Leif Krafft

Sambandet mellan redovisning och indirekt skatt

Artikeln ägnas frågor om olika former att för näringsidkare ordna redovisningen av indirekta skatter – en första del gäller mervärdesskatt och en andra senare del punktskatter. Mervärdesskatten grundas på omsättningen av skattepliktiga varor och tjänster hos en näringsidkare och punktskatterna på händelser, som inte samtidigt behöver vara affärshändelser. Huvudregeln för redovisning av båda skatterna är god redovisningssed. Gemenskapsrättens hegemoni över mervärdesskatten gör att den svenska redovisningsmodellen kan behöva utmönstras. Alternativa redovisningsmetoder är då främst redovisning per leverans-, per faktura- eller betalningsdatum.

1 Inledning

Det vore önskvärt att den gängse affärsredovisningen hos en näringsidkare i sin helhet skulle kunna användas för all skatteredovisning och kanske framför allt för redovisning av mervärdesskatt. Det skulle främja ordning, säkerhet och kostnadseffektivitet. Politiska överväganden och statens behov av säkra skattebetalningar, som enkelt och effektivt kan kontrolleras av skattemyndigheterna medför att skattelagarna innehåller regler, som avviker från vad som följer av affärsredovisningen. Några frågor kring avvägningen mellan dessa båda intressen diskuteras i denna artikel.

Ett omfattande reformarbete pågår av redovisningslagstiftningen. Redovisningskommitténs betänkande Sambandet Redovisning-beskattning[1], behandlar inkomstbeskattning. Vidare har en ny bokföringslag[2], NBFL, trätt i kraft den 1 januari 2000, som givetvis påverkar frågorna om hur redovisning av indirekt skatt bör ordnas.

När mervärdesskatten infördes från den 1 januari 1969 var huvudprincipen för redovisning kontantprincipen. Endast ett fåtal skattskyldiga utnyttjade den alternativa möjligheten till s.k. bokföringsmässig redovisning. År 1981 ändrades dock ordningen för redovisning av mervärdesskatt.[3] Skattskyldigheten uppkom vid en leverans av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst samt vid mottagandet av förskotts och a-contobetalningar. Dessutom fanns vissa särregler. Huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt blev god redovisningssed. Det finns en tämligen rikhaltig rättspraxis angående mervärdesskatt men få mål som gäller rena redovisningsfrågor t.ex. RÅ81 1:33 (tidpunkten för avdrag för fakturerade men ej levererade varor) och RÅ 1986 ref. 125 (tidpunkten för bokföring av fakturerad fordran).

[1] SOU 1995:43.

[2] Prop. 1998/99:130, SFS 1999:1078.

[3] Mervärdeskatteutredningen, Översyn av mervärdeskatten del II, Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6; Prop. 1978/79:141 om mervärdesskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

Under 1990-talet fick allt fler skattskyldiga datorbaserade redovisningssystem. Då började redovisningsrutinerna att ändras. Många skattskyldiga började att göra periodiseringar genom att hänföra fakturor till leveransmånaden även om de ställts ut eller kommit in efter den månaden. Till detta kom att redovisningsperioden avkortades från två månader till en månad. I detta sammanhang kan man bortse från de skattskyldiga som redovisade mervärdesskatten årsvis. Lagstiftningen hade ändrats varför 1981 års rättsfall inte kunde vara vägledande. Dessa förhållanden aktualiserade främst frågan om hur tidigt ingående mervärdesskatt fick dras av.

Skattemyndigheterna intog som väntat en fiskal inställning till frågan och hävdade att ingående skatt kunde dras av tidigast i den redovisningsperiod under vilken en faktura ankommit till den skattskyldige.[4] De skattskyldiga hävdade att avdraget kunde ske i leveransmånaden. Frågan avgjordes av Regeringsrätten genom fyra domar den 25 mars 1999 av vilka en nämligen RÅ 1999 ref. 16 finns publicerad. Ett Regeringsråd var skiljaktigt. Målet gällde en faktura på elkraft som levererades under en viss månad och togs emot av köparen i början av den följande månaden. Fakturan tillfördes köparens redovisning för leveransmånaden. Den skattskyldige ansågs ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på elkraften i deklarationen för leveransmånaden.

I anslutning till Regeringsrätten dom publicerade RSV omgående nämligen redan i april 1999 en skrivelse för att snabbt få en enhetlig behandling av redovisningsfrågor hos skattemyndigheterna.[5] Skrivelsen publicerades också på RSV:s hemsida. En rekommendation hade däremot varit en synnerligen tidskrävande åtgärd med tanke på den formella granskning den skulle underkastas inom verket. Följaktligen fortsatte RSV:s rekommendation 1984:2, Tidpunkt för skattskyldighet och redovisningsskyldighet samt rätt till avdrag för ingående skatt att gälla. Den framstår numera som starkt föråldrad och delvis obsolet med sina hänvisningar till 1968 års mervärdeskatte-, bokförings- och jordbruksbokföringslag. Under de senaste åren har RSV gjort rättsliga ställningstaganden som publicerats i skrivelser.

I domarna angavs ett krav på konsekvent tillämpning vilket RSV i skrivelsen ansåg innebära att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Den konsekventa tillämpningen borde avse redovisningen av affärshändelserna enligt god redovisningssed. Det var således inte godtagbart att enbart hänföra fakturor avseende ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för leverans tillämpades som redovisningstidpunkt skulle även den utgående skatten, som avser leveranser i föregående månad, hänföras till den.

RSV hävdade vidare i skrivelsen att i den goda redovisningsseden fick också anses ingå ett väsentlighetskriterierium. Det fick tillämpas då det bestämdes vad som var en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kunde enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp m. h. t. väsentlighetskriteriet.

Enligt RSV:s uppfattning fanns det inte något krav på att exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande skulle ha upprättats. Enligt RSV fick domen tolkas så att beträffande affärshändelser mellan oberoende parter fanns varken något krav på reciprocitet mellan dem eller en neutral skatteredovisning mot staten. Tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt för samma leverans kan därför ske i olika perioder. Köparen kan alltså dra av ingående skatt i den första redovisningsperioden och säljaren redovisa utgående skatt i den följande. Det motsatta kan också inträffa.

[4] RSV:s skrivelse 1995-03-02 dnr 283-95/212.
[5] RSV:s skrivelse 1999-04-15 dnr 4105-99/110.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

2 RSV:s hemställan om lagändring

Efter Regeringsrättens domar föreslog verket i RSV Rapport 1999:13 lagändringar för att precisera redovisningstidpunkterna och åstadkomma en bättre överensstämmelse med EG-rätten. I princip bör skatteredovisningen vara neutral mot staten dvs. både utgående och ingående skatt bör redovisas i samma redovisningsperiod. Efter att ha fått synpunkter från näringslivet och skatteförvaltningen på frågan modifierade RSV sitt förslag till nya regler att omfatta även leveransdatummetoden. Verket skrev den 23 oktober 2000 till Regeringen och hemställde om lagändringar beträffande redovisningsreglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), ML.[6] P.g.a. punktskatteutredningens förslag behandlade RSV inte redovisningsreglerna för punktskatter.[7]

RSV:s förslag innebär att den nuvarande anknytningen till god redovisningssed bör slopas. Den skattskyldiges redovisning av skatt föreslås ske enligt någon av tre alternativa metoder nämligen redovisning per leveransdatum (leveransdatummetoden) per fakturadatum (fakturadatummetoden) eller per betalningsdatum (kontantmetoden).

De korrigeringar som sker för närvarande vid bokslut föreslås bli avskaffade eftersom anknytningen till god redovisningssed slopats. Reglerna om skattskyldighet för förskotts- och a-contobetalningar behålls men möjligheten att skjuta upp skattebetalningen för bygg- och anläggningsentreprenader föreslås slopad. Det finns önskemål från byggbranschen att bestämmelserna skall upphöra eftersom de innebär betydande ekonomiska risker för byggföretagen. Flera företag har drabbats av stora förluster genom dessa regler eller kommit på obestånd.

RSV:s förslag innehåller flera andra regler, som är följdändringar till de föreslagna redovisningsreglerna. Leveransdatummetoden skulle kunna väntas bli använd av företag med en utvecklad ekonomifunktion medan fakturadatummetoden är en enkel och praktisk metod, som kunde passa många mindre företag särskilt väl. Med tanke på dagens avancerade datorsystem och metoder för elektronisk fakturering borde fakturadatummetoden passa bra även för stora företag.

Fortsättningsvis skall främst praktiska redovisningsfrågor beröras varför läsaren hänvisas till litteraturen för teoretiska frågor kring redovisningen.[8]

3 Redovisningsreglernas betydelse

För att staten skall erhålla de medel, som följer av skattelagarna, krävs redovisningsbestämmelser som samtidigt beaktar statens behov av en säker uppbörd av skatt och tillgodoser ett rimligt kontrollehov.[9] Melz skriver: ”Beskattningstidpunkten är allmänt en viktig fråga vid inkomstbeskattningen”.[10] Detta gäller även för mervärdesskatten.

Redovisningsbestämmelserna bör givetvis i första hand utformas med tanke på de skattskyldiga vilka lojalt följer gällande lagstiftning. Det gör att någon form av anknytning till affärsbokföringen är lämplig. Den skattskyldige sägs vara uppbördsman av skatten för statens räkning. Någon särskild ersättning utgår som bekant inte för bestyret med denna skatteredovisning men däremot tas skattetillägg ut på felperiodiseringar. Det bör vara ett demokratiskt krav att reglerna för redovisningen är så klara och enkla att näringsidkaren själv kan sköta skatteredovisningen och inte drabbas av kostnader för det. För min del anser jag att särskilt fakturadatummetoden tillgodoser sådana krav liksom kontantmetoden. Den omfattar dock endast företag med liten omsättning, se 5 kap. 2 § 3 st. NBFL.

---

[6] RSV:s skrivelse dnr 9532-00/100.

[7] Punktskatterna reformerade betalningsregler, m.m. (SOU 2000:46).

[8] Se t.ex. Peter Melz, Mervärdesskatten, Stockholm 1990, Per Thorell, Skattelag och affärssed, Lund 1986; Kristina Artsberg, Normbildning och redovisningsförändring, Malmö 1992.

[9] Göran Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, Lund 1962.

[10] Melz, Kaptalvinstbeskattningens problem s. 51. Stockholm 1986.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

De mest relevanta tidpunkterna för skatteredovisningen är då medel erhålls eller betalas för försäljning och inköp, tidpunkten för leverans av varor eller för tillhandahållande av en tjänst, vad som följer av den löpande affärsredovisningen (bokföringstidpunkten) eller av god redovisningssed. En alternativ tidpunkt är det datum som anges på en faktura.

Mervärdesskatt redovisas antingen årsvis eller månadsvis[11]. Redovisningen är slutgiltig för varje period. Den månadsvisa redovisningen för mervärdesskatten skulle kunna anföras som skäl för att redovisningstidpunkten inte har samma betydelse som vid t.ex. inkomstbeskattningen. Staten erhåller ju betalningarna omgående. En månads förskjutning av vissa belopp borde inte ha någon större betydelse om staten erhåller skatten. Skillnaden mellan skatteslagen framstår dock till viss del som formell. Skatterna har olika uppbördssätt. Inkomstskattens slutliga och definitiva slutskatt kompletteras med en preliminärbeskattning. Vid årsavstämningen av inkomstskatten återbetalas eventuella överskott och underskott krävs in.

Inkomstskatten har för näringsidkare som huvudprincip att den bokföringsmässiga redovisningen skall kunna läggas till grund för beskattningen med endast några få korrigeringar. Detsamma gäller för mervärdesskatten och punktskatterna som uttryckligen hänvisar till god redovisningssed. Skillnaden är dock att vid inkomstbeskattningen finns ett bokslut, som typiskt sett är granskat av en revisor. Det är inte fallet vid redovisningen av indirekt skatt. Redovisning av mervärdesskatt bygger på en masshantering av främst fakturor och dagskassor. Det förhållandet talar för att reglerna för mervärdesskatten skall vara mycket enkla.

4 ML:s redovisningsregler

I 1968 års mervärdesskattelag (1968:430), GML, var huvudregeln för skattskyldigheten och redovisningen kontantprincipen, se 4 § GML. Det fanns dessutom möjlighet att "inräkna uppkomna fodringar i omsättningen", se 4 § 2 st. GML. Redovisningen skulle ske löpande för bestämda tidsperioder, se 5 § GML. Vederlag hänfördes till den redovisningsperiod då vederlaget erhölls och för dem som medgetts redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skulle utöver kontanta vederlag under perioden även redovisa uppkomna fordringar, se 15 § GML. Motsvarande principer gällde för avdragsgill ingående skatt, se 17 § GML.

Av förarbetena framgår bl.a.: "Det finns emellertid också möjlighet för skattskyldig som så önskar att redovisa skatt på grundval av faktureringen och för den som väljer denna redovisningsmetod inträder skattskyldigheten när fordran uppkommer".[12] Efter det att GML hade trätt i kraft infördes en ny bokföringslag från den 1 januari 1977.

År 1981 infördes efter förslag av mervärdeskatteutredningen[13] nya regler för redovisningen i ML. De innebar att skattskyldigheten skulle inträda när vara levererades eller tjänst tillhandahölls. Detta överensstämmer med artikel 10 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. De bestämmelser som gällde vid leveranstidpunkten skulle avgöra skatteplikt, skattesats och följaktligen vilket skattebelopp som skulle redovisas. Förskotts och a-contobetalningar skulle redovisas när de togs emot. Särskilda regler infördes för sådana betalningar som gällde byggnads- och anläggningsentreprenader.

Enligt RSV:s uppfattning[14] medförde de nya reglerna inte en synkronisering med bestämmelserna i 1976 års bokföringslag. Lagtexten utformades med 8 § BFL som förebild men det framgick inte att det principiellt innebar en ändring i förhållande till vad

[11] Från privatimport av bilar, flygplan och båtar bortses här.
[12] Prop. nr 100 år 1968 s. 135.
[13] Ds B 1977:6 Översyn av mervärdesskatten del III, redovisningsskyldighet m.m.; Prop. 1978/79:141 om redovisning av mervärdesskatt, m.m.
[14] RSV Rapport 1999:13 s. 68.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

som hade gällt före ändringen. För företag som tillämpade redovisningsmetoden "bokföringsmässiga grunder" gällde nämligen att skattskyldigheten uppkom redan vid leveransen.

RSV anger i sin rapport följande:

> "De nya momsreglerna i 5 a § kom dock att formuleras på ett något annorlunda sätt än reglerna i 8 § andra stycket BFL, sannolikt därför att distinktionen mellan bokföringsregler (lagtext) och god redovisningssed inte klargjordes. I 8 § andra stycket BFL användes uttrycket "god affärssed", men endast för att ange den skäliga tid inom vilken en faktura bör utfärdas. Lagstiftaren använde i mervärdesskattelagen i stället uttrycket "god redovisningssed" men lät det inte bestämma tidpunkten inom vilken en faktura borde utfärdas utan tidpunkten när en faktura borde bokföras. Eftersom fakturor bokförs per olika tidpunkter under löpande år respektive vid bokslut, uppkom tillämpningsproblem".

5 Bristen på sanktionsmöjligheter

Från en allmän utgångspunkt kan man fråga sig om och i så fall i vilken grad en civilrättslig reglering i form av god redovisningssed är ändamålsenlig för redovisning av indirekta skatter. En svaghet är att det saknas sanktionsmöjligheter vid avsteg från god redovisningssed.

Rolf Rundfelt har kommenterat frågan om sanktioner:

> "Slutsatsen blir att oavsett vilka som får möjlighet att utdöma sanktioner till följd av en missvisande redovisning, det kommer att bli svårt att fastställa vad som är ett avsteg. Den uppfattning som många har är att det i en sådan situation är lättare att påtala missförhållanden inom ramen för en självreglering vilket skulle tala för en utbyggnad av Fondbörsens tillsynsverksamhet. Det gäller, inte minst uppgiften att avgöra vilka avsteg som är viktiga att beivra, respektive vad som saknar betydelse för kapitalmarknadens funktion" [15]

Rundfelts kommentar visar också skattemyndigheternas dilemma. Den goda redovisningsseden skall ligga till grund för skatteredovisningen men skattemyndigheten har svårigheter att fastställa om ett avsteg skett eller inte från den. När det gäller annan civilrättslig lagstiftning som t.ex. avtalsrätt, fastighetsrätt, konkursrätt finns inte någon "civilrättsnämnd" att tillgå men en rik rättspraxis som ger vägledning. När det gäller redovisningsregler har Regeringsrätten i flera fall inhämtat yttranden från Bokföringsnämnden.

Genom 1999 års bokföringslag, NBFL, har i första hand Bokföringsnämnden ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Detta innebär att flera frågor i den nya bokföringslagen kan komma i konflikt med det fiskala intresset av en snabb och säker och lättkontrollerad skatteredovisning. Till det kommer att bokföringslagen är mycket tekniskt utformad och svårtillgänglig. Vi har alltså fått en situation där den redan tidigare svårtillgängliga mervärdesskattelagen har kopplats till en annan likaledes svårtillgänglig lag. Det rimliga i denna situation kan ifrågasättas.

6 Några särskilda frågor om ML:s koppling till god redovisningssed

Den löpande bokföringen regleras i 5 kap. 1–2 §§ NBFL. Av 2 § framgår att tidpunkten ska anges för bokföringen. Därav följder dock knappast att det är möjligt att i efterhand kunna konstatera tidpunkten för den löpande bokföringen. I 5 kap. 2 § andra stycket NBFL anges att "om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed" får

[15] Rolf Rundfelt, Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1997 s. 14 f. Nr 17 i Stockholms Fondbörs skriftserie.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

bokföringstidpunkten senareläggas. Att detta bör omfatta sjukdom torde vara okontroversiellt. Med sjukdom bör normalt förstås sådant tillstånd som kräver sjukskrivning. Om senareläggningen dessutom skulle få omfatta semester och arbetsbelastning vid en revisionsbyrå kommer ML:s koppling till god redovisningssed att leda till en extremt stor frihet för val av tidpunkt för redovisningen av skatt. Den som tar semester skulle slippa att betala skatt. De flesta personer behöver någon gång emellanåt semester! Detta exempel illustrerar det vanskliga i att ha den nuvarande kopplingen till god redovisningssed.[16]

I detta sammanhang kan också de nya bestämmelserna i 5 kap. 6–7 §§ NBFL om verifikationer uppmärksammas. Den vanligaste verifikationen i en bokföring är fakturan. Den har dessutom en central roll i mervärdesskattesystemet. Numera anges inte som i den tidigare bokföringslagen att en verifikation på ett varaktigt sätt skall innehålla uppgifter om när den upprättats. Verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga. I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.

I 11 kap. ML finns regler om faktureringsskyldighet. Vad en faktura skall innehålla framgår av 11 kap. 5 § ML. De detaljerade reglerna som finns där skiljer sig från motsvarande regler i både BFL och NBFL. ML:s bestämmelser reser även en tillämpningsfråga. Om en av de angivna uppgifterna saknas i en faktura har då säljaren inte fullgjort sin faktureringsskyldighet och riskerar köparen att gå miste om sin rätt till avdrag för ingående skatt? Flera skattskyldiga har fått erfara att frågan inte enbart är teoretisk när skattemyndigheterna inte godkänt avdrag för ingående skatt med hänvisning till formella fel i en faktura.

I många medlemsstater behövs fakturadatum för att bestämma skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde. Detta gör att man kan vänta sig att det i EG-rätten införs skärpta krav på fakturornas utformning. För det talar också att avdragsrätten kan bli utvidgad till att även omfatta viss utländsk skatt. Det kan här erinras om bestämmelsen i 1 kap. 4 a § ML som anger skattskyldighetsregler för gemenskapsinterna förvärv. Där framgår att tidpunkten för utfärdandet av en faktura före den 15:e i månaden efter leveransmånaden medför att skattskyldigheten inträder per fakturadatum.

Ett särskilt problem vid mervärdesskatten är successiva leveranser och vissa typer av samlingsfakturor som omfattar ett antal successiva delbetalningar. I dessa fall skulle man kunna tänka sig att skattskyldigheten inträdde vid förfallodatumet. En sådan ordning skulle skapa förutsättningar för en rationell fakturahantering avseende bl.a. hyror, kabel-TV avgifter. Detta skulle dock kräva att också förfallodatum anges på fakturan.

Ett litet exempel angående hyror kan illustrera redovisningsfrågan. Hyror betalas normalt i förskott. Hyresgästen har fullgjort sin skyldighet om betalningen sker senast dagen före den aktuella hyresperioden oavsett att beloppet kommer hyresvärden tillgodo först följande månad, se JB 12:20. Erläggs kvartalshyra, vilket torde vara vanligt för lokaler, kan flera alternativa redovisningstidpunkter föreligga eftersom skatteredovisningen sker månadsvis men betalningen sker vid ett tillfälle. Betalning, som erhålls före kvartalets början, är i sin helhet förskott. Betalning, som erhålls i den första månaden i kvartalet, kan också betraktas som förskott. Redovisningstidpunkterna blir dock olika för dessa båda betalningar. En betalning i t.ex. den andra månaden borde rätteligen fördelas som dels en betalning för en redan tillhandahållen och skatteredovisad tjänst och i övrigt som förskott. En praktisk ordning för denna typ av fall framstår som lämplig.

Av 5 kap. 8 § NBFL framgår att uppgifter enligt 7 § första stycket får utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är

[16] RSV:s yttrande den 13 december 2000 över Bokföringsnämndens förslag till allmänna råd och vägledning om löpande bokföring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

förenligt med god redovisningssed. Det får alltså inom ramen för god redovisningssed avgöras när det är godtagbart att utelämna uppgifter som kan vara praktiskt besvärliga att infoga i verifikationen. Enligt min mening har vi härmed fått två typer av fakturor nämligen den ena enligt bokföringslagen och den andra i form av "momsfaktura" enligt ML.

Det har gjorts gällande att det formella och materiella sambandet mellan redovisning och beskattning skulle hindra en utveckling av redovisning enligt god redovisningssed och rättvisande bild. Det kan troligen förhålla sig så beträffande inkomstbeskattningen men det argumentet är sannolikt ogiltigt beträffande indirekt skatt. För mer teoretiska resonemang kring frågor om samband mellan civilrätt och skatterätt hänvisas till litteraturen.[17]

De här indirekta skatterna skall typiskt sett betalas in till staten av näringsidkare trots att skattedestinatärerna vanligen är konsumenterna. Näringsidkarna är som regel skyldiga att ha en bokföring enligt bokföringslagen. En anknytning av skatteredovisningen till deras affärsredovisning ter sig då som den mest näraliggande ordningen för redovisningen av dessa personers skatter.

Mervärdesskattelagen (1994:200), ML, har som huvudprincip för skatteredovisningen god redovisningssed kompletterad med en kontantprincip för vissa fall. Detta innebär att en nära knytning sker till inkomstbeskattningen. Frågan om vid vilken tidpunkt skatt skall redovisas är ingalunda en unik fråga för de indirekta skatterna. Regeringsrätten har i ett stort antal mål prövat frågor om rätt beskattningsår vid inkomsttaxeringen.[18]

7 Några skillnader mellan inkomstskatt och mervärdesskatt

Inkomstbeskattningen beskattar ett resultat, som vanligen föreligger i form av ett årsresultat. Ett sådant skall beräknas och anges i form av resultat- och balansräkning. De har vanligen granskats av revisorer. Det finns alltså vid inkomstbeskattningen oftast ett tillförlitligt underlag för taxeringen. Dessutom måste företagen lämna ett stort antal uppgifter om sina ekonomiska förhållanden i sina deklarationer. Tanken är att sedan skall skattemyndigheten granska dessa uppgifter och från dem kunna sluta sig till om det uppgivna resultatet är det korrekta.

Mervärdesskatten bygger på självbeskattning. De skattskyldiga beräknar, deklarerar och betalar in skatten till staten. Det ankommer på skattemyndigheten att kontrollera om den skattskyldiges redovisning är korrekt. Den granskning som sker utifrån skattemyndighetens tillgängliga uppgifter, s.k. skrivbordsgranskning, är mycket effektiv. Numera har den dock blivit mer komplicerad som en följd av 1999 års rättsfall. I många fall bör fler uppgifter hämtas in än tidigare.

Redovisningen kan ske årsvis för företag med en årsomsättning på högst en miljon kronor men skall i övrigt ske månadsvis. Föremålet för beskattningen är den skattskyldiges omsättning oavsett om den varit vinstgivande eller inte. Mervärdesskatten anses inte vara resultatpåverkande för de som är skattskyldiga.

Vid inkomstbeskattningen är bl.a. följande frågor av stor betydelse nämligen värdering av varulager, avskrivning av maskiner och övriga inventarier, pågående arbeten, avsättningar för framtida utgifter och förluster, förlustutjämning mellan skilda räkenskapsår. De frågorna saknar aktualitet för mervärdesskatten. Detta förhållande kan möjligen vara förklaringen till att redovisningen av mervärdesskatt mycket ofta har delegerats i företagen. Det torde höra till ovanligheterna att en ekonomidirektör i ett större företag ägnar mervärdesskatten samma uppmärksamhet som inkomstskatten.

[17] Sture Bergström, Skatter och civilrätt, Stockholm 1978; Per Thorell, Skattelag och affärssed, Lund 1986.

[18] Här redovisas enbart referatmål. Se exempelvis RÅ 1928 ref. 68, RÅ 1929 ref. 18, RÅ 1949 ref. 50, RÅ 1955 ref. 41, RÅ 1959 ref. 32, RÅ 1964 ref. 43, RÅ 1970 ref. 24, RÅ 1974:117, RÅ 1975:82, RÅ 1975:100, RÅ 1977:13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

ML innehåller i motsats till inkomstbeskattningen bestämmelser om skatteplikt för kontant mottagna betalningar i form av förskott eller a-contobetalningar. Detta innebär att ML:s regler skapar ett redovisningsproblem.

8 God redovisningssed

Vad som är god redovisningssed avgörs numera av Bokföringsnämnden. Detta innebär att skattemyndigheterna i praktiken i många fall kan ha små möjligheter att själva avgöra frågor om något har redovisats korrekt eller inte. I bokföringsnämndens yttrande i RÅ81 1:33 anges att nämnden koncentrerat sitt yttrande till frågan om när en faktura principiellt skall bokföras som skuld ur civilrättslig synpunkt. Någon bedömning av ärendet med utgångspunkt från mervärdeskattelagens bestämmelser gjordes däremot inte.

I Bokföringsnämndens yttrande[19] över en Rapport angående vissa åtgärder mot skattefusk inom mervärdesskatteområdet[20] skriver nämnden följande: "*På grund av den stora inverkan som mervärdesskatettereglerna har på bokföringen finns det en uppenbar risk att de synsätt som förespråkas kommer att leda till en utveckling av bokföringen som inte står i överensstämmelse med god redovisningssed. BFN ha i olika sammanhang framhållit att kontantmetoden enligt 8 § tredje stycket BFL visserligen är tillåten men att nämnden inte rekommenderar den. Den översyn av BFN U 90:2 som nyligen inletts indikerar dessutom att inget hinder enligt BFL föreligger mot att bokföra affärshändelser innan faktura erhållits. BFN avstyrker därför en frikoppling i allmänhet mellan redovisning av mervärdesskatt och bokföring enligt BFL och i synnerhet införande av kontantredovisning av mervärdesskatt för nystatade företag*".

En ledamot, Törnqvist, reserverade sig mot yttrandet och uttalade bl.a. "*Kontrollskälen är synnerligen starka när frågan om sambandet mellan bokföring och mervärdesbeskattning ska bedömas. BFN förefaller att inte alls beakta aspekten på frågan. Från skatteförvaltningens utgångspunkt bör en omsättning som är skattepliktig enligt mervärdesskattelagen (ML) enkelt kunna kontrolleras både hos säljare och köpare. Även de skattskyldiga vinner på en effektiv skattekontroll. – Detta sker enklast om tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt sker i anslutning till att en faktura ställs ut och att avdrag sker då den ankommer till köparen. Detta är en väsentlig del av substansen i påståendet att momsen är självkontrollerande*".

Rättsfallet RÅ 1998 not 50 (Cloetta-målet) är enligt min mening ett mycket tydligt exempel på hur även en mycket kompetent skattskyldig kan överbetona redovisningsregeln god redovisningssed och därigenom inte ta den rätta redovisningsperioden och den rätta redovisningsregeln i ML. Detta inträffade trots att företaget hade tillgång till egen ekonomiavdelning, egna revisorer och skattekonsulter. Rättsfallet illustrerar väl vilken omsorg utformningen av redovisningsreglerna i lagstiftningen kräver och vilka regler som är möjliga att ha.

I bokföringsnämndens yttrande[21] angående det s.k. Cloetta-målet anger nämnden att det var dess uppfattning – såvitt kunde bedömas från handlingarna i målet – att Cloettas principer för bokföring av leverantörsfakturor som är hänförliga till en redovisningsperiod men ankommer till bolaget efter periodens utgång var i överensstämmelse med god redovisningssed. Nämnden hade dock dessförinnan reserverat sig för att det inte ankom på den att uttala sig om i vad mån rätt redovisningsperiod i mervärdesskattesammanhang kan avvika från en i enlighet med god redovisningssed fullgjord bokföring.

Regeringsrätten fann emellertid att av 17 § tredje stycket ML framgick att avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad fick göras under den redovisningsperiod då faktura med uppgift om skattens belopp hade mottagits. Det var nämligen i målet ostridigt fråga om förskotts-

[19] Bokföringsnämndens yttrande den 18 september 1996 dnr 65/96.
[20] Dnr hos finansdepartementet Fi96/3146.
[21] Bokföringsnämndens dnr 102/96 samt aktbilaga 7 i Regeringsrättens mål nr 2785-1996.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

eller a conto-betalningar för en byggnadsentreprenad. Fakturorna var daterade i början av mars månad 1992 och fick därför antas ha mottagits av bolaget tidigast under denna månad. Bolaget hade därför inte rätt till avdrag för den ifrågavarande ingående skatten för redovisningsperioden januari–februari 1992. Detta visar att Bokföringsnämnden enbart fäster vikt vid civilrättsliga aspekter då redovisningsfrågor bedöms. Det förhållandet att Cloetta i januari–februari perioden inte hade någon fordran på statsverket för ingående skatt för dessa fakturor tillmättes alltså ingen betydelse. Enligt min mening framstår det som klart att god redovisningssed inte längre är någon lämplig reglering av redovisningen av mervärdesskatt. Bokföringsnämnden har ingen anledning att beakta skattehänsyn och förefaller inte heller att göra det.

9 EG-rätten och reciprocitetsprincipen

En anpassning till EG-rätten skedde vid Sveriges anslutning till EU genom SFS 1994:1798 fr.o.m. den 1 januari 1995.[22] Bestämmelserna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde blev i huvudsak oförändrade liksom de om redovisningsskyldighet. Det kan emellertid ifrågasättas om ML överensstämmer med EG-rätten beträffande redovisningsreglerna.

I Rådets sjätte direktiv finns i artikel 10 bestämmelser som skattskyldighetens inträde och uttag av skatt. Leveranstidpunkten kan sägas vara huvudregel. Det anges vidare att för vissa skattskyldiga kan medlemsländerna knyta skattskyldigheten till tidpunkten för utfärdande av faktura alternativt mottagande av köpeskillingen.

I artikel 17 regleras avdragsrättens inträde och räckvidd. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Denna reglering innebär en principiell reciprocitet. Den upprätthålls emellertid inte i gällande svensk rätt.

10 Redovisningen i några andra medlemsländer

Redovisningsreglerna i flera andra medlemsländer har vanligen ett strikt reciprocitetssynsätt dvs. ut- och ingående skatt skall redovisas vid samma tidpunkt.

Den brittiska lagstiftningen innehåller regler om tidpunkten för skattskyldighetens inträde (time of supply) vilket anges som ”tax point”. I Storbritannien blir skatten förfallen till betalning vid tidpunkten för leveransen (supply) men i praktiken bokförd och betald enligt deklarationer för bestämda redovisningsperioder. Småföretag tillåts dock ha kontantredovisning. Avdrag får i en redovisningsperiod ske för leveranser (supply), försäljning till andra medlemsländer och export. Storbritannien har en regel enligt vilken faktura skall utfärdas inom 14 dagar efter leverans för att medföra att skattskyldigheten inträder per fakturadatum. Skattemyndigheten kan tillåta förlängning av den tidsfristen.

Den danska mervärdesskattelagen[23], DML, anger att skattskyldigheten inträder vid leveranstidpunkten. Om en faktura ställs ut i anslutning till leveransen anses faktureringstidpunkten som leveranstidpunkt. Vid betalningar som sker före leveransen eller innan faktura ställts ut anses betalningstidpunkten som leveranstidpunkt, se kapitel 5 § 23 DML.

Tyskland och Frankrike saknar regler om att skattskyldigheten kan inträda genom utfärdande av faktura. I Tyskland krävs dock för avdragsrätt för ingående skatt både att prestation utförts och faktura ankommit inom redovisningsperioden. Gemensamt för medlemsländerna är att erhållna kontantbetalningar är skattepliktiga.

Storbritannien tillämpar kvartalsredovisning. Dessutom finns en möjlighet för årsredovisning för företag med en årsomsättning på högst 300000 GBP.

[22] Prop. 1994/95:57.

[23] Mervaerdiafgiftsloven (Lov nr 375 af 18. Maj 1997).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

11 RSV:s överväganden

Den nuvarande ordningen skapar flera kontrollproblem. Skattekontrollen bör bedrivas så kostnadseffektivt som möjligt. S.k. skrivbordskontroll är en enkel och effektiv kontrollmetod som alla vinner på. Skattemyndigheterna har ofta anledning att ifrågasätta uppgifter i en deklaration eller helt enkelt enbart välja att slumpmässigt kontrollera någon uppgift. Den kan senare visa sig vara korrekt. För den skattskyldige är det mycket ofta tillräckligt att sända in fakturor till skattemyndigheten för att styrka något förhållande. Den mest ideala ordningen är då att skattereglerna är sådan att skattemyndigheten med ledning av uppgifterna i en sådan faktura kan avgöra den aktuella frågan. Så var det i stor utsträckning förr men inte numera. Det krävs i dag en mer omfattande utredning än tidigare för att slå fast när utgående eller ingående skatt bort redovisas.

De skattemässiga redovisningsreglerna bör ha en anknytning till affärsredovisningen. Med dagens datasystem måste man dock beakta vad som kan vara en både enkel och säker skatteredovisning för företagen.

RSV föreslår att skattskyldigheten skall knytas till leveransen eller tillhandhållandet av en tjänst. Skattskyldighet skall även föreligga för förskotts- och a contobetalning. Redovisningen skall enligt ett alternativ kunna ske enligt det. Detta föreslås komplettera med en redovisning per fakturadatum. För de allra minsta företagen får redovisningen ske enligt kontantprincipen. Inte i något fall skall justering ske för fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång. Redovisningen skall vara en löpande avräkning av medel mellan den skattskyldige och staten.

12 För- och nackdelar med en faktureringsregel

Avsikten med en s.k. faktureringsregel är att underlätta den praktiska redovisningen av mervärdesskatt. För att nå ett sådant syfte måste regeln vila på en teoretiskt riktig grund. Den bör endast vara en kompletterande regel till huvudregeln för skattskyldighet nämligen leveranstidpunkten. Ett antal situationer, som ofta förekommer, bör vara reglerade i lagstiftningen.

Eftersom mervärdesskatten bygger på att en leverans skett eller en tjänst är tillhandahållen uppkommer frågan när en faktura skall anses medföra skatteplikt. En möjlighet är att ansluta sig till god redovisningssed och anse att fakturor som ställts ut senast i månaden efter leveransmånaden omfattas av regeln. Den andra frågan blir hur tidigt skall en faktura kunna ställas ut. Det finns en risk att fakturor som ställts ut före en leverans skett inte kommer att leda till någon leverans.

Om en skattskyldig inte fakturerar inom den stadgade tidsfristen måste det finnas en korrigeringsregel som lämpligen beskattar prestationen vid leveranstidpunkten. I annat fall vore det möjligt att underlåta att fakturera.

Den som fakturerar före en leverans skett, t.ex. 31 januari, med leverans under februari behöver en regel som gör fakturan giltig för skatteredovisningen. En sådan regel kan utformas så att giltigheten kräver leverans i följande månad.

13 Elektronisk fakturering

Numera förekommer i stor utsträcknng elektronisk fakturering dvs. säljare och köpare utväxlar endast elektroniska dokument. Redovisningsreglerna bör beakta det förhållandet så att inga hinder skapas för sådan fakturering. Enligt min mening kan både faktureringsmetoden och leveransdatummetoden användas vid elektronisk fakturering. Datum bör alltid finnas i en faktura och leverensdatum kan anges även om den är elektronisk. Båda uppgifterna kan läggas till grund för redovisningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48

14 Avslutning

Enligt min uppfattning skulle både skattskyldiga och skattemyndigheter vinna på att redovisningsreglerna reformerades. Hur det bör ske är dock en öppen fråga. RSV har presenterat ett förslag som bör kunna bilda utgångspunkten för en diskussion och analys av frågan och överväganden i finansdepartementet.

Med materiella regler, som ansluter sig till hur skatteredovisningen sker hos de skattskyldiga, borde det vara möjligt att nå mycket långt i praktisk enkelhet. Redovisning av mervärdesskatt framstår för min del främst som en löpande avräkning av medel mellan den skattskyldige och staten. God redovisningssed tillgodoser inte den enkelhet som borde råda för skatteredovisningen. Redovisningsregler kan dock inte ändras lika ofta som bestämmelser om skattesatser eftersom reglerna är svåra att etablera hos de skattskyldiga. Det gör att en ändring av redovisningsreglerna bör vara väl förankrad hos både näringsliv och skatteförvaltning.

Leif Krafft är verksam vid Skattemyndigheten i Stockholm och är en av experterna i mervärdesskatteutredningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:48