett framgår av förarbetena till motsvarande bestämmelser i GML (prop. 1983/84:75 s. 20 och SkU 1983/84:19 s. 10).

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (2010:1846) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur mervärdesskatt ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 11.10.

19.4.5 Kundförlust

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

Ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 25 § första stycket ML). Detta innebär att avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats. 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 (13 kap. 25 § andra stycket ML).

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 11.9 och om reglerna för konkurs i avsnitt 40.

19.4.6 Avverkningsrätt till skog

Vid en upplåtelse av en avverkningsrätt till skog där betalning enligt avtal ska ske 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 skatt göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden (13 kap. 22 § ML).

19.4.7 Import

Ingående skatt ska 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 (13 kap. 16 § 1 ML). Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt som tas ut vid import inträder tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören (13 kap. 23 § ML). Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får den ingående skatten i en mottagen tullräkning dras av i den period då tullräkningen har betalats eller i den sista perioden för beskattningsåret. I ett förhandsbesked har skatterättsnämnden hänvisat till C-152/02, Terra Baubedarf, och funnit att bestämmelsen i 13 kap. 23 § ML

inte strider mot den s.k. reciprocitetsprincipen i mervärdes-skattedirektivet (SRN 2007-04-03).

Högsta förvaltningsdomstolen har vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg (RÅ 1993 ref. 95 [I och III]). Det framgår 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 (RÅ 1993 ref. 95 [II]).

Indirekt ombud

Vid import av varor förekommer det att det företag som förvärvar varorna anlitar ett s.k. indirekt ombud vid införtullningen. I dessa fall utfärdar Tullverket tullräkning i ombudets namn. Skatteverket anser att uppdragsgivaren kan ha avdragsrätt för den skatt som påförts i den tullräkning som utfärdats av Tullverket till det indirekta ombudet. Avdragsrätten inträder tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige, d.v.s. uppdragsgivaren tagit emot tullräkningen från ombudet (Skatteverket 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111).

**Förskjuten
avdragsrätt**

På begäran från en återförsäljare kan Skatteverket besluta att VMB får tillämpas vid försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren importerat. Om återförsäljaren, trots ett sådant beslut, väljer att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser vid försäljningen föreligger rätt till avdrag för den skatt som Tullverket debiterat vid importen. Avdraget får i ett sådant fall göras först i den redovisningsperiod under vilken försäljningen sker (9 a kap. 14 § ML). Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Handel med konstverk, samlarföremål och antikviteter.

**Kontantimportör
Kredithavare**

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) 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 (d.v.s. 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 del 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 mervärdesskatten för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. En sådan tullräkning kan innehålla importmoms som är hänförlig till en mängd olika importörer. Det föreligger alltså praktiska svårigheter för en speditör att bifoga tullräkningen till sin faktura till importören. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund godkänner därför Skatteverket 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 201X-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. Motsvarande praktiska svårigheter kan föreligga även vid indirekt ombudskap. Om så är fallet kan ovanstående förenklade förfarande tillämpas även om ombudskapet är indirekt.

Avdragsrätt vid importörs konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänförs 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 när mervärdesskattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

Skatteverket 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. Affärshändelsen 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 (d.v.s. 1–10 maj).

Se även Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdrag och återbetalning för ingående skatt.

19.4.8 Återbäring

I ett förhandsbesked 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 (RSV Im 1974:33). Även med tillämpning av nuvarande bestämmelser föreligger inte – oavsett redovisningsmetod – rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

19.4.9 Utländska beskattningsbara personer

Utländska beskattningsbara personer ska, i vissa fall, företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet ska i sådant fall svara för redovisningen av mervärdesskatt och i övrigt företräda den utländska beskattningsbara personen i frågor som gäller mervärdesskatt (6 kap. 2 och 3 §§ SFL). Se närmare om reglerna för utländska beskattningsbara personer i avsnitt 39.

Utländska beskattningsbara personer är inte bokföringsskyldiga enligt BFL, vilket medför att de ska redovisa utgående respektive ingående skatt i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits (13 kap. 7 och 17 §§ ML).

19.4.10 Unionsintern handel med varor

Unionsinternt förvärv

Från och med den 1 januari 2013 har bestämmelserna om redovisning vid unionsintern handel med varor förtydligats. Bestämmelserna innebär att utgående skatt som avser unionsinterna förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Den utgående skatten ska dock redovisas senast i deklarationen för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde i månaden efter det att skattskyldigheten inträtt enligt 1 kap. 4 a § ML d.v.s. den femtonde i månaden efter det att leverans har skett (13 kap. 8 b § första stycket ML). Ingående skatt som avser unionsinternt förvärv ska dras av i den redovisningsperiod under vilken den utgående skatten ska redovisas (13 kap. 18 b § ML).

Unionsintern omsättning

En från skatteplikt undantagen unionsintern varuomsättning ska enligt motsvarande regler redovisas i den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats dock senast i den redovisningsperiod som omfattas av den femtonde i månaden efter det att leverans har skett. Detta gäller såväl redovisning i mervärdesskattedeklaration som i den periodiska sammanställningen (13 kap. 8 b § andra stycket ML samt 35 kap. 2 § andra stycket SFL).

Begreppet ”utfärdas”

Med ”utfärdas” förstås det datum fakturan har upprättats och i nära anslutning till upprättandet även avsänts till mottagaren. När köparen utfärdar fakturan (självfakturerings) får med ”utfärdas” anses avse den tidpunkt då fakturan upprättats och också godkänts av säljaren (prop. 2011/12:94 s. 98–99).

Även vid bokslutsmetoden

Ovanstående gäller oavsett tilldelad redovisningsmetod och ska alltså tillämpas även om redovisning i övrigt sker enligt bokslutsmetoden (prop. 2005/06:174 s. 35–36).

Före 2013-01-01

Före den 1 januari 2013 gällde att redovisning skulle ske för den period som omfattade den femtonde i månaden efter det att skattskyldigheten inträtt om inte faktura utfärdats dessförinnan. De nya reglerna innebär därför i praktiken inte någon ändring jämfört med vad som gällt tidigare.

Faktura före leverans

Det framgår inte uttryckligen av bestämmelsen i 13 kap. 8 b § ML vad som gäller om en faktura utfärdas före leveransen. Enligt Skatteverkets uppfattning är en förutsättning för redovisningsskyldighet att skattskyldighet har inträtt, d.v.s. att leverans av vara har skett. Det innebär att även om en faktura har utfärdas före leveransen inträder redovisningsskyldigheten först vid leveransen. Fakturering och betalning som sker före

leveransen ska därmed redovisas i mervärdesskattedeklarationen för den redovisningsperiod under vilken leveransen ägt rum (Skatteverket 2009-12-29, dnr 131 883688-09/111).

Exempel

Ett företag med en månadsredovisning erhåller en leverans av varor från Tyskland den 10 juli.

Redovisning av utgående skatt avseende unionsinternt förvärv ska ske i julideklarationen om fakturan utfärdats under juli månad eller tidigare.

Om fakturan utfärdats under augusti månad eller senare ska redovisning ske i augustideklarationen.

19.4.11 Tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning

Tjänster som omsätts till beskattningsbara personer i andra EU-länder ska redovisas i periodisk sammanställning. Skattskyldighet föreligger inte för dessa tjänster. Se avsnitt 10.4.2.

Omsättning av sådana tjänster ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken tjänsten tillhandhållits eller förskott mottagits. Detta gäller såväl redovisning i mervärdesskattedeklaration som i den periodiska sammanställningen (13 kap. 8 c § ML samt 35 kap. 2 § andra stycket SFL).

Det kan uppstå administrativa problem och olägenheter för företagen när redovisningsskyldighetens inträde knyts till tidpunkten för tillhandahållandet i stället för tidpunkten för faktureringen. Skatteverket godtar därför att 13 kap. 8 c § ML tillämpas på så sätt att redovisning sker med utgångspunkt i fakturerings-tidpunkten. Detta gäller under förutsättning att fakturering sker i nära anslutning till tillhandahållandet. Det är inte möjligt att ange någon generell tidsgräns men en utgångspunkt är att fakturering sker så snart det är praktiskt möjligt (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 915470-09/111). Bestämmelser om senaste faktureringsdag för dessa tjänster framgår av Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Tidpunkt för att utfärda en faktura.

19.4.12 Felaktigt debiterad mervärdesskatt

Belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling ska betalas till staten. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Skattskyldighet.

Ett sådant belopp ska normalt redovisas enligt de regler som gäller för den redovisningsmetod som tillämpas av den som

angett beloppet i handlingen. Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon verklig omsättning av vara eller tjänst ska beloppet redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan eller handlingen utfärdades. För den som inte är registrerad till mervärdesskatt ska redovisning ske i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 § första stycket SFL), se vidare Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 26.3.6.2.

För att ändring av betalningsskyldigheten ska ske krävs normalt att en kreditnota utfärdas. Ändringen ska göras i redovisningen för den period under vilken kreditnotan har utfärdats (13 kap. 28 § första stycket ML).

Särskilda skäl

Skatteverket ska efterge kravet på kreditnota om det finns särskilda skäl (13 kap. 28 § andra stycket ML). I prop. 2007/08:25 s. 95 anges att särskilda skäl kan föreligga om köparen är okänd för säljaren t.ex. vid betalningar av varor och tjänster i automater samt om köparen avlidit eller om företaget upplösts på grund av konkurs eller likvidation. Vidare anges att ett krav för eftergift generellt sett bör vara att det inte föreligger någon risk för skattebortfall eller att det endast finns risk för ett mindre skattebortfall.

Vad som utgör särskilda skäl har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Ett bolag hade redovisat felaktigt debiterad mervärdesskatt med 640 000 kr. Bolaget yrkade att beloppet skulle återbetalas utan att kreditnotor behövde utfärdas. Som skäl angav bolaget att de aktuella försäljningarna avser mindre belopp och att det därför skulle medföra en betydande arbetsinsats att utfärda kreditnotor till samtliga köpare. Vidare åberopade bolaget att mottagarna av de felaktiga fakturorna är privatpersoner som saknar avdragsrätt, och att det därför inte finns någon risk för skatteundandragande. I domen uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att den uppräknade av undantags-situationer som görs i förarbetena närmast synes utgå från att kreditnota alltid erfordras om omständigheterna inte är sådana att det är omöjligt att upprätthålla detta krav. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör emellertid undantag kunna komma ifråga om det visserligen inte är omöjligt men ändå är orimligt svårt att utfärda kreditnota. Vidare angav Högsta förvaltningsdomstolen att det dock i princip är en förutsättning för att kravet på kreditnota ska kunna frångås att detta inte bedöms medföra risk för skattebortfall. I det aktuella fallet fann Högsta förvaltningsdomstolen att det inte förelåg särskilda skäl att efterge kravet på kreditnota (HFD 2013 ref. 78).

För att det ska föreligga särskilda skäl ska alltså två krav vara uppfyllda. Dels ska det vara omöjligt eller orimligt svårt att utfärda kreditnota och dels får det inte finnas någon risk för skattebortfall. Det bör dock godtas att det finns risk för ett mindre skattebortfall.

Om kravet på kreditnota efterges med hänvisning till särskilda skäl anser Skatteverket att en justering av den felaktigt debiterade skatten ska hänföras till den redovisningsperiod då beloppet ursprungligen redovisades. En sådan rättelse i den aktuella redovisningsperioden ska då hanteras inom ramen för omprövningsförfarandet i SFL (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 793049-08/111).

Rättelse

Den som erhåller en faktura eller annan handling med felaktigt debiterad skatt har inte rätt att redovisa beloppet som ingående skatt i deklarationen. Har ett sådant avdrag ändå gjorts måste ändring ske när en kreditnota erhålls om inte rättelse skett tidigare. Rättelsen ska ske i den ordning som gäller för köparens redovisning av ingående skatt (13 kap. 26 § ML). Vid redovisning enligt faktureringsmetoden ska alltså ändring ske i den redovisningsperiod under vilken kreditnotan erhålls. Om bokslutsmetoden tillämpas ska rättelse ske för den redovisningsperiod under vilken betalning sker eller i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

19.4.13 Privat användning av personbil eller motorcykel

I det fall avdragsrätt föreligger för den ingående skatten vid anskaffning av personbil eller motorcykel ska privat användning av fordonet uttagsbeskattas. Samma sak gäller i de fall det föreligger avdragsrätt för hela den ingående skatten vid leasing av fordonet, se vidare avsnitt 23.4.2.

Redovisningen får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då fordonet använts (13 kap. 15 § ML).