

<b>Målnummer:</b>	1034-97	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	1999-03-25		
<b>Rubrik:</b>	Faktura på elkraft som levererats under viss månad togs emot av köparen i början av den följande månaden men tillfördes dennes redovisning för leveransmånaden. Den skattskyldige har ansetts ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på elkraften i deklarationen för leveransmånaden.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 8 kap. 3 §, 5 § och 17 §, 13 kap. 16 § mervärdesskattelagen (1994:200)</li><li>• 4 § och 8 § bokföringslagen (1976:125)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1981 1:33</li><li>• RÅ 1986 ref. 125</li></ul>		

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten i Jönköpings län beslöt den 20 mars 1995 att reducera den ingående mervärdesskatten för E AB (bolaget) för redovisningsperioden januari 1995 med 40 406 kr, avseende en leverantörsfaktura som, vad avsåg avdrag för ingående mervärdesskatt, hade redovisats under redovisningsperioden januari 1995 men där faktura daterad den 1 februari 1995 fick antas ha ankommit till bolaget 1-2 dagar därefter i februari 1995.

I överklagande yrkade bolaget att skattemyndighetens beslut skulle undanröjas och anförde följande. Bolaget ingick i Trioplast-koncernen som omsatte ca 1 000 mkr. Fakturan i målet avsåg energi som hade levererats i januari 1995 och fakturan förföll till betalning den 6 mars 1995. Samtliga bolag inom koncernen tog varje månad fram periodrapporter som tillställdes moderbolaget, där resultatet fortlöpande följdes upp. Eftersom både periodiseringar och avskrivningar skedde i periodrapporterna, var det viktigt att underlagen var korrekta. För att resultatet inte skulle bli missvisande måste kostnader belasta rätt månad. Allt detta skedde enligt god redovisningssed. Skattemyndighetens inställning innebar att bolaget inte kunde tillämpa momsredovisningen enligt de principer som gällde för periodrapporten. När periodrapporter togs fram, som till sin karaktär var att jämställa med bokslut eller delårsbokslut, var det enligt god redovisningssed tillåtet att hålla böckerna öppna i vart fall två veckor. Skattemyndigheten ansåg att med god redovisningssed menas att följa bokföringslagens bestämmelser. Myndigheten ansåg vidare att kortperiodiska bokslut inte hade med god redovisningssed för bokföring av fakturor i den löpande bokföringen att göra. Myndigheten angav även att Bokföringsnämndens (BFN) uttalande (U 90:2) "talar för ett godkännande av bokslutsregler vid delårsbokslut vilket i så fall borde vara den yttre gränsen". Vad bolaget kunde förstå menade skattemyndigheten att bokslutsregler vid delårsbokslut var den yttersta gränsen för god redovisningssed och att upprättande av månadsbokslut inte var god redovisningssed. Bolaget hävdade att skattemyndighetens slutsatser om vad bokföringslagens bestämmelser innebar och vad god redovisningssed var, var felaktiga.

Bolaget hävdade att BFN:s uttalande i 90:2 "behöver inte" absolut inte skall omtolkas till att periodbokslut bör inte, får inte, skall inte, vara lika utförliga som årsbokslut och delårsbokslut. BFN:s uttalande skulle tolkas så att periodbokslut borde vara, men behöver inte vara lika utförliga som årsbokslut och delårsbokslut.

Länsrätten i Jönköpings län (1995-05-17, ordförande Svensson) yttrade under rubriken Domskäl bl.a.: Länsrätten gör följande bedömning. - Av 8 kap. 3 § mervärdeskattelagen (1994:200), ML, framgår att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel i verksamheten. Enligt 17 § i samma kapitel skall, vid förvärv från någon som är skattskyldig, avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. - enligt 13 kap. 16 § ML gäller följande. Om inget annat följer av 17-22 §§, skall ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken 1. - den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller införseln, eller 2. - den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller à contobetalning. - Enligt 4 § bokföringslagen (1976:125), BFL, skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. I fråga om fordringar och skulder gäller enligt 8 § samma lag att de skall grundbokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. - I bokföringslagen har inte uppställts krav på att fordringar och skulder skall grundbokföras per den dag de uppkommit. Anledningen härtill är enligt förarbetena till lagen (prop. 1975:104 s. 168) att det i vissa fall kan föreligga svårigheter att avgöra när en fordran respektive skuld uppkommit i civilrättslig mening. BFN har i U 90:2 uttalat bl.a. följande. Bokföringsskyldigheten aktualiseras när det civilrättsligt uppkommit en fordran eller skuld vilket i allmänhet är fallet när en part fullbordat sin prestation genom leverans. En fordran eller skuld kan dock uppkomma vid en annan tidpunkt än leverans. Så kan exempelvis vara fallet vid ett långvarigt konsultarbete utan delleverans. En direkt koppling mellan uppkomsten av fordringen eller skulden och bokföringen skulle här förutsätta att ställning behövde tas till vid vilken tidpunkt ett successivt arbete medför en ovillkorlig fordran som kan bestämmas till sitt belopp. Mot bakgrund av dessa svårigheter tog departementschefen avstånd från att tidpunkten för den löpande bokföringen av fordringar och skulders skulle vara beroende av när de civilrättsligt uppkommit. Bokföringsskyldighetens inträde gjordes i stället beroende av när faktura eller annan handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed. Detta framgår av 8 § andra stycket BFL. Kundfordringar och leverantörsskulder skall som huvudregel bokföras först när faktura utfärdas respektive mottas. Faktura är enligt förarbetsuttalanden utfärdad först när den avsänds från företaget. Faktura är enligt BFN mottagen när den kommit ett företag tillhanda. Fakturadatum är således av underordnad betydelse när det gäller bokföringsskyldighetens inträde. Enligt BFN skall dock fakturadatum och den dag då fakturan avsänds sammanfalla. Vid tillkomsten av bokföringslagen konstaterades emellertid att en regel om att bokföringsskyldigheten inträder vid fakturering inte kunde vara utan undantag. En säljare skulle då få alltför stora möjligheter att bestämma när bokföringsskyldigheten inträder genom att dröja med fakturering. Någon bestämmelse om skyldighet att fakturera inom viss i lagen angiven tid ansågs inte möjlig att införa. I stället infördes den undantagsregel som finns i 8 § andra stycket BFL varav framgår att bokföringsskyldigheten - trots frånvaro av en faktura - inträder när sådan handling bort föreligga enligt god affärssed (prop. 1975:104 s. 168). Detta innebär att den bokföringsskyldige vid denna tidpunkt själv måste upprätta en verifikation om affärshändelsen som underlag för bokföringen, om inte något annat bokföringsunderlag finns, t.ex. följesedlar, offerter. När fakturan därefter föreligger måste den bokföringsskyldige beakta och bokföra eventuella differenser. Vid vilken tidpunkt faktura bort föreligga enligt god affärssed skall enligt förarbetsuttalanden bestämmas efter praxis för den aktuella typen av affär, såsom utvecklad praxis inom branschen. Partsbruk bör också kunna vara till ledning vid bedömningen. Inte heller idag kan någon generell tidsgräns anges inom vilken fakturering alltid bör ske. Användning av ADB har t.ex. möjliggjort snabbare och mer rationella faktureringsrutiner. Inom många branscher torde det idag vara vanligt att fakturera en månads leveranser

senast under den påföljande månaden. En medveten fördröjning av faktureringen t.ex. i syfte att ge köparen en "dold" betalningsfrist är inte förenlig med god affärssed. En fördröjning av faktureringen efter leverans måste vara motiverad av branschspecifika förhållanden eller omständigheterna i det enskilda fallet, såsom att faktureringen måste föregås av överväganden, förhandlingar eller beslut om hur stort belopp som skall krävas, eller att ytterligare uträkningar, kontroller eller besiktningar måste göras innan fakturering kan ske. Om ett företag etablerar rutiner för sin fakturering, t.ex. att i början av månaden fakturera föregående månads leveranser av varor och tjänster, bör rutinerna följas konsekvent under räkenskapsåret. Avvikelse från rutinerna bör komma i fråga endast vid särskilda hinder av tillfällig natur. Fordringen eller skulden skall då bokföras utifrån annat underlag än fakturan. - ML innehåller särskilda bestämmelser om vad som är rätt redovisningsperiod. BFN:s uttalanden om god redovisningssed har därför inte avgörande betydelse vid bedömningen, men tjänar ändå till ledning. Länsrätten finner dock att det ej kan anses strida mot grunderna för ML att för en faktura som mottas en kortare tid efter redovisningsperiodens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden om även följande förutsättningar är för handen. Annat har inte framkommit än att leverans skett under redovisningsperioden, att skattebeloppet är känt och att bolaget tillämpar samma principer för både utgående och ingående skatt. Med hänsyn härtill kan bolaget medges avdrag för ingående mervärdesskatt för den aktuella leverantörsfakturan. Denna bedömning vinner stöd bl.a. av rättsfallet RÅ 1986 ref. 125 och Kammarrättens i Sundsvall dom den 19 oktober 1990 i mål nr 1256-1988. I sistnämnda mål vägrade Regeringsrätten prövningstillstånd. - Domslut - Länsrätten bifaller överklagandet och undanröjer skattemyndighetens beslut den 20 mars 1995.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att ingående mervärdesskatt för bolaget för redovisningsperioden januari 1995 skulle reduceras med 40 406 kr samt anförde i huvudsak följande. Bolaget hade för redovisningsperioden januari 1995 gjort avdrag med 40 406 kr avseende faktura från Jönköpings kommun som hade utställts den 1 februari 1995. Förutsättningen för att en mervärdesskattefordran gentemot staten skall uppkomma är att vara eller tjänst har levererats och att det finns en faktura eller därmed jämförbar handling där mervärdesskattebeloppet finns angivet. När köparen erhåller varan och fakturan och bokför denna enligt god redovisningssed uppstår en fordran på staten avseende mervärdesskattebeloppet. Med hänsyn till att bolaget erhöll fakturan i februari månad, att fakturan var utställd av leverantören först i februari månad samt att mervärdesskattebeloppet överhuvudtaget inte var känt för bolaget i januari månad skulle skattemyndighetens beslut fastställas.

Bolaget bestred överklagandet och anförde i huvudsak följande. Bolaget hade rätt att redovisa ingående mervärdesskatt den period en vara levereras, eftersom bolaget hade en redovisning som innebar att det månadsvis tas fram periodrapporter som till sin karaktär var att jämföras med bokslut och delårsbokslut. Denna redovisning var att beteckna som god redovisningssed. Bolaget tog fram månadsrapporter som innehöll alla de väsentliga delar som fanns i ett bokslut. Det skedde periodiseringar, varulagerförändringar beaktades, avstämningar hade gjorts och rapporten baserades på ett komplett underlag (resultat- och balansräkning). BFN godtog principen att böckerna kunde hållas öppna en tid och att denna princip även kunde användas vid s.k. periodrapporter. Det borde vidare betonas att BFN:s uttalanden i BFN U 90:2 angav när kundfordringar och leverantörsskulder senast skulle bokföras av ett bolag. BFN:s uttalande i skrivelse till RSV visade att nämnden ansåg att bolag kunde tillämpa samma principer vid periodrapporter som vid årsbokslut och delårsbokslut.

Kammarrätten i Jönköping (1996-12-17, Svenson, Rosén, referent) yttrade: Av 13 kap. 16 § ML framgår att ingående mervärdesskatt skall dras av för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvar en vara eller en tjänst eller

för in en vara till landet enligt god bokföringssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller importen. - Enligt 8 kap. 17 § ML framgår att vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. - Av BFN:s uttalande i BFN U 90:2, "Tidpunkt för bokföring av kundfordringar och leverantörsskulder under räkenskapsåret samt i samband med bokslut", framgår att leverantörsskulder som huvudregel skall bokföras först när faktura mottas. Undantag härifrån är möjligt vid upprättande av bokslut där det tillåts att faktura som mottas först efter räkenskapsårets utgång men före en s.k. brytdag, tillförs huvudbokföringen för det gamla räkenskapsåret. Det anges att en sådan brytdag för fakturaregistrering brukar förläggas 2-3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Enligt BFN bör motsvarande regler gälla för delårsbokslut. - BFN har i en skrivelse den 23 november 1992 till Riksskatteverket med förtydligande av BFN U 90:2 bl.a. angivit att ovan angivna undantag också kan användas vid s.k. periodrapportering. - Kammarrätten i Jönköping har i en dom den 19 februari 1996 i mål nr 861-1994 ansett, att om ett bolags månadsvisa sammanställningar av verksamheten inte uppfyller kraven på ett delårsbokslut, skall redovisning av leverantörsskulder ske enligt huvudregeln angiven i BFN U 90:2. - BFN har i ett till Finansdepartementet avgivet yttrande den 18 september 1996 över Rapport angående vissa åtgärder mot skattefusk inom mervärdesskatteområdet (Fi96/3146) anfört bl.a. följande. För nämnden framstår det närmast som självklart att man bör uppmuntra företag som i sin bokföring vinnlägger sig om en korrekt periodisering utifrån inträffade affärshändelser inte bara vid upprättande av årsbokslut och delårsbokslut utan också vid periodbokslut. Nämnden har därför inlett en översyn av BFN U 90:2 i avsikt att tydliggöra vad som är god bokföringssed i detta hänseende. Översynen som nyligen inletts indikerar att inget hinder enligt bokföringslagen föreligger mot att bokföra en affärshändelse innan faktura erhållits. - I yttrande avstyrker nämnden bl.a. en frikoppling i allmänhet mellan redovisning av mervärdesskatt och bokföring enligt bokföringslagen. - Kammarrätten gör följande bedömning. - I målet är otvistigt att fråga är om en periodrapport. Det har inte ifrågasatts att bolagets periodrapporter har en sådan kvalitet att de till sin karaktär är jämförliga med bokslut. BFN:s ovan angivna skrivelse den 23 november 1992 och dess yttrande den 18 september 1996, får anses ge otvetydigt besked om nämndens uppfattning att det är förenligt med god redovisningssed att hänföra en leverantörsfaktura till viss redovisningsperiod även om fakturan erhållits efter denna men före s.k. brytdag; förutsättningen är att även förhållandena i övrigt medför att fakturan kan hänföras till redovisningsperioden. Eftersom ML inte innehåller några bestämmelser som i aktuellt hänseende avviker från vad som allmänt är att anse som god redovisningssed anser kammarrätten att BFN:s uttalande har stor betydelse i detta fall. Med hänsyn till det anförda och på de skäl i övrigt som länsrätten redovisat finner kammarrätten att bolaget haft rätt göra avdrag för ingående mervärdesskatt med 40 406 kr. Överklagandet skall således avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Ordförande Hessmark var skiljaktig och anförde: Den tidigare dom av Kammarrätten i Jönköping som omnämns i domskälen var enhällig. Den har överklagats hos Regeringsrätten. I den omnämnda rapporten mot skattefusk gillas kammarrättens tidigare dom. Det åberopade yttrandet den 18 september 1996 av BFN är inte enhälligt. När det förevarande målet 3478-1995 skall avgöras nu bifaller jag därför skattemyndighetens talan.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skattemyndighetens i Jönköping beslut den 20 mars 1995 att inte medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med 40 406 kr för redovisningsperioden januari 1995.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1999-03-25, Werner, Billum, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om en skattskyldig vid

redovisningen för en viss månad får göra avdrag för ingående skatt på förvärv av en vara/tjänst som levererats/tillhandahållits under denna månad när förvärvet tillförts redovisningen för denna trots att han erhållit faktura på förvärvet först i början av den följande månaden.

Bolaget har vid redovisningen för januari 1995 yrkat avdrag för ingående skatt på förvärv av energi som levererats under januari månad. Den ingående skatten togs upp i en faktura som är dagtecknad den 1 februari 1995 och får antas ha kommit in till bolaget en eller ett par dagar därefter. Bolaget har anfört att det upprättar periodrapport för varje månad och tagit med fakturan i periodrapporten för januari.

Bestämmelserna i ML om avdrag för ingående skatt innehåller såvitt är av intresse i målet i huvudsak följande. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten (8 kap. 3 § första stycket). Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas på föreskrivet sätt (8 kap. 5 §). Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. (8 kap. 17 §). Ingående skatt skall dras av för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvat en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet (13 kap. 16 §).

Till en början uppkommer frågan om bolagets åtgärd att tillföra räkenskaperna för redovisningsperioden fakturor som kommit in till bolaget efter periodens utgång men som avser leveranser som skett under denna period är förenlig med god redovisningssed.

Bedömningen av vad som utgör god redovisningssed får grundas i första hand på bestämmelserna i BFL. Enligt 4 § första meningen BFL skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Vidare skall enligt 4 § tredje meningen BFL bokföringen inför bokslut därutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. För den löpande bokföringen gäller enligt 8 § andra stycket BFL att fordringar och skulder - med här ej aktuella undantag - skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

BFN har i BFN U 90:2 uttalat att kundfordringar och leverantörsskulder "skall som huvudregel bokföras först när faktura utfärdas respektive mottas". Annat gäller enligt nämnden då faktureringen dröjer. I det fallet inträder bokföringsskyldigheten när faktura bort föreligga enligt god affärssed. Nämnden har vidare i sitt uttalande anfört i fråga om bestämmelserna i 4 § tredje meningen BFL att motsvarande regler bör gälla delårsbokslut medan s.k. periodrapporter inte behöver vara lika utförliga. Nämnden har också uttalat att tidpunkten för faktureringen således saknar betydelse i bokslutssammanhang medan grundbokföringen av kundfordringar och leverantörsskulder enligt 8 § andra stycket BFL anknyter till den tidpunkt på det nya räkenskapsåret när faktura avsänds eller mottas eller alternativt bör föreligga enligt god affärssed. I uttalandet anförs också att bestämmelsen i 8 § andra stycket BFL i princip innebär ett krav på omedelbar bokföring men att en viss fördröjning kan accepteras under vissa förutsättningar.

Vidare har BFN i ett tidigare mål i Regeringsrätten (RÅ 1998 not. 50) yttrat sig i fråga om god redovisningssed. Även där var det fråga om förvärv där tillhandahållandet skett under redovisningsperioden men faktura mottagits först efter periodens utgång. Den skattskyldige hade anfört att bokslut upprättades varje månad. Bokföringsnämnden uttalade som sina slutsatser följande.

Den naturliga utgångspunkten är att bokföringsskyldigheten för en affärshändelse inträder när affärshändelsen inträffar. På goda grunder har

lagstiftaren dock valt att beträffande i rörelsen uppkomna fordringar och skulder göra bokföringsskyldighetens inträde beroende av när faktura mottas eller utfärdas. Det skulle dock vara orimligt att förhindra att affärshändelser som den bokföringsskyldige har kännedom om tillförs bokföringen redan innan denna tidpunkt. En sådan möjlighet måste anses föreligga redan i den löpande bokföringen. Att det föreligger en sådan skyldighet i årsbokslutet framgår av 4 § BFL och det framgår av BFN U 90:2 att motsvarande regelverk bör tillämpas vid delårsbokslut och kan tillämpas vid periodbokslut. - I detta sammanhang skall påpekas att det från redovisningsmässig utgångspunkt saknas anledning att utforma olika regler för andra typer av kortperiodiska avslut än sådana delårsbokslut som följer av de äldre bestämmelserna i 12 kap. 12-14 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) och andra liknande bestämmelser. Det saknas också anledning att i principiellt hänseende skilja mellan fakturor som är utfärdade respektive mottagna före den aktuella periodens utgång och sådana som är utfärdade/mottagna efter periodens utgång. Vilka rutiner som passar i det enskilda företaget får avgöras från fall till fall. I det nu aktuella målet är det nämndens uppfattning att - såvitt kan bedömas utifrån handlingarna i målet - [den skattskyldiges] principer för bokföring av leverantörsfakturor som är hänförliga till en redovisningsperiod men ankommer till bolaget efter periodens utgång är i överensstämmelse med god redovisningssed. - -

Enligt Regeringsrättens mening kan det inte anses strida mot god redovisningssed att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. En förutsättning måste dock vara att systemet tillämpas konsekvent. Vad som förekommit i målet ger inte anledning till annat antagande än att så varit fallet.

En annan fråga är om det för att den skattskyldige skall anses ha bokfört förvärvet under perioden krävs att bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före redovisningsperiodens utgång. Ett sådant krav skulle innebära att en faktura inte skulle tas med vid mervärdesbeskattningen för en viss period om den anlät före periodens utgång men vid periodens utgång ännu inte faktiskt införts i räkenskaper annat än om otillåten eftersläpning förelåg. Inte heller skulle sådana fakturor som enligt 4 § BFL tillförs årets räkenskaper vid ett årsbokslut kunna hänföras till det avslutade året.

Enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML, skedde redovisningen av skatt ursprungligen som huvudregel enligt kontantprincipen. Det fanns dock en möjlighet att efter ansökan få inräkna uppkomna fordringar och skulder i den skattepliktiga omsättningen (bokföringsmässiga grunder). Riksskattenämnden uttalade i anvisningar angående denna metod (RSN II 1970:49.7):

Bokföringsmässiga grunder innebär att skattskyldig - utöver vad som influtit vid kontantförsäljning - har att inräkna uppkommen fordran i sin skattepliktiga omsättning. Vid tillämpning av denna metod inträder skattskyldighet i fråga om kontantförsäljningar när vederlag inflyter och i fråga om fordran när denna uppkommer. - Som huvudregel bör gälla att fordran anses ha uppkommit när en vara levererats eller en tjänst tillhandahålls. Fordran verifieras normalt med faktura eller motsvarande handling och redovisas ofta i räkenskaperna (bokföres) per den dag den uppkommit. Viss eftersläpning av faktureringen brukar dock förekomma. Härvid bör följande gälla i fråga om redovisning av skatt. - Har faktura skrivits ut vid en senare tidpunkt än den då leverans (motsvarande) skett men i räkenskaperna redovisats under den redovisningsperiod leveransen (motsvarande) skett, inräknas fordran (fakturabeloppet) i den skattepliktiga omsättningen för denna period och skatt redovisas enligt den för perioden gällande skattesatsen. - Har däremot faktura både skrivits ut och redovisats i räkenskaperna vid en senare tidpunkt än den då leverans (motsvarande) skett, inräknas fordran (fakturabeloppet) i den skattepliktiga omsättningen för den period då fakturan, med iakttagande av god bokföringssed, bokförts i räkenskaperna. Härav följer att skatt skall redovisas enligt den för denna period gällande skattesatsen.

I anvisningen fanns ett exempel där leverans skedde den 25 februari, faktura skrevs ut den 10 mars men redovisades i räkenskaperna per den 25 eller sista februari. Utgående skatt på denna leverans skulle enligt Riksskattenämnden redovisas för perioden januari-februari.

År 1979 slopades kontantprincipen och bokföringsmässiga grunder infördes genomgående. Ett inslag av kontantprincip under löpande år fanns dock kvar genom den förut nämnda bokslutsmetoden. I förarbetena finns inga uttalanden som tyder på att avsikten var att åstadkomma någon avvikelse från den tidigare metoden med redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

Vidare kan framhållas att ett krav på att bokföringsåtgärder faktiskt skall ha vidtagits före redovisningsperiodens utgång skulle stämma mindre väl överens med den s.k. bokslutsmetoden som bygger på bestämmelserna i 8 § tredje stycket BFL. Enligt dessa får bokföringen av fordringar och skulder dröja tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. I detta fall skall således fakturor beaktas utan hinder av att de faktiska bokföringsåtgärderna vidtas efter periodens utgång.

Regeringsrätten finner mot bakgrund av det anförda att bestämmelsen inte bör anses innefatta ett krav på att bokföringsåtgärderna faktiskt har vidtagits före redovisningsperiodens utgång.

Slutligen uppkommer frågan om bestämmelserna i 8 kap. 5 och 17 §§ ML att rätt till avdrag föreligger endast om avdraget kan styrkas med faktura eller liknande innebär att den skattskyldige får göra avdrag för ingående mervärdesskatt för en viss period endast om han under perioden mottagit en handling med vilken han kan styrka sin rätt till avdrag. Hinder skulle således föreligga - även vid årsbokslut - att beakta fakturor som kommit in efter redovisningsperiodens utgång.

I GML fanns i första stycket första meningen av anvisningarna till 17 § en bestämmelse om att avdrag för ingående skatt skulle styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. I förarbetena till ML uttalades att enligt allmänna principer skall yrkade avdrag styrkas och att en uttrycklig bestämmelse om detta tagits in i 8 kap. 5 § (prop. 1993/94:99 s. 210). Bestämmelsen angavs närmast motsvara inledningen av första stycket av anvisningarna till 17 § GML.

Regeringsrätten finner mot denna bakgrund inte anledning att uppfatta bestämmelsen i 8 kap. 5 § ML så att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken han gör avdrag för den ingående skatten.

Bolaget har således haft rätt att göra avdrag för ifrågavarande skatt vid redovisningen för januari 1995.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrådet Lindstam var skiljaktig och anförde: Jag finner att det av 13 kap. 16 § 1 ML jämförd med 8 § andra stycket BFL framgår att bokföringen under räkenskapsåret av fordringar och skulder normalt skall ske då faktura eller motsvarande handling ställs ut eller mottas. Den omständigheten att månatliga periodbokslut upprättas föranleder inte rätt att göra avdrag för den i målet aktuella ingående skatten för redovisningsperioden januari 1995. Riksskatteverkets talan skall därför bifallas.

Föredraget 1999-01-26, föredragande Sundin, målnummer 1034-1997

---

**Sökord:** Mervärdesskatt

**Litteratur:** prop. 1975:104, s. 147-149, 168-170; prop. 1978/79:141, s. 40-45; prop. 1993/94:99, s. 234-237, 241; prop. 1994/95:57, s. 135-137; SOU 1994:88, s. 279-285; Melz, Mervärdeskatten, 1990, s. 263-266; Holmlund, Skattenytt 1995, s. 439-448.

---