

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN OCH NYCKELTALEN.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

2022

NUMMER 4

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@NJ.SE

Huvudredaktör

SVEN-INGE DANIELSSON

Redaktionsråd

MATS BROCKERT

BIRGITTA ÅHLANDER

CLAES ERIKSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm.

Införda artiklar återger författarnas åsikter, vilka inte behöver stödjas av BAS.

Manuskript till artiklar sänds till redaktionsrådet under e-post-adressen: info@bas.se

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Drottninggatan 89, 113 60 Stockholm

BAS FRÅGESERVICE

Frågor om löpande bokföring i allmänhet och om BAS-relaterade frågor i synnerhet kan, kostnadsfritt och i begränsad omfattning, ställas till info@bas.se.

PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 485 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 330 kr exkl. moms

Bulletinen utkommer med 4 nummer per år.

Prenumeranter bör omgående anmäla adressförändringar.

Enstaka häften säljs endast i mån av tillgång.

BESTÄLLNINGAR: www.nj.se

order@forlagssystem.se

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-02680-8

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2022

TRYCK: Norstedts Juridik, 2022

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

|||NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

FÖRORD

3

Sven-Inge Danielsson

ARTIKLAR

5

Srf Redovisningsgrupp
Avskrivningar i K-regelverken

9

Mats Brockert
Värdeförändringar på fordringar

17

Mats Brockert
Momsavdrag vid köp av kontors-
utrustning till den anställdes hem
(HFD 2022 ref. 28)

AKTUELLT FRÅN BAS

20

Bulletinens redaktionsråd
Har din organisation en bransch-
kontoplan?

21

Bulletinens redaktionsråd
BAS har haft medlemsmöte

Förord

Efter ett par gråa och trista men varma höstmånader känns det skönt att ha något uppiggande att se fram emot. Som exempelvis detta nummer av Bulletinen, och med det förhoppningsvis en period av någon solglimt och kanske lite snö i delar av vårt avlånga land. Då blir det genast lite ljusare i vår tillvaro.

Sedan förra numret har remisstiden avslutats för första delen av vårt projekt med översyn av kontoplanen. Den handlar om kontoklass 10–13 Anläggningstillgångar med tillhörande resultatkonton, samt kontoklasserna 5 och 6 Övriga externa kostnader. Arbetet pågår med att utvärdera dessa remissvar, och jag vill passa på att tacka alla er som svarat på remissen. Nu återstår det spännande arbetet att jämk ihop olika perspektiv och intressen så att vi tillsammans kan bygga en fungerande BAS-kontoplan för framtiden.

Vi har sedan det senaste numret genomfört ett medlemsmöte – mer om detta kan ni läsa i den här utgåvan.

En artikel om branschkontoplaner finns också med. BAS har påbörjat en inventering av branschkontoplaner och i vilken utsträckning dessa hålls uppdaterade.

BAS-styrelsen arbetar med att få till en bättre dialog med organisationer etc. som ger ut branschkontoplaner. Målet är att på olika sätt få hjälp med enhetlig tillämpning av BAS-kontoplanen och bra efterlevnad även efter de förändringar som kan komma att ske efter den pågående översynen.

Vi jobbar även aktivt med att få ett närmare samarbete med programleverantörerna för att säkerställa att kommande förändringar ska nå ut till användarna.

Sedan har vi i vanlig ordning artiklar som relaterar till ämnesområdet som ligger våra läsare varmt om hjärtat. I detta nummer kan ni läsa om både redovisning, skatt och momsfrågor.

Avskrivningar och olikheter i K-regelverken belyses i en intressant text av Srf Redovisningsgrupp, och Mats Brockert skriver om effekter av värdeförändringar på fordringar samt en aktuell artikel med momsinriktning, "Momsavdrag vid köp av kontorsutrustning till den anställdes hem".

Ha en trevlig stund med läsning av detta nummer av Bulletinen.

Sven-Inge Danielsson

Redovisningsspecialist och ordförande i BAS-intressenternas Förening

Avskrivningar i K-regelverken

av Srf Redovisningsgrupp

Det finns en del uppenbara skillnader mellan K2 och K3 som många känner till. Vad gäller avskrivningar är det t.ex. i K3 krav på komponentavskrivning under vissa förutsättningar och det är aldrig förbjudet. Detta medan det är förbjudet med komponentavskrivning i K2.

Men det finns också en del skillnader i skrivningar där man som användare kan fundera över om någon skillnad är avsedd. Varför ska annars samma transaktion uttryckas på olika sätt? Vi ska ge några sådana exempel som också gäller avskrivningar.

Vad är nyttjandeperiod?

I årsredovisningslagen definieras inte nyttjandeperiod. Det anges kort och gott att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

I K2 anges att nyttjandeperiod är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Det är samma skrivning oaktat om det är en materiell eller en immateriell tillgång. Sedan finns det schablonregler för vad nyttjandeperioden får sättas till, men de reglerna ska vi inte ge oss in på i den här artikeln.

I K3 anges för materiella anläggningstillgångar att nyttjandeperioden är den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag. I K3 finns också möjligheten att bestämma nyttjandeperioden till antal tillverkade enheter som förväntas bli

producerade med tillgången. Men denna möjlighet ska vi inte heller kommentera mer i artikeln.

Frågan är här i stället om det är någon skillnad på K2:s ”den tid som företaget *avser att nyttja* tillgången”, jämfört med K3:s ”den period under vilken en tillgång *förväntas vara tillgänglig att användas* av ett företag”. Vi kan inte förstå att man ska tolka nyttjandeperioden på olika sätt. Det torde vara företagets bedömning av under vilken period tillgången nyttjas som är nyttjandeperioden oavsett regelverk (obs att vi nu bortser från andra möjligheter i de olika regelverken).

För immateriella tillgångar finns en annan skrivning i K3 vad avser nyttjandeperioden. I punkt 18.18 anges:

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget kan förlänga avtalet utan betydande utgifter.

I K2 finns ingen särskild skrivning för immateriella tillgångar utan det är när företaget avser att nyttja tillgången som gäller. Det är däremot svårt att hävda att man ska nyttja en tillgång som följer av avtalsenliga eller juridiska rättigheter under en annan period än vad som framgår av överenskommelsen.

När påbörjas avskrivning?

Enligt K2 ska avskrivning påbörjas *det år tillgången tas i bruk*.

Enligt K3 ska avskrivning på en materiell tillgång påbörjas *när tillgången kan tas i bruk*.

Som K2 är skrivet ska avskrivning påbörjas när tillgången faktiskt börjar användas, till skillnad från K3 där det räcker med att tillgången kan tas i bruk. Om t.ex. en tillgång anskaffas före balansdagen och skulle kunna användas, men användandet börjar efter balansdagen ska avskrivning inte göras enligt K2, men det ska göras enligt K3.

Nu kan man tycka att det inte spelar så stor roll då det är planerliga avskrivningar vi pratar om. Den avskrivning som ska göras i K3-bokslutet torde inte vara särskilt väsentlig. Men i K2 kan det bli skillnad om företaget väljer schablonregeln att skriva av ett helt år oavsett när tillgången anskaffats. Som regeln är skriven i K2 torde det inte vara möjligt om tillgången faktiskt inte tagits i bruk. Det märkliga med det är att regeln torde vara till för att kunna få överensstämmelse med den

skattemässiga 20-regeln. Skattemässigt kan värdeminskningsavdrag göras även om tillgången inte är tagen i bruk.

Avskrivning av en immateriell anläggningstillgång ska enligt K3 påbörjas när tillgången *kan användas*.

Återigen finns ingen särregel i K2. Där anges *det år tillgången tas i bruk*. Som vi var inne på tidigare är det svårt att hävda någon annan period om det är en rättighet som följer av ett tidsbegränsat avtal. Teoretiskt kan man tänka sig att tillgången inte börjat nyttjas trots att avtalstiden börjat löpa. Vi menar däremot att ett företag inte kan avstå användande i syfte att undgå avskrivningar. Vår uppfattning är att avskrivning ska göras över den tid som avtalet ger rätt att använda tillgången oavsett om företaget använder tillgången eller inte.

På samma tema kan man undra om det går att avvakta med användandet av en rättighet som inte är tidsbegränsad. Det fallet går mer att jämföra med den materiella tillgången som levereras innan balansdag, men där användandet börjar på det nya året. Vår bedömning är att det torde vara ovanligt att företaget inte vill börja nyttja tillgången så fort den är anskaffad. Principiellt bör avskrivning påbörjas om tillgången finns tillgänglig för att nyttjas. Men ger inte K2 uttryck för något annat?

Ska det vara skillnad?

Vi pekar ovan på ett par skrivningsskillnader där det ser ut som att det är skillnad mellan K2 och K3. Vi är däremot inte helt säkra på att det är avsikten. Ska det vara skillnad mellan K2 och K3 bör det, enligt vår uppfattning, vara för att det finns en tydlig förenkling med att göra på ett annat sätt i K2. Vi kan inte se att det finns en tydlig förenkling i att definiera nyttjandeperiod på ett annat sätt.

Ska det vara skillnad i när avskrivning får påbörjas bör det vara för att kunna få skattekoppling i K2. Det är tänkt att det ska finnas en möjlighet att få överensstämmelse med den skattemässiga 20-regeln när K2 tillämpas. Med den skrivning som finns i K2 nu avseende när avskrivning ska påbörjas ser vi snarare en risk i att den överensstämmelsen inte kan nås.

Vi anser dessutom att det bör övervägas om det verkligen finns skäl att fortfarande ha regler för att kunna skapa överensstämmelse mellan redovisningen och den skattemässiga 20-regeln. När K2 började arbetas fram var det många bolag som fortfarande tillämpade skattemässiga avskrivningsregler i rörelseresultatet. Idag är det få som ifrågasätter eller har problem med att redovisa en korrekt avskrivning i rörelseresultatet

och hantera den skattemässiga skillnaden via obeskatade reserver och bokslutsdispositioner. I samband med Bokföringsnämndens översyn av K-regelverken kan det övervägas om inte tiden är mogen att ta bort en del förenklingar avseende avskrivningsreglerna i K2.

I Srf Redovisningsgrupp ingår Maria Albanese och Claes Eriksson från Srf konsulterna. Externa ledamöter är Sven-Inge Danielsson, Education by Sid, Peter Nilsson, KPMG och Per Lindblom Allians Revision och Redovisning.

Värdeförändringar på fordringar

Av Mats Brockert

Kanske som en följd av pandemin har vi på senare tid fått många frågor om redovisning och beskattning på fordringar som har gått ner i värde. I denna artikel tänkte jag titta närmare på vad som gäller när marknadsvärdet på en fordran understiger dess nominella värde. Fokus ligger på de skatterättsliga reglerna.

Balans- och resultatkonton

I kontoklass 13 redovisas långfristiga fordringar. Vilket konto som används beror bl.a. på om det är en fordring på ett närstående företag, t.ex. koncern- eller intresseföretag, eller om fordringen är på ett externt företag.

En fordran är långfristig om den ska betalas senare än 12 månader efter balansdagen. Ska fordran betalas inom 12 månader är den kortfristig. Kortfristiga fordringar, och den del av en långfristig fordran som ska betalas inom 12 månader, redovisas i kontogrupp 16.

Resultatpåverkan på en fordran redovisas i resultaträkningen som intäkt eller kostnad i någon av kontoklasserna 80–83. Det kan vara frågan om en nedskrivning, återföring av en nedskrivning eller valutakursförändringar på fordringar i utländsk valuta. När en fordran avyttras (t.ex. vid försäljning) ska resultatet också redovisas i någon av kontoklasserna 80–83 i det fall ersättningen inte överensstämmer med det nominella beloppet på fordringen.

Kundfordringar

Kundfordringar är en särskild form av fordringar och de redovisas i kontogrupp 15. Skattemässigt skiljer sig kundfordringar från vanliga fordringar på så sätt att de är näringstillgångar. Beskattningstidpunkten för värdeförändringar av kundfordringar följer därför god redovisningssed.

Kundfordringar behandlas inte i den här artikeln.

Inkomstbeskattning av fordringar som är kapitaltillgång

Enligt 25 kap. 3 § IL klassificeras fordringar som kapitaltillgång. Undantag gäller för fordringar som ingår i en värdepappersrörelse. För sådana fordringar följer beskattningstidpunkten god redovisningssed.

Värdepappersrörelse föreligger om företaget enligt 13 kap. 1 § IL yrkesmässigt handlar med värdepapper. Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för när värdepappersrörelse bör föreligga (ställningstagande 2016-07-04, Handel med värdepapper i aktiebolag – kapitalförvaltning eller värdepappersrörelse).

Fordringar i värdepappersrörelse behandlas inte i denna artikel.

Enskilda näringsidkare

För enskilda näringsidkare gäller särskilda regler. För denna företagsform räknas inte en fordran som en tillgång i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL). Det innebär att värdeförändringar på fordringsrätter beskattas i inkomstslaget kapital och ska därför inte heller redovisas i företagets räkenskaper.

Nedskrivning av fordringar

En nedskrivning av en kapitaltillgång är inte avdragsgill. Kostnaden som redovisas i resultaträkningen ska därför återföras till beskattning i deklarationen som en justerad intäktspost. Den bokförda nedskrivningen påverkar emellertid inte omkostnadsbeloppet. Värdenedgången blir därför avdragsgill i samband med en avyttring, såvida det inte finns något avdragsförbud.

Anta att en fordran med ett nominellt belopp på 10 000 kr skrivs ner till 0 kr. Nedskrivningen får inga skattemässiga konsekvenser och den ska därför återföras till beskattning i deklarationen. Efterföljande

år går gäldenären i konkurs och fordringen anses därmed avyttrad. Kapitalförlusten uppgår i detta fall 10 000 kr. Eftersom resultatet av avyttringen inte redovisas i resultaträkningen ska kapitalförlusten, om den är avdragsgill, dras av i inkomstdeklarationen som en justerad kostnadspost.

Avyttring

Värdetförändringar på fordringsrätter som är kapitaltillgång ska beskattas först vid avyttring. Vad som avses med avyttring framgår av 44 kap. 3–10 §§ IL. Till avyttring av en fordringsrätt räknas bl.a. om

- innehavaren av en fordran får betalt för denna,
- fordran säljs eller löses in,
- fordran byts mot ett annat värdepapper eller rättighet (omvandling),
- en fordran efterskänks (ackord),
- det företag som gett ut värdepappret träder i likvidation, eller
- det företag som gett ut värdepappret försätts i konkurs och är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

För att reglerna om näringsbetingade andelar inte ska kunna kringgåas gäller enligt 25 a kap. 19 § IL att kapitalförluster på fordringar inte får dras av om det föreligger intressegenskap mellan parterna.

Betalning för fordran (amortering)

Varje amortering på ett skuldebrev anses utgöra en avyttring. Vad som gäller om en person har förvärvat en fordringsrätt under nominellt värde har prövats i ett mål förvaltningsdomstolen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen uppkommer en kapitalvinst först när de avyttrade fordringsrätternas sammanlagda belopp överstiger köpeskillingen för skuldebrevet (RÅ 1977 ref. 39).

Den som har förvärvat en fordringsrätt med ett nominellt belopp på 100 000 kr för 25 000 kr kapitalvinstbeskattas därför först om erhållen betalning överstiger 25 000 kr. Kapitalvinstbeskattning sker därefter för varje erhållen krona över 25 000 kr.

Byte av fordran mot annat värdepapper eller rättighet

Byte av en fordran mot ett annat värdepapper eller rättighet brukar ibland benämnas omvandling. Ett sådant byte innebär att en avyttring har skett. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en fordran som

saknat marknadsvärde var skattemässigt avyttrad, när den omvandlades till ett ovillkorat aktieägartillskott (RÅ 2009 ref. 41). Skatteverket anser att detta gäller även när ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat och när en fordran omvandlas till ett villkorat aktieägartillskott.

Eftergiven fordran

Om en person definitivt, villkorslöst och bindande avstår från rätten till en fordran eller en del av en fordran utan att få någon ersättning ska avståendet ses som en avyttring. Det gäller dock inte om det är fråga om en benefik rättshandling som t.ex. gåva.

Av RÅ 2010 ref. 34 framgår att en fordran anses avyttrad till den del den satts ned genom ackord. Föreligger det intressegemenskap mellan parterna kan dock borgenären nekas avdrag enligt 25 a kap. 19 § IL.

För gäldenären gäller att ackordsvinsten är skattefri om gäldenären är på obestånd. För skattefrihet krävs det också att eftergivandet är oåterkalleligt och definitivt. Ackordsvinsten kan ha uppkommit genom ett ackordsförfarande eller genom en uppgörelse med enstaka borgenärer (RÅ 1963 ref. 48). Se exempel 1 nedan.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom fastställt att ett dotterföretag inte ska beskattas när moderföretaget eftergivit en fordran med ett lägre marknadsvärde än nominellt belopp (HFD 2022 ref. 32). Hela fordringens nominella belopp, och inte det lägre marknadsvärdet, ansågs vara ett skattefritt aktieägartillskott. Se exempel 2 nedan och Bulletinen 3 2022 där målet refererats.

Exempel 1 – eftergift (ackord) av fordran på ett externt företag

Ett företag (borgenär) har lånat ut 50 000 kr till ett externt företag som de handlar varor av. Genom ett ackordsförfarande har fordran eftergivits.

a) Borgenärens redovisning

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
1680	Andra kortfristiga fordringar		50 000
638x	Förlust på övriga kortfristiga fordringar	50 000	

Kapitalförlusten är avdragsgill eftersom det inte finns någon intressegemenskap med gäldenären.

b) Gäldenärens redovisning

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
2490	Övriga kortfristiga skulder	50 000	
3995	Erhåller ackord på skulder av rörelsekaraktär		50 000

Ackordsvinsten är skattefri om företaget är på obestånd.

Exempel 2 – eftergift (byte) av fordran inom ett koncernförhållande

Ett moderföretag har definitivt, villkorslöst och bindande eftergivit en långfristig fordran på ett dotterföretag. Fordringens nominella belopp är 500 000 kr och marknadsvärdet är 200 000 kr.

a) Moderföretagets redovisning

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
1322	Långfristiga fordringar till dotterföretag		500 000
822x	Resultat vid avyttring av värdepapper	300 000	
2093	Erhållet aktieägartillskott	200 000	

Kapitalförlusten 300 000 kr är enligt 25 a 19 § IL inte avdragsgill, eftersom företagen är i intressegemenskap. Beloppet ska därför återläggas i deklarationen som en justerad intäktspost.

b) Dotterbolaget redovisning

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
2361	Långfristiga skulder till moderföretag	500 000	
2093	Erhållna aktieägartillskott		500 000

I enlighet med HFD 2022 ref. 32 anses hela det nominella beloppet utgöra ett skattefritt aktieägartillskott.

Fordringar som erhållits vid avyttring av näringsbetingade andelar

Vid försäljning av näringsbetingade andelar är kapitalvinster skattefria och kapitalförluster ska inte dras av. Men vad gäller för en kapitalförlust på en fordran som uppkommit i samband med försäljning av näringsbetingade andelar?

En sådan kapitalförlust ska prövas utifrån allmänna regler. Förlusten på fordringen påverkas alltså inte av att en eventuell kapitalförlust vid aktieförsäljningen inte skulle ha varit avdragsgill. Beskattningen blir därför densamma som om kontant ersättning först erhållits för andelarna och ersättning eller del av ersättningen därefter använts för att förvärva fordringsrätter i samma bolag. Avdrag medges därför för kapitalförlusten på fordran såvida inte företagen är i intressegemenskap.

Valutakursförändring

En valutakursförändring på fordran i utländsk valuta är skattepliktig respektive avdragsgill. Det följer av 15 kap. 1 § respektive 16 kap. 1 § IL. Vad avser beskattningstidpunkten gäller att en fordran i utländsk valuta som inte säkrats ska värderas till balansdagens kurs (14 kap. 8 § IL).

Enligt ett ställningstagande från Skatteverket ska en valutakursförändring på en fordran beskattas enligt de allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamhet och inte enligt de särskilda reglerna för kapitalvinster och kapitalförluster. Det gäller oavsett om fordran kvarstår vid beskattningsårets utgång eller avyttras under löpande år (Skatteverkets ställningstagande 2007-12-19 Valutakursförändringar på fordringar som är kapitaltillgångar).

Eftersom valutakursförändringar ska beskattas enligt de allmänna reglerna och inte enligt reglerna för kapitalvinster gäller att valutakursförluster är avdragsgilla även om parterna är i intressegemenskap. Det gäller också om fordringarna avyttras under löpande år. Om avyttringen även innebär en förlust på den nominella fordran kommer fordran till den delen däremot inte att vara avdragsgill, se exempel 4 nedan.

Är fordran en kapitaltillgång ska dess omkostnadsbeloppet justeras med valutakursförändringen (48 kap. 17 § IL). En justering ska göras för att dubbelbeskattning inte ska uppkomma eller att avdrag inte ska medges flera gånger.

Anta att en utländsk fordran i euro förvärvas år 1 för 100 000 kr och att fordran är värd 110 000 kr på balansdagen år 1. Det företag

som förvärvat fordringen ska för år 1 beskattas för värdeuppgången på 10 000 kr. Avyttras fordran i början av år 2 för 110 000 kr skulle det ha uppkommit en kapitalvinst på 10 000 kr om inte omkostnadsbeloppet höjts med det belopp som beskattats år 1. Genom att omkostnadsbeloppet justeras blir kapitalvinsten därför noll kronor ($110\,00 - (100\,000 + 10\,000)$) och värdeuppgången beskattas därmed endast en gång.

Exempel 3 – valutakursvinst på fordringar som finns kvar på balansdagen

Ett företag har förvärvat en fordran på ett externt företag för 100 000 euro. Vid förvärvstidpunkten var kursen 10 kr och fordran togs upp till 1 000 000 kr (konto 138x). På balansdagen är kursen 10:50.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
138x	Andra långfristiga fordringar	50 000	
823x	Valutakursdifferenser långfristiga fordringar		50 000

Valutakursvinsten är skattepliktig enligt 15 kap. 1 § IL och beskattas enligt 14 kap. 8 § IL.

Exempel 4 – valutakursförlust på fordringar som avyttrats under året

Ett företag har förvärvat en fordran på ett intresseföretag för 100 000 euro. Vid förvärvstidpunkten var kursen 10 kr och fordran togs upp till 1 000 000 kr (konto 134x). Skattekonsekvenserna skiljer sig om marknadsvärdet vid avyttringstidpunkten är lika med nominellt belopp eller lägre, vilket illustreras nedan.

a) Efter åtta månader avyttras fordringen för det nominella beloppet 100 000 euro. Vid denna tidpunkt var kursen 09:50.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
134x	Långfristiga fordringar intresseföretag		1 000 000
823x	Valutakursdifferenser långfristiga fordringar	50 000	
19xx	Bank	950 000	

Valutakursförlusten 50 000 kr är avdragsgill enligt allmänna regler.

b) Efter åtta månader avyttras fordringen vars marknadsvärde har sjunkit till 10 000 euro. Vid tidpunkten för avyttringen var kursen 09:50.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
134x	Långfristiga fordringar intresseföretag		1 000 000
823x	Valutakursdifferenser långfristiga fordringar	50 000	
19xx	Bank	95 000	
822x	Resultat vid avyttring av värdepapper	855 000	

Valutakursförlusten 50 000 kr är avdragsgill trots att kapitalförlusten 855 000 kr vid avyttring av fordringen inte är avdragsgill. Det beror på att valutakursförlusten beskattas enligt allmänna regler och inte enligt de särskilda reglerna för kapitalvinster och kapitalförluster.

Mats Brockert är skatteexpert på Srf konsulternas förbund. Mats har tidigare under en tioårsperiod suttit i styrelsen i BAS-intressenternas Förening och arbetar numera genom Srf konsulterna med BAS löpande verksamhet. I sitt författarskap behandlar han frågor inom både redovisning och beskattning.

Momsavdrag vid köp av kontorsutrustning till den anställdes hem (HFD 2022 ref. 28)

Av Mats Brockert

En arbetsgivare ansökte om förhandsbesked hos skatterättsnämnden. Arbetsgivaren önskade svar på om det förelåg avdragsrätt för moms på kontorsutrustning som köpts in för att användas för arbete i den anställdes hem.

För att den anställda skulle kunna göra en beställning av utrustning krävdes ett godkännande av dennes chef. Vid beställningen skulle den anställda uppge sitt eget namn och adress, men det krävdes också att även bolagets (arbetsgivarens) namn skulle anges. Den anställda var ansvarig för betalningen till leverantören och kontorsutrustningen levereras till den anställdes adress. Den anställda kunde begära ersättning genom att ge in kvitto, faktura eller motsvarande handling.

Skatterättsnämnden kom fram till att avdrag för moms inte kunde medges eftersom det var den anställda, och inte arbetsgivaren, som förvärvat varorna. Beslutet att det inte var arbetsgivaren som förvärvat varorna motiverades med att det var den anställda som var betalningsansvarig. Därmed kunde förvärvet inte ses som ett utlägg för arbetsgivarens räkning. Förhandsbeskedet överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen.

Vad är äganderättsövergång i momshänseende?

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det för avdragsrätt fordras att varorna, i den mening som avses i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, har levererats till bolaget av en annan beskattningsbar person. Med leverans av varor avses enligt artikel 14 i direktivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Vad menas då med att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar? Av EU-domstolens praxis framgår att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i de former som föreskrivs i den tillämpliga nationella rätten. I stället innefattar begreppet samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.

För att i detta fall bedöma om det var den anställde eller arbetsgivaren som förvärvat kontorsutrustningen kunde man alltså inte utgå ifrån svensk civilrätt om äganderättsövergång. Utifrån EU-domstolens praxis ska man i stället pröva om arbetsgivaren hade befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.

Högsta förvaltningsdomstolen bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, till skillnad från skatterättsnämnden, att bolaget hade låtit de anställda förvärva kontorsutrustningen för bolagets räkning. Det vill säga de anställda hade gjort ett utlägg för arbetsgivarens räkning. Grunden för denna bedömning var att det ansågs att bolaget hade befogenhet att faktiskt förfoga över kontorsutrustningen som om att bolaget var ägare till denna.

Eftersom skatterättsnämnden ansåg att bolaget inte hade förvärvat kontorsutrustningen från en beskattningsbar person prövades inte heller frågan om det förelåg ett avdragsförbud enligt 8 kap. 9 § första stycket ML för inköp till stadigvarande bostad. Av denna anledning visades målet åter till skatterättsnämnden för att pröva om arbetsgivaren faktiskt kunde få avdrags för moms på inköpet. Vid skrivandets stund har något avgörande i denna fråga inte publicerats.

Avslutande kommentarer

Orsaken till att nationell rätt inte ensam kan vara avgörande om det skett en äganderättsövergång är att en sådan ordning skulle kunna medföra olika bedömningar beroende på medlemsland. Därför ska en prövning om det skett en leverans (omsättning) göras utifrån om mottagaren har befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.

Även om nationell rätt inte ensamt är avgörande för om det skett en äganderättsövergång bör den rimligen ha stor betydelse. Den som är civilrättsligt ägare har ju dessutom faktisk möjlighet att bestämma över vem som får förfoga över egendomen. Det torde möjligen innebära att det, som i det aktuella målet, krävs att det finns någon form av samförstånd mellan parterna för att det ska vara möjligt att kunna frånga det civilrättsliga avtalet.

Avslutningsvis kan vi konstatera att det inte är helt enkelt att vara företagare med ambitionen att försöka göra rätt.

Mats Brockert är skatteexpert på Srf konsulternas förbund. Mats har tidigare under en tioårsperiod suttit i styrelsen i BAS-intressenternas Förening och arbetar numera genom Srf konsulterna med BAS löpande verksamhet. I sitt författarskap behandlar han frågor inom både redovisning och beskattning.

20

Har din organisation en branschkontoplan?

Av Bulletinens redaktionsråd

Under årens lopp har det utvecklats flera branschkontoplaner. BAS får då och då frågor om hur uppdaterade dessa branschkontoplaner är och hur man kan få tillgång till dem. BAS har inte haft någon samlad bild av detta och bl.a. som en följd av arbetet med framtidens kontoplan har BAS inlett ett arbete kring branschkontoplaner.

I arbetet ingår som ett första steg att kartlägga vilka branschkontoplaner som finns. Vidare kartlägga om de uppdateras löpande eller om det är ett arbete som gjordes för ett antal år sedan men där branschkontoplanen inte löpande underhålls. Slutligen ingår också att kartlägga på vilket sätt som branschkontoplanerna görs tillgängliga och för vem. Några branschkontoplaner kanske bara finns tillgängliga för medlemmar och andra kanske finns tillgängliga för alla i olika bokföringsprogram.

I BAS arbete med översynen av kontoplanen är det viktigt att ändringarna får genomslag även i aktiva branschkontoplaner. BAS har därför för avsikt att samla de organisationer som har egna branschkontoplaner för att informera om det fortsatta arbetet. Kontakta gärna BAS om din organisation har en branschkontoplan och du vill vara med och följa den fortsatta utvecklingen! info@bas.se

BAS har haft medlemsmöte

Av Bulletinens redaktionsråd

Den 10 november genomförde BAS-intressenternas förening ett medlemsmöte. Denna gång hölls mötet helt digitalt. 20 deltagare som representerade nästan lika många medlemmar deltog. Förutom sedvanliga mötesfrågor presenterades verksamheten under den gångna tiden.

Ett stort projekt som pågår är arbetet med framtidens kontoplan. Den första delremissen har besvarats. Remissen avser tänkta förändringar i kontoklasserna för anläggningstillgångar med tillhörande resultatkonton samt kontoklasserna för övriga externa kostnader.

Trots att ingen fullständig remissammanställning är gjord kan vissa indikationer läsas ut. Främst noteras att det finns ett motstånd mot för stor omstrukturering om det inte finns starka skäl för den samt att remissinstanserna vill ha kvar lite fler konton än vad som föreslås tas bort. Vi återkommer med mer fullständig information när styrelsen hanterat remissvaren.

Delvis som en följd av arbetet med framtidens kontoplan har BAS inlett ett arbete med att kartlägga vilka branschkontoplaner som finns, hur uppdaterade de är och vilken spridning de ges. Sker större förändringar i samband med översynen av kontoplanen är det viktigt att de får genomslag även i aktiva branschkontoplaner.

Nästa medlemsmöte, som också är årsmöte, är planerat till den 26 april 2023. Då hoppas vi på ett fysiskt möte med ett utökat program.

SVENSK REDOVISNING – BULLETINEN

BULLETINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Bulletinen ger dig möjligheter att följa med och delta i debatten om ekonomi- och redovisningsfrågor.

BULLETINEN finns i både tryckt och digitalt format och är tänkt som ett nyhetskomplement till Bokföringsboken och Bokslutsboken, men kan även läsas fristående från dessa.

BULLETINENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. Man får därför här den mest initierade och pålitliga information som finns att få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN
BOKSLUTSBOKEN

BULLETINEN
NYCKELTALEN

SVENSK REDOVISNING finns även på internet, bland annat som en del i Norstedts Juridiks arbetsverktyg **JUNO**.

BAS-intressenternas Förening: Björn Lundén AB, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Byggföretagen, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Ludvig & Co, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SCR Svensk Camping, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistikmyndigheten SCB, Svenska kyrkan, Sveriges Allmännyttan, Sveriges Kommuner och Regioner, Visita – Svensk besöksnäring.
Mer information på www.bas.se

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

