

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattentytt, Leksand, tel. 0247-10430 · Ansv. utgivare: Kammarrådet Hans Bylin

Serie II ang. indirekt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Im = Indirekt skatt – Mervärdeskatt

Nr 5 1980 – Årg. 10

Riksskatteverkets föreskrift om befrielse från skyldighet att erlægga restavgift vid rättelse av mervärdeskatte-redovisning i vissa fall;

RSV Im
1980:6

RSFS 1980:44

utfärdad den 6 november 1980.

Riksskatteverket (RSV) har med stöd av 47 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) och 58 § uppbördslagen (1953:272) beslutat meddela följande föreskrift om befrielse från skyldighet att erlægga restavgift vid rättelse av redovisad mervärdeskatt i vissa fall.

1 Allmänt

Skattskyldig till mervärdeskatt som tillämpar den s k bokslutsmetoden för sin mervärdeskatte-redovisning skall i deklarationen för den sista redovisningsperioden under ett beskattningsår ta med skatt som hänför sig till fordringar och skulder vid årets utgång. Skattskyldig som tillämpar den s k faktureringsmetoden för sin mervärdeskatte-redovisning skall medräkna skatt på fordringar och skulder i den löpande skatte-redovisningen under året.

På grund av normal eftersläpning vid fakturering e d är det inte alltid möjligt att vid tidpunkten för den sista skatte-redovisningen för ett räkenskapsår upprätta en deklaration som omfattar en fullständig och korrekt redovisning av skatt på fordringar och skulder. Om till följd härav lämnad deklaration för den sista redovisningsperioden blivit ofullständig skall den skattskyldige i en ny deklaration (rättelse-deklaration) för denna period redovisa skatt som även omfattar skatten på fordringar och skulder vid årets utgång.

Det kan också vara så att det först i samband med bokslut eller motsvarande framkommer underlag som visar att avgiven mervärdeskatte-redovisning för året blivit oriktig, t ex i fråga om yrkade avdrag för ingående skatt på sådana förvärv under året som endast delvis avser verksamhet som medför skattskyldighet. I sådant fall kan korrigering av skatte-redovisningen göras i en ny deklaration (rättelse-deklaration). Behöver korrigering göras i mer än en redovisningsperiod får sådan ändring göras i en ny deklaration för den sista redovisningsperioden under året. Denna möjlighet till rättelse föreligger dock inte om slutligt beslut meddelats för någon redovisningsperiod under året.

2 RSV föreskriver

Beträffande restavgift på ytterligare skatt, som skall erläggas enligt rättelse-deklaration, i fall som avses i föregående avsnitt föreskriver RSV följande.

Befrielse från skyldighet att erlægga restavgift skall medges, om rättelse-deklarationen lämnas och skatten samtidigt betalas senast inom 15 dagar

RSV Im 1980:6
RSFS 1980:44

efter det bokslutet har upprättats eller borde ha upprättats eller, om skyldighet att upprätta bokslut inte föreligger, senast inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Som allmän förutsättning för befrielse från skyldighet att erlägga restavgift gäller dock att rättelsedeklarationen skall vara lämnad och skatten betald senast vid den tidpunkt, då den allmänna självdeklarationen skall vara lämnad.

3 Ikraftträdande

Denna föreskrift skall tillämpas fr o m den 1 januari 1981.

RSV Im
1980:7
RSFS 1980:45

Riksskatteverkets anvisningar om tidpunkten för inträde av skattskyldighet, redovisningsskyldighet och rätt till avdrag för ingående skatt m m

utfärdade den 6 november 1980.

Genom lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430)¹ om mervärdeskatt (ML) har med verkan fr o m den 1 januari 1981 införts nya bestämmelser om tidpunkten för skattskyldighetens, redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde. Bestämmelser om skattskyldighet finns i 4 § ML medan regler om redovisningsskyldighet och avdragsrätt återfinns i 5 a och 5 b §§ samt i 17 § ML.

Riksskatteverket (RSV) har med stöd av 61 § ML beslutat meddela följande anvisningar om tillämpningen av de nya bestämmelserna.

1 Allmänt

Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten enligt ML kan inträda vid olika tidpunkter. På samma sätt har rätten till avdrag skilts från begreppet avdragsrättens inträde.

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde knyter i princip an till när en vara civilrättsligt är att anse som levererad och en tjänst är tillhandahållen.

För redovisningsskyldighetens inträde gäller som allmän förutsättning att skattskyldighet har inträtt. Vidare gäller som en huvudregel att tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde bestäms av bokföringen. Mervärdeskatten skall redovisas respektive dras av i deklaration för den redovisningsperiod då en affärshändelse, som medfört skattskyldighet eller grundat rätt till avdrag, bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed (räkenskapsenlig mervärdeskatteredovisning).

2 Tidpunkt för skattskyldighetens inträde

Bestämmelserna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde har betydelse för att bedöma efter vilka regler en affärstransaktion skall beskattas. Så skall t ex skatt redovisas enligt den vid skattskyldighetens inträde gällande skattesatsen även om denna senare har ändrats. Enligt samma grunder skall omsättning av en vara, som var skattefri vid leveransen, inte beskattas om den senare innan redovisningsskyldighet har inträtt genom lagändring har blivit skattepliktig.

¹ Prop 1978/79:141, SkU 1978/79:52

2.1 Vara

Skattskyldighet inträder när en vara levereras eller uttas. En leverans får anses ha skatt när varan civilrättsligt är avlämnad. Så är fallet då säljaren enligt försäljningsvillkoren har fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen skall komma i besittning av varan. Vid försäljning mot efterkrav eller postförskott anses dock en vara alltid levererad då den avsänts till köparen.

2.2 Tjänst

Skattskyldighet inträder när en tjänst tillhandahålls eller uttas. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom.

Vissa tjänster, tex uthyrningstjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster, med en utsträckning i tiden, får anses tillhandahållas successivt.

I fråga om uttag av tjänster gäller att skattskyldighet uppkommer successivt i takt med att tjänst utförs.

2.3 Förskott och a contobetalingar

Erhålls betalning helt eller delvis i förskott för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för det i förskott uppburna vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

2.4 Upplåtelse av avverkningsrätt till skog

Vid upplåtelse av sådan avverkningsrätt till skog som avses i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) inträder skattskyldigheten när betalning tas emot.

3 Tidpunkt för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde

3.1 Huvudregel

Redovisningsskyldighet inträder när affärshändelse, som medfört skattskyldighet, bokförs eller borde ha bokförts. Avdragsrätten inträder på motsvarande sätt vid bokföringen av ett avdragsgrundande förvärv eller vid bokföringen av en avdragsgrundande införsel. Som en huvudregel gäller till följd härav att redovisningen av mervärdeskatt skall ske enligt räkenskapsenliga grunder.

Är den skattskyldige inte bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) inträder redovisningsskyldighet samtidigt med skattskyldigheten. För den som inte är bokföringsskyldig inträder avdragsrätt samtidigt som förvärvet eller införseln sker.

3.2 Avvikelse från huvudregeln

Vissa undantag har gjorts från huvudregeln. Dessa gäller skatteredovisningen för den som bedriver sådana byggnads- eller anläggningsverksamhet som avser fastighet, kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt, diskontering eller överlåtelse av varufordringar på grund av sådan kreditförsäljning, vissa särskilda transaktioner i samband med överlåtelse av verksamhet samt vid inträffad konkurs. Dessa särbestämmelser behandlas i särskilda efterföljande avsnitt.

RSV Im 1980:7
RSFS 1980:45

Länsstyrelsen kan när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten vid försäljning på kredit inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter eller fordran diskonteras eller överläts. Bestämmelserna härom behandlas i avsnitt 5.2 Bokslutsmetoden.

Slutligen får länsstyrelsen, när särskilda skäl föreligger, medge att vid försäljning på kredit redovisningen av skatt får bero till dess betalningen inflyter. Detta behandlas i avsnitt 5.4 Kontantmetod efter dispens.

4 Tidpunkt för bokföring av affärshändelser

Redovisningsskyldighetens anknötning till bokföringen innebär att de bestämmelser som gäller för bokföringen blir av betydelse för mervärdeskatteredovisningen. I bokföringsnämndens anvisning nr 1 har uttalanden gjorts av följande innehåll.

Bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen omfattar löpande bokföring och årsbokslut. Visst undantag från skyldigheten att upprätta årsbokslut har införts. Den löpande bokföringen delas upp i grundbokföring och huvudbokföring.

Som huvudregel gäller att affärshändelser skall bokföras i kronologisk ordning post för post. Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Fordringar och skulder skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

Visst undantag från huvudregeln om bokföring av fordringar och skulder har införts. Om endast ett mindre antal fakturor förekommer i rörelsen – och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp – kan bokföringen av sådana fordringar och skulder dröja till dess betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Denna undantagsregel har av bokföringsnämnden betecknats som ett renodlat pärmsystem och innebär tillämpning av kontantprincipen i den löpande bokföringen.

Om pärmsystemet kompletteras med inköps- och försäljningsjournaler eller listor är dessa noteringar att anse som grundbokföring. Ett pärmsystem med förteckningar är förenligt med bokföringsmässiga grunder.

För bokföringen gäller vidare att den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen får tillämpa den renodlade pärmmetoden utan inskränkningar och behöver därför i sin redovisning beakta endast fordringar och skulder som föreligger vid räkenskapsårets utgång.

5 Redovisningsmetoder

Bokföringslagen ställer när det gäller tidpunkten för bokföring av uppkomna fordringar och skulder generellt sett högre krav än jordbruksbokföringslagen. Många skattskyldiga behöver dock även enligt bokföringslagen i sin bokföring beakta föreliggande fordringar och skulder endast vid räkenskapsårets utgång. Med hänsyn till dessa skillnader i bokföringshänseende kommer vid tillämpning av räkenskapsenlig redovisning i princip två skilda metoder att gälla för redovisningen av mervärdeskatt. Dessa

redovisningsmetoder betecknas faktureringsmetoden och bokslutsmetoden.

Gemensamt för redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldigheten och avdragsrätten vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen.

5.1 Faktureringsmetoden

5.1.1 Innebörd

Den som tillämpar faktureringsmetoden i sin mervärdeskatteredovisning skall redovisa skatt som belöper på uppkommen fordran eller skuld i den redovisningsperiod då faktura eller annan handling bokförts. Detta innebär för den som i sin bokföring tillämpar bokföringsmässiga grunder att redovisningsskyldigheten anknyter till grundbokföringen.

5.1.2 Löpande bokföring av fordringar och skulder

Faktureringsmetoden blir tillämplig i de fall den skattskyldige löpande i dagbok grundbokför uppkomna fordringar och skulder eller när motsvarande noteringar görs löpande på förteckningar som innehåller uppgifter om fakturadatum och nummer, fakturans belopp med mervärdeskatten särskilt angiven och transaktionens art.

5.1.3 Renodlat pärmsystem

Den som tillämpar ett renodlat pärmsystem i sin bokföring skall normalt inte redovisa mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden utan tillämpa bokslutsmetoden. Möjlighet finns dock för en sådan skattskyldig att få tillämpa faktureringsmetoden. I så fall inventeras vid varje redovisningsperiods slut då utestående fordringar och skulder (som är belagda med mervärdeskatt) med hjälp av tillgängliga verifikationer.

De inventerade fordringarna och skulderna skall noteras i särskilda förteckningar. Förteckningarna skall uppta samma uppgifter som dem som förs vid tillämpning av pärmmetod med förteckning, dvs uppgifter om fakturornas datum, nummer och belopp, mervärdeskatt och transaktionens art.

Till summa ut- och ingående mervärdeskatt enligt förteckningarna läggs under redovisningsperioden bokförd kontantbetald utgående resp ingående skatt. Om bara viss del av den ingående skatten är avdragsgill skall hänsyn tas till detta. För att få fram den rätta ut- och ingående skatten för perioden skall slutligen reducering ske för mervärdeskatten på fordringar och skulder som hänför sig till den föregående perioden.

Uträkningarna görs i förteckningarna. Dessa blir då att betrakta som verifikationer till mervärdeskatteredovisningen.

Skattskyldig som i sin bokföring tillämpar ett renodlat pärmsystem kan efter anmälan till länsstyrelsen redovisa mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden.

5.2 Bokslutsmetoden

5.2.1 Innebörd

Bokslutsmetoden vid mervärdeskatteredovisningen innebär att mervärdeskatt på fordringar och skulder skall redovisas först när fordringen eller skulden betalas. Detta gäller alla redovisningsperioder utom räkenskapsårets sista. I den sista perioden under räkenskapsåret skall skatt redovisas också på fordringar och skulder som är obetalda vid periodens slut.

Under det följande räkenskapsåret måste man se till att mervärdeskatten på fordringar och skulder inte blir dubbelredovisad i samband med att betalning sker. För att bevaka detta bör de fakturor som tidigare redovisats stämplat eller utmärkas på annat sätt.

Bokslutsmetoden förutsätter inte att man upprättat bokslut. Även den som är befriad från en sådan skyldighet kan tillämpa bokslutsmetoden.

5.2.2 Renodlat pärmsystem

Bokslutsmetoden är i princip avsedd för skattskyldiga som i sin bokföring under löpande år inte beaktar uppkomna fordringar och skulder.

5.2.3 Löpande bokföring av fordringar och skulder

Den som löpande grundbokför fordringar och skulder på annat sätt än i förteckning har normalt svårigheter att redovisa mervärdeskatt enligt bokslutsmetoden. Skulle emellertid bokföringen vara så ordnad att bokslutsmetoden ger ett säkrare underlag för mervärdeskatteredovisningen än faktureringsmetoden kan länsstyrelsen efter ansökan medge att bokslutsmetoden får tillämpas.

Den som har en bokföring som innefattar pärmsystem med förteckning skall i princip redovisa mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden. Pärmsystem med förteckning ger emellertid i vissa fall inte ett enkelt och tillförlitligt underlag för redovisning enligt faktureringsmetoden. Så är t ex fallet då förteckningarna inte summeras och avslutas mot huvudbok. I dessa och andra fall då den tillämpade bokföringen ger ett säkrare underlag för redovisning enligt bokslutsmetoden än enligt faktureringsmetoden kan länsstyrelsen medge redovisning enligt bokslutsmetoden. Sådant medgivande förutsätter att den skattskyldige har ansökt om att få tillämpa bokslutsmetoden.

5.3 Rättelsedeklaration

Mervärdeskatteredovisningen skall, i de fall faktureringsmetoden tillämpas, omfatta förutom skatt på kontanta försäljningar och inköp även skatt som hänför sig till fordringar och skulder som uppkommit under perioden. En viss eftersläpning uppkommer normalt. Så länge denna håller sig inom vad som kan godtas som god redovisningssed skall motsvarande därav betingade förskjutningar också godtas i skatteredovisningen för perioder under ett löpande räkenskapsår.

Vid redovisningen för den sista redovisningsperioden under räkenskapsåret skall – både vid faktureringsmetoden och bokslutsmetoden – den skatt

som hänför sig till fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång tas med. Detta är dock ofta inte möjligt redan vid tidpunkten för skatteredovisningen. Om deklarationen för perioden blivit ofullständig i detta hänseende skall den skattskyldige i en ny rättad deklaration (rättelsedeklaration) för denna period redovisa skatt som även omfattar skatten på fordringar och skulder vid årets utgång.

Det kan också vara så att det först i samband med bokslut eller motsvarande framkommer underlag som visar att avgiven mervärdeskatte-redovisning för året blivit oriktig, t ex i fråga om yrkade avdrag för ingående skatt på sådana förvärv under året som endast delvis avser verksamhet som medför skattskyldighet. I sådant fall kan korrigerig av skatteredovisningen göras i en ny deklaration (rättelsedeklaration). Behöver korrigerig göras i mer än en redovisningsperiod får sådan ändring göras i en ny deklaration för den sista redovisningsperioden under året. Denna möjlighet till rättelse föreligger dock inte om slutligt beslut meddelats för någon redovisnings-period under året.

RSV har lämnat särskild föreskrift (RSFS 1980:44, RSV Im 1980:6) om befrielse från skyldighet att erlægga restavgift om rättelsedeklaration lämnas och skatten samtidigt betalas senast inom 15 dagar efter det bokslut upprättats eller senast bort ha upprättats eller, om skyldighet att upprätta bokslut inte föreligger, senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Som allmän förutsättning för befrielse från skyldighet att erlægga restavgift gäller dock att rättelsedeklarationen skall vara avlämnad och skatten betald senast vid den tidpunkt, då den allmänna självdeklarationen skall vara avlämnad.

5.4 Kontantmetod efter dispens

Den som har varit registrerad till mervärdeskatt före den 1 januari 1981 och som tillämpat kontantmetoden i sin mervärdeskatte-redovisning kan efter ansökan ges dispens för fortsatt användning av kontantmetoden. Detta gäller dock inte den som någon gång efter utgången av 1978 tillämpat fakturerings-metoden.

En förutsättning för att dispens skall kunna medges är att en övergång till fakturerings- eller bokslutsmetoden medför betydande likviditetspåfrestningar. Med likviditetspåfrestning avses positiv sk nettokredittid beräknad på följande sätt.

$$\text{Nettokredittid} = \frac{\text{Utgående skatt på kundfordringar} - \text{Ingående skatt på leverantörsskulder}}{\text{Total utgående skatt under räkenskapsåret}} \times \text{Antalet dagar i räkenskapsåret}$$

Nettokredittiden uttrycks i helt antal dagar. I förekommande fall sker avrundning till närmast högre antal hela dagar.

Utgående skatt på kundfordringar och ingående skatt på leverantörsskulder skall avse förhållandena vid utgången av det senaste räkenskapsåret. Med "total utgående skatt" förstås summan av utgående debiterad skatt under räkenskapsåret.

Om skatten på utestående kundfordringar eller utestående skulder vid räkenskapsårets utgång avviker från vad som regelmässigt brukar gälla vid

RSV Im 1980:7
RSFS 1980:45

årsslut eller under året bör i stället de regelmässigt gällande förhållandena användas.

I fråga om den utgående skatten på kundfordringar gäller att man inte skall räkna med skatt som belöper på kreditförsäljningar med förbehåll om återtaganderätt. Inte heller medräknas skatt på kreditförsäljning till någon som den skattskyldige är i intressegemenskap med. I fall som avses i punkt 2.4 medräknas inte heller fordran på grund av avverkningsrätt.

Med betydande likviditetspåfrestning menas att nettokredittiden uppgår till minst 15 dagar.

En fortsatt tillämpning av kontantmetoden innebär att mervärdeskatte-redovisningen helt baseras på kontanta in- och utbetalningar. Hänsyn tas inte till fordringar och skulder.

Den som blir skattskyldig efter utgången av 1980 kan normalt inte tilldelas kontantmetoden även om nettokredittiden är minst 15 dagar. I vissa fall kan dock kontantmetoden få tillämpas även av en nytillkommen skattskyldig. Så kan bli fallet då ett nytt företag tillkommer i en koncern och de övriga företagen i koncernen har kontantmetoden förutsatt att det i mer än ringa omfattning förekommer affärstransaktioner mellan koncernföretagen. Motsvarande bör gälla även i andra fall av intressegemenskap mellan företag, t ex i den formen att flera skattskyldiga gemensamt äger, direkt eller indirekt, ett företag från vilket de köper varor och tjänster.

Kontantmetoden kan också få tillämpas av nytillkomna företag om den skattskyldige kan visa, att de företag med vilka han konkurrerar och som har likvärdiga förhållanden i fråga om krediter m m tillämpar kontantmetoden.

5.5 Sammanfattning av grundbokföringens betydelse för redovisningsmetoderna

Bestämmelserna i ML om grundbokföringens betydelse för redovisningsmetoderna kan sammanfattas i följande tablå. Med kryss (X) angiven metod är den som skall tillämpas i första hand.

Grundbokföring	Redovisningsmetod enligt ML	
	Faktureringsmetod	Bokslutsmetod
Bokföringsmässiga grunder		
ej pärmsystem med förteckning	X	Efter ansökan
pärmsystem med förteckning	X	Efter ansökan
Kontantprincip		
renodlat pärmsystem	Efter anmälan	X

5.6 Specialregler

Oavsett om man redovisar mervärdeskatt enligt fakturerings-, boksluts- eller kontantmetod gäller vissa specialregler, som påverkar mervärdeskatte-redovisningen.

5.6.1 Försäljning och förvärv med förbehåll om återtaganderätt

Vid kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt får redovisningskyldigheten anstå till dess betalning inflyter från köparen. Om fordringen diskonteras eller överläts utan samband med överlåtelse av verksamheten inträder dock redovisningskyldigheten vid diskonteringen eller överlåtelsen. Mervärdeskatt skall redovisas för beloppet av den fordran som diskonterats eller överlåtits utan avdrag för erlagt diskonto eller annan ersättning till finansieringsföretag. Det bör beaktas att bestämmelserna om den skattskyldiges rätt till anstånd med redovisningen vid försäljning med återtaganderätt inte är tvingande. Skattskyldig som av redovisningstekniska skäl önskar redovisa skatt redan i samband med att försäljningen grundbokförs är berättigad härtill.

Vad angår skattskyldig köparens rätt till avdrag för ingående skatt begränsas, i fråga om här avsedda förvärv mot avbetalning, denna rätt enligt 17 § ML till att gälla skatt som hänför sig till gjorda betalningar under perioden. Denna bestämmelse är däremot tvingande och gäller oberoende av köparens redovisningsmetod.

Det är vanligt att säljaren vid kreditförsäljning med återtaganderätt refinansierar sina fordringar hos en tredje man, i fortsättningen här benämnd finansieringsföretaget. Formerna härför torde vanligen bestå i en försäljning av avbetalningskontrakt, en diskontering av kontrakten eller en belåning av desamma.

Diskontering och överlåtelse av en fordran innebär rent bokföringstekniskt att säljaren avhänt sig fordringen och i sin bokföring inte har kvar någon kundfordring. De betalningar som inflyter från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren.

Om en kund, vars avbetalningskontrakt diskonterats, brister i betalning och avbetalningskontraktet för den skull måste återtas av säljaren skall avbetalningsfordringen på nytt tas upp i säljarens räkenskaper. Han får för den period då kontraktet återtas minska sin utgående skatt med skatt som belöper på resterande fordran på kunden och skall i fortsättningen redovisa skatt på ev kundbetalningar.

Sådan belåning av avbetalningsfordringar som endast innebär att kontrakten lagts som säkerhet för ett av finansieringsföretaget beviljat lån utlöser ingen redovisningskyldighet hos säljaren. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringarna. Redovisningen får då grundas på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller.

5.6.2 Överlåtelse av verksamhet

Vid överlåtelse av en verksamhet bör åtskillnad göras mellan överlåtelse av varulager, inventarier m m och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Enligt 8 § 10) ML gäller att varulager, inventarier m m är undantagna från skatteplikt när de överläts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav. Överlåtaren blir således inte skattskyldig för överlåtelselikvid, som avser dessa tillgångar.

Beträffande fordringar och skulder i verksamheten gäller följande.

RSV Im 1980:7
RSFS 1980:45

Överlåtelse av en verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten. Vid överlåtelse skall därför enligt bokföringslagens bestämmelser i princip utestående fordringar och skulder bokföras. Härav följer att skatt på utestående fordringar och skulder skall redovisas under den redovisningsperioden då överlåtelsen sker.

Enligt 5 a § fjärde stycket ML gäller dock att den som övertar verksamhet är redovisningsskyldig för affärshändelse som inträffar efter övertagandet i de fall redovisningsskyldighet inte har förelegat för överlåtaren.

Bl a i nedan uppräknade fall åvilar redovisningsskyldighet och avdragsrätt den som övertar verksamhet.

- a) Vid försäljning på kredit då förbehåll om återtaganderätt gjorts är övertagaren redovisningsskyldig för vad som hänför sig till obetalda fordringar på dessa försäljningar, förutsatt att inte överlåtaren redovisat skatt på fordringarna. På motsvarande sätt föreligger avdragsrätt för obetalda skulder, som avser köp med förbehåll om återtaganderätt.
- b) Ny ägare, som vid övertagande av en verksamhet fått rätt till framtida bonus m m som hänför sig till överlåtarens förvärv, blir skyldig att redovisa minskning av sin ingående skatt med skatten på efterhandsrabatten.
- c) Rätt till avdrag för kundförluster har utsträckts till att gälla även den som övertar fordringar i samband med övertagande av rörelse (15 § andra stycket ML).
- d) Ny innehavare av verksamhet som övertar fordran kan ådra sig skyldighet att utge bonus och liknande. Om övertagaren senare utger sådan förmån får han rätt till avdrag för skatt som belöper på förmånen.

5.6.3 Konkurs

Försätts skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. När betalning för dessa fordringar senare flyter in behöver konkursboet inte redovisa någon skatt. Statens fordran på skatt som avser affärshändelser före konkursutbrottet bevakas i konkursen som en vanlig skattefordran och inte som en massafordran.

Avdragsrätt inträder senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- och a contolikvid före konkursutbrottet. Om boet senare betalar dessa skulder får avdrag för ingående skatt inte göras av konkursboet.

5.6.4 Ny-, till- eller ombyggnad av fastighet i egen regi

För den som yrkesmässigt driver byggnadsverksamhet i egen regi uppkommer skattskyldighet successivt för uttagna tjänster. Om de uttagna tjänsterna till större delen, dvs till mer än 50 %, avser ny-, till- eller ombyggnad inträder dock redovisningsskyldigheten senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk. Vid bedömningen av om tjänst till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad tas hänsyn endast till sådana nedlagda kostnader som skall ingå i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

5.6.5 Förskott eller a contobetaling i samband med byggnads- eller anläggningsentreprenad

Skattskyldig som utför en byggnads- eller anläggningsentreprenad blir redovisningsskyldig för betalning i förskott eller a conto senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Detta gäller dock inte om den skattskyldige överlåter sin verksamhet eller försätts i konkurs. I så fall gäller vad som sagts i 5.6.2 respektive 5.6.3.

Regeln om redovisningsskyldighetens inträde vid byggnads- eller anläggningsentreprenad bör kunna tillämpas för alla tjänster enligt 10 § första stycket 2) eller 4) ML (skattepliktiga tjänster som avser mark och byggnad eller annan anläggning). Samma synsätt bör också gälla i fråga om leverans av vara som tillhandahålls inom ramen för ett avtal som avser byggnads- eller anläggningstjänst. Vad nu sagts bör dock inte gälla vid sådan omsättning som avses i sjätte stycket anvisningarna till 14 § ML (försäljning av vara i förening med inmontering).

6 Övergångsbestämmelser vid årsskiftet 1980/81

6.1 Leverans, tillhandahållande eller uttag före den 1 januari 1981

Äldre bestämmelser om skatt- och redovisningsskyldighet och tidpunkt för avdragsrätt gäller i princip för vad som levererats, tillhandahållits eller uttagits före den 1 januari 1981. Äldre bestämmelser gäller också i fråga om annat förhållande som hänför sig till tid före den 1 januari 1981.

6.2 Skriftligt avtal före den 1 januari 1981 men leverans eller tillhandahållande efter ingången av 1981

Äldre bestämmelser om skatt- och redovisningsskyldighet och rätt till avdrag för ingående skatt gäller för leverans av vara eller byggnad eller tillhandahållande av tjänst som sker efter utgången av 1980 under förutsättning att skriftligt avtal träffats före den 1 januari 1981. Detta innebär bl a följande.

För den som före den 1 januari 1981 tillämpat faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldigheten för hela affärstransaktionen vid fordrans uppkomst, dvs vid leverans. De nya bestämmelserna om redovisningsskyldighet i takt med att betalning sker kan inte tillämpas.

Vid avbetalningsköp med återtaganderätt får den som före den 1 januari 1981 tillämpat faktureringsmetoden avdragsrätt vid skuldens uppkomst, dvs vid förvärvet. De nya bestämmelserna om att avdragsrätt bara föreligger för gjorda betalningar tillämpas således inte.

Den som före den 1 januari 1981 tillämpat faktureringsmetoden behöver inte redovisa skatt på uppburna förskott förrän i samband med slutfaktureringen och får avdrag för ingående skatt på utgivna förskott först i samband med att slutfaktura tas emot. I fråga om den ingående skatten föreligger ingen avdragsrätt på betalda förskott i de fall då faktureringsmetoden tillämpats före den 1 januari 1981.

**RSV Im 1980:7
RSFS 1980:45**

6.3 Omsättning av byggnad samt värde som tillförts mark

Äldre bestämmelser om skatteplikt och redovisningsskyldighet gäller vid omsättning av byggnad som vid utgången av 1980 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse i MLs mening. Därmed avses att byggnad är osåld, ännu inte disponerad av byggnadsföretaget i den egna verksamheten eller uttagen för förvaltningsändamål.

Vad som nu sagts om byggnad gäller också värde enligt de vid utgången av 1980 gällande anvisningarna till 9 § ML som tillförts mark, som vid denna tidpunkt utgör lagertillgång i byggnadsrörelse.

6.4 Färdigställande av byggnad eller markarbeten 1981 eller senare

Äldre bestämmelser om skatteplikt och redovisningsskyldighet gäller vid omsättning av byggnad där byggnadarbetena påbörjats före den 1 januari 1981 men avslutas senare än vid utgången av 1980. Samma sak gäller för markarbeten som påbörjats före den 1 januari 1981.

6.5 Tillfällig möjlighet till omedelbar redovisning

För tillhandahållanden, förvärv eller införsel före den 1 januari 1981 finns möjlighet att redovisa skatt i den första perioden efter utgången av 1980. Detta gäller inte om redovisningsskyldighet eller avdragsrätt inträtt dessförinnan. För bestämmelsernas tillämpning förutsätts att man förfar på samma sätt med både den utgående och den ingående skatten.

Bestämmelserna innebär bl a, att den som tidigare haft kontantmetoden men som från den 1 januari 1981 skall redovisa mervärdeskatt efter bokslutsmetoden får en möjlighet att för den första redovisningsperioden 1981 redovisa skatten på utestående fordringar och dra av mervärdeskatt som belöper på skulder, som vid årsskiftet 1980/81 är utestående. Detta gäller även om inte årsslut eller bokslut föreligger.

7 Ikraftträdande

Dessa anvisningar skall tillämpas fr o m den 1 januari 1981. Samtidigt upphävs RSVs anvisningar RSV Im 1976:26.

BOHLINS SÖKER SKATTESPECIALISTER.

Bohlins Revisionsbyrå AB utför uppdrag inom arbetsområdena revision, redovisning, skatterådgivning, organisation, ADB, värderingar m.m. Ca 4000 företag och organisationer anlitar oss – däribland många stora, börsnoterade företag. Vi har 530 anställda på 36 kontor i Sverige och ett i Köpenhamn. Internationellt samarbetar vi med Peat, Marwick, Mitchell & Co.

Bohlins revisorer och uppdragsgivare har till sin hjälp ett antal specialistavdelningar. En av dessa är skatteavdelningen, vars experter biträder våra egna revisorer i skattefrågor och arbetar som konsulter direkt åt klientföretag. Skatteavdelningen svarar också för kvalificerade kurser och konferenser såväl externt för klientföretagen som internt för byråns medarbetare.

Efterfrågan på skatteavdelningens tjänster ökar ständigt. Vi behöver därför nu utöka avdelningen med åtminstone två medarbetare. Den ena bör vara högt kvalificerad med väl dokumenterad praktisk erfarenhet av företagsbeskattning. Avsikten är att han eller hon omgående ska placeras på den nivå, där våra skattespecialister nu verkar. Den andra medarbetaren vi söker kan gärna vara något yngre men måste ändå ha en gedigen skattebakgrund. Han eller hon ska till en början assistera våra skattekonsulter för att efterhand sättas in på alltmer kvalificerade uppdrag.

Lämplig teoretisk bakgrund för båda befattningarna är jurkand och/eller civilekonomexamen. Erfarenhet från skattedomstol och/eller skatteadministration kan vara meriterande. Vi ställer höga krav på förmågan att arbeta såväl i grupp som självständigt.

Vi erbjuder goda förmåner och ett dynamiskt och utvecklande arbete i en stimulerande miljö.

Ytterligare upplysningar lämnas gärna av Bo Ahlstrand, Clas Silfverhielm och Anders Walander, tel 08/227460.

Skriftlig ansökan sänds till personalchefen Bo Westling, Bohlins Revisionsbyrå AB, Box 16106, 103 23 Stockholm, senast den 15 april.

BOHLINS.
AUKTORISERADE
REVISORER.

Returneras
vid obeställbarhet
till utgivaren
SKATTENYTT
Box 5, 793 01 Leksand
som erlägger returportot

Nu kan Du data- behandla både deklarationer och bokföring!

Vi kan nu erbjuda Dig ett skräddarsytt paket för revisorer, som *slår allt annat jämförbart* i prisklassen 25.000—50.000:—. Se här vad Du får för pengarna:

- En av världens bästa mikrodatorer — APPLE II — till ett pris *från cirka 29.000 kr* (inkl programvara).
- Ett för revisorer skräddarsytt redovisningssystem med följande finesser:
 - *Momsautomatik* — datorn räknar fram utg eller ing moms.
 - *Kassakontroll* — datorn signalerar om kassaunderskott uppstår.
 - Utskrift av rapporterna *i ett svep* — inget behov passa datorn under tiden den skriver rapporter.
 - *Valfri kontoplan*, med möjlighet till underkontoindelning.
 - *Automatisk bokning* av t ex sociala kostnader, avskrivning etc.
 - *Valfri redigering* av rapporter.
 - Jämförelse mot både *fjolår* och *budget*.
 - *Snabb* inrapportering av budget genom automatisk periodfördelning.
 - *Omedelbar uppdatering* av saldon: man kan läsa av saldon och transaktioner på valfria konton när helst man önskar.
 - Momsredovisning med inbyggd s k "*länsstyrelsekontroll*".
 - Möjlighet till *kostnadsställedovisning*.

Till detta redovisningssystem *kan Du även göra hela deklarationsarbetet i datorn*. Sänker tidsåtgången på deklarerationer med över hälften. Datorn skriver ut alla deklarationsblanketter: R 5, J 3, K 4, 1, 2. Du kan dessutom databehandla aktiebolags årsredovisningshandlingar. Vi bygger successivt ut systemet. *Kontantberäkning* och exakt *skatteberäkning* får Du också automatiskt! Vi kommer även att erbjuda ett *skatteplaneringsprogram*.

Ring oss för besök eller mer information!

Datarationalisering AB

Fjärdhundragatan 50, 199 31 Enköping • Telefon 0171-386 90