



Promemoria

Upprättad vid Finansdepartementet i juni 2003

Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt.

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås nya regler för fakturor när det gäller mervärdesskatt. Reglerna är föranledda av ett direktiv som antogs den 20 december 2001 om nya regler för fakturering när det gäller mervärdesskatt. (Direktivet betecknas Rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt.)

De regler som föreslås i promemorian anger vem som är skyldig att utfärda fakturor och tillåter att en tredje person eller under vissa förutsättningar köparen får utföra uppgiften att utfärda faktura för säljarens räkning. De föreslagna reglerna fastställer för vilka transaktioner som faktura skall utfärdas och vilka uppgifter som en faktura skall innehålla. En möjlighet att i vissa fall utfärda en förenklad faktura med begränsade krav på de uppgifter som skall anges införs. En samlingsfaktura tillåts utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Uttryckliga regler som tillåter elektronisk fakturering införs. De föreslagna bestämmelserna anger hur lagring av fakturor skall ske och anger att lagring av elektroniska fakturor under vissa förutsättningar kan ske utanför Sverige. Förslaget i denna del avser all räkenskapsinformation och inte endast fakturor.

Förslaget innebär ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), skattebetalningslagen (1997:483) och bokföringslagen (1999:1078).

De nya reglerna skall vara införda i medlemsstatens nationella lagstiftning den 1 januari 2004.

Innehållsförteckning

1	Författningsförslag	4
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	4
1.2	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	22
1.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)...	24
2	Ärendet och dess beredning	26
3	Bakgrund	28
4	Gällande rätt	30
4.1	EG-rätt	30
4.1.1	Reglerna i sjätte direktivet avseende fakturering	30
4.1.2	Faktureringsdirektivet	33
4.2	Svensk rätt	42
4.2.1	Inledning	42
4.2.2	Fakturans roll och sambandet mellan avdragsrätt och företeende av faktura	42
4.2.3	Faktureringsskyldighet	43
4.2.4	Fakturans innehåll	44
4.2.5	Regler om fakturor i annan lagstiftning	46
4.2.6	Former för fakturering	47
4.2.7	Lagring av bokföringsmaterial enligt SBL och BFL	50
5	Kommissionens förslag och behandlingen i rådet	54
5.1	Kommissionens förslag	54
6	Promemorian förslag	57
6.1	Faktureringsskyldighet	57
6.1.1	Inledning	57
6.1.2	Vem är faktureringsskyldig?	57
6.1.3	Självfakturering s.k. self-billing	58
6.1.4	Utläggning av faktureringsfunktionen s.k. outsourcing	63
6.2	Faktureringsskyldighetens omfattning	64
6.3	Begreppen faktura och jämförlig handling	69
6.4	Fakturan	71
6.4.1	Fakturans innehåll	71
6.4.2	Förenklad faktura	76
6.4.3	Samlingsfaktura	78
6.4.4	Ändringsdokument	80
6.5	Tid inom vilken en faktura måste utfärdas	81
6.6	Valuta	84
6.7	Översättning av fakturor till svenska	86
6.8	Elektronisk fakturering	87
6.9	Lagringsregler	92
6.9.1	Lagringsskyldighet	92
6.9.2	Lagringsplats	94
6.9.3	Fakturans form vid lagringen, lagringstid samt säkerställande av att fakturan är oförändrade	98
7	Författningskommentar	104
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) 104	
7.2	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	115

7.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)
117

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 11 kap. skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 19 § skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 4 a och 17 §§, 3 kap. 26 a, 30 b och 30 f §§, 8 kap. 6, 17, 19 och 20 §§, 9 b kap. 5 §, 10 kap. 8 §, 13 kap. 9, 14, 15 a, 19, 20, 23 a, 25 och 26 §§, 19 kap. 3 § och 20 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 11 kap., av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer 1 kap. 17 a och 17 b §§, 8 a kap. 15 – 17 §§ och 9 kap. 14 § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses inträffa den 15: e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura *eller jämförlig handling* utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan *eller handlingen*.

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses inträffa den 15: e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan.

17 §

Med *jämförlig handling* i uttrycket *faktura eller jämförlig handling* avses *avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling*. Med *handling* avses även *upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt*

Med *faktura* avses *varje dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap.*

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

hjälpmedel.

17 a §

Med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

17 b §

Med särskild handling i 8 kap. 19 och 20 §§, 8 a kap. 15 – 17 §§ och 9 kap. 14 § avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i de bestämmelserna.

3 kap.

26 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av motorfordon, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt

1. enligt 10 kap. 6 §, eller
2. enligt 10 kap. 7 §, om fordonet är avsett för köparens personliga bruk.

Undantaget enligt första stycket gäller endast om köparen till säljaren överlämnar ett intyg som visar att de förutsättningar som anges i första stycket är uppfyllda. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet. Säljaren skall till Riksskatteverket ge in kopia av intyget samt kopia av *faktura eller jämförlig handling.*

Undantaget enligt första stycket gäller endast om köparen till säljaren överlämnar ett intyg som visar att de förutsättningar som anges i första stycket är uppfyllda. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet. Säljaren skall till Riksskatteverket ge in kopia av intyget samt kopia av *fakturan.*

30 b §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk företagare om

1. den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,

2. förvärvet görs för en efterföljande omsättning här i landet,
3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EG-land än det där den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt, och
4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

Undantaget i första stycket gäller endast under förutsättning att den utländske företagaren utfärdar en faktura eller jämförlig handling som uppfyller kraven i 11 kap. 5 a § tredje stycket.

30 f §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i 9 a kap.

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i artikel 26a i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Skattefriheten enligt första stycket gäller endast under förutsättning att den utländske återförsäljaren utfärdat en faktura eller jämförlig handling som innehåller uppgift om att beskattning skett i enlighet med vad som anges i första stycket.

I artikel 22.3 b i dess lydelse enligt artikel 28 h i nämnda direktiv finns bestämmelser om fakturans innehåll i de fall artikel 26a är tillämpligt.

8 kap. 6 §²

Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående

Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående

² Senaste lydelse 2000:1291.

skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen. Om företaget har sin redovisning i euro skall beaktas vad som föreskrivs i 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen. Om företaget har sin redovisning i euro skall beaktas vad som föreskrivs i 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. *Om företaget har sin redovisningsvaluta i en annan valuta än svenska kronor eller euro skall beaktas vad som föreskrivs i 11 kap. 11 §.*

I 13 kap. 26 § finns bestämmelser om återförande av sådan ingående skatt som hänför sig till ett förvärv för vilket en skattskyldig har fått prisnedsättning efter det att han gjort avdrag för skatten.

17 §

Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura *eller jämförlig handling* som avses i 11 kap.

Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura som avses i 11 kap.

Om faktura inte kan uppvisas och det finns synnerliga skäl får avdragsrätten eller rätten till återbetalning styrkas på annat sätt än genom faktura.

19 §

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling som avses i 11 kap.

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad *särskild* handling som *anges i dessa paragrafer*.

(11 kap. 3 §)

För att skyldighet att utfärda en handling enligt 2 § 3 *eller 2 a § andra stycket* skall uppkomma krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

För att skyldighet att utfärda en *särskild* handling enligt *första stycket* skall uppkomma krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

(11 kap. 5 d § första stycket)

En handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om

Den särskilda handlingen som avses i första stycket skall innehålla

den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

(11 kap. 5 d § tredje stycket)

Handlingar som avses i första och andra styckena skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket 3, 4, 6 och 7.

uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Den särskilda handlingen skall dessutom innehålla följande uppgifter

1. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

2. transaktionens art,

3. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och

4. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

20 §

Den som enligt 8 a kap. 11-14 §§ skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling som avses i 11 kap.

Den som enligt 8 a kap. 11-14 §§ skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt skall som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 §.

8 a kap.

Särskilt om faktureringskyldighet vid jämkning

(11 kap. 9 §)

Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämkna avdrag för ingående skatt skall överlåtaren utfärda en *med faktura*

Utfärdande av särskild handling vid jämkning

15 §

Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämkna avdrag för ingående skatt skall överlåtaren utfärda en *särskild*

jämförlik handling.

handling.

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för denna, skall överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende denna ändring.

(11 kap. 10 §)

16 §

Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 9 § av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, skall en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.

Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 15 § av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, skall en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.

(11 kap. 11 §)

17 §

En handling som utfärdas enligt 9 § skall innehålla uppgifter om

1. den ingående skatt som hänförs till överlåtarens förvärv av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,

2. den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för,

3. vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett, och

4. uppgift om handling som avses i 10 §.

Avser handlingen överlåtelse av en fastighet skall även uppgift lämnas om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten.

Handlingen skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket 3, 4, 6 och 7.

En handling som utfärdas enligt 15 § skall innehålla uppgifter om

1. den ingående skatt som hänförs till överlåtarens förvärv av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,

2. den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för,

3. vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett, och

4. uppgift om handling som avses i 16 §.

Handlingen skall dessutom innehålla *följande* uppgifter

1. *utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,*

2. *transaktionens art,*

3. *den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och*

4. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

9 kap.

(11 kap. 2 a § andra stycket)

14 §

Vid överlåtelse av en fastighet som medför avdragsrätt för förvärvaren enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2 föreligger skyldighet för överlåtaren att utfärda en *med faktura jämförlig* handling.

(11 kap. 3 §)

För att skyldighet att utfärda en handling enligt 2 § 3 eller 2 a § andra stycket skall uppkomma krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

(11 kap. 5 d § andra stycket)

En handling som utfärdas enligt 2 a § andra stycket skall innehålla uppgift om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av.

(11 kap. 5 d § tredje stycket)

Handlingar som avses i första och andra styckena skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket 3, 4, 6 och 7.

Vid överlåtelse av en fastighet som medför avdragsrätt för förvärvaren enligt 8 § andra stycket 2 föreligger skyldighet för överlåtaren att utfärda en *särskild* handling.

För att skyldighet att utfärda en handling enligt *första stycket* skall uppkomma krävs att den som förvärvar fastigheten begär det.

Den *särskilda handlingen* som avses i *första stycket* skall innehålla uppgift om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av.

Den *särskilda handlingen* skall dessutom innehålla följande uppgifter

1. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

2. transaktionens art,

3. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och

4. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

9 b kap.

5 §

Om mervärdesskatt skall redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan *eller en jämförlig handling*.

Om mervärdesskatt skall redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om köparen av resetjänsten är en näringsidkare erinras dock om vad som i de allmänna bestämmelserna i denna lag föreskrivs om en fakturas innehåll för rätten till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

10 kap.

8 §

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1–8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura *eller jämförlig handling* uppgår till minst 1 000 kronor.

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1–8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kronor.

11 kap. Fakturering

Faktureringsskyldighet

1 §

Varje näringsidkare skall säkerställa att en faktura utfärdas av honom själv, av hans köpare om inte annat följer av 2 §, eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster här i landet samt vid export som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

Varje näringsidkare skall utöver de fall som anges i första stycket säkerställa att en faktura utfärdas vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson, eller

- av vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EG-land.

2 §³

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2 §, 4 §, 8 §, 9 §, 10 §, 11 §, 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5, 23 a §, 24 § eller enligt 5 kap. 5 § första stycket.

3 §

En faktura får utfärdas av köparen för omsättningar som görs till honom om

- 1. det finns ett i förväg träffat avtal mellan säljaren och köparen,*
- 2. det finns ett förfarande enligt vilket säljaren godkänner varje faktura, och*
- 3. det framgår av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den.*

4 §

Faktura skall även utfärdas vid förskotts- eller a conto-betalningar utom då fråga är om förskotts- eller a conto-betalningar som avses i 13 kap. 14 § första stycket.

5 §⁴

Vid tillämpning av detta kapitel skall, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås näringsidkare i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

Vad som sägs i detta kapitel om den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid omsättningar enligt första stycket det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan grupp huvudman som avses i 6 a kap. 4 §.

³ Senaste lydelse 2001:971.

⁴ Senaste lydelse 2001:971.

Fakturans form

6 §

En faktura som avses i 1 § får skickas i pappersform eller, under förutsättning att mottagaren godkänner det, överföras på elektronisk väg.

Samlingsfaktura

7 §⁵

En samlingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

Då flera fakturor sänds samlat på elektronisk väg till samma mottagare behöver gemensamma uppgifter endast anges en gång.

Fakturans innehåll

8 §⁶

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 § skall om inte annat följer av 9 §, innehålla uppgift om

- 1. datum för utfärdandet*
- 2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,*
- 3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,*
- 4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a § och 3 kap. 30 b §,*
- 5. säljaren och köparens namn och adress,*
- 6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänster-*

⁵ Tidigare lydelse upphävd genom 1995:700.

⁶ Senaste lydelse 2002:1004.

nas omfattning och art,

7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då å conto-betalning erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,

8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,

9. tillämpad mervärdeskattesats,

10. det mervärdesskattebelopp som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,

11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i denna lag eller till rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel inom gemenskapen, de uppgifter som anges i 1 kap. 13 a § denna lag som avgör att varan skall hänföras till ett sådant transportmedel,

13. vid tillämpning av det särskilda förfarandet enligt 9 a kap. eller 9 b kap. i denna lag, en hänvisning till dessa bestämmelser

eller till artikel 26 respektive 26 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Gemensamt system för mervärdes-skatt: enhetlig beräkningsgrund, eller till en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

9 §

För fakturor som avser andra transaktioner inom landet än sådana som avses i 2 a kap., 3 kap. 30 a § och 5 kap. 2 § första stycket 2 och sådana transaktioner som avses i 5 kap. 2 a § och transaktioner avseende export får bestämmelserna i 8 § om fakturors innehåll frångås om,

1. fakturan är på mindre belopp, eller

2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att iaktta alla de krav som anges i 8 §.

Fakturor som avses i första stycket måste alltid innehålla följande uppgifter;

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren
3. de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art, och
4. det mervärdesskattebelopp som skall betalas angivet per skattesats eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna skatten.

Ändringsdokument

10 §

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7

kap. 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte är för handen, skall han utfärda en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (ändringsdokument). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

Ett sådant ändringsdokument skall likställas med faktura om det innehåller uppgifter om

1. den ändring som gjorts,
2. skatten enligt fakturan och ändringen av skatten, och
3. i förekommande fall en uppgift enligt 8 § 11.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall säljaren utfärda ett sådant ändringsdokument.

Valuta

11 §

Om valutan i en faktura är en annan valuta än den skattskyldiges redovisningsvaluta och redovisningsvalutan är svenska kronor eller euro, skall mervärdesskattens belopp även anges i redovisningsvalutan i fakturan. Dessutom skall den kurs som använts vid omräkningen anges där.

Om valutan i en faktura är en annan valuta än svenska kronor och första stycket inte är tillämpligt, skall mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor. Skattebeloppet skall därvid beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för

13 kap.

9 §

Om den utgående skatten för fordringar avser varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan eller *motsvarande handling* enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

Om den utgående skatten för fordringar avseende varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

14 §

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto, behöver han redovisa den utgående skatten på denna först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om den skattskyldige utfärdar en sådan faktura *eller jämförlig handling* som avses i 11 kap. tidigare än han behöver enligt första eller andra meningen, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto, behöver han redovisa den utgående skatten på denna först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om den skattskyldige utfärdar en sådan faktura som avses i 11 kap. tidigare än han behöver enligt första eller andra meningen, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av bestämmelserna i 10 eller 11 § skall redovisas tidigare.

15 a §

För det fall *den skattskyldige enligt 11 kap. 5 c § angett den utgående skattens belopp* i flera valutor i en faktura *eller jämförlig handling* skall den skattskyldige vid redovisning av skatten använda det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan.

För det fall *den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts* i flera valutor i en faktura skall den skattskyldige vid redovisning av skatten *i deklarationen* använda det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan, *i förekommande fall omräknat till svenska kronor med stöd av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro m.m.*

19 §

Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får den ingående skatten alltid dras av för den redovisningsperiod under vilken en faktura *eller motsvarande handling* tagits emot.

Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får den ingående skatten alltid dras av för den redovisningsperiod under vilken en faktura tagits emot.

20 §

I fråga om sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 14 § får den ingående skatten dras av först efter det att sådan faktura *eller jämförlig handling* som avses i 11 kap. har tagits emot och betalning erlagts.

I fråga om sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 14 § får den ingående skatten dras av först efter det att sådan faktura som avses i 11 kap. har tagits emot och betalning erlagts.

23 a §

För det fall skattens belopp enligt 11 kap. 5 c § angetts i flera valutor i en faktura *eller jämförlig handling* skall vid redovisningen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta. Om beloppet inte angetts i denna valuta, skall det skattebelopp användas som angetts

För det fall skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura skall vid redovisningen *i deklarationen* av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta. Om beloppet inte angetts i denna valuta, skall det skattebelopp användas som angetts

i den valuta som fakturan *eller den jämförliga handlingen* är utställd i.

i den valuta i vilken fakturan är utställd, i förekommande fall omräknat till svenska kronor med stöd av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

25 §

Ändring enligt 24 § skall göras för den redovisningsperiod under vilken nedsättningen av priset, återtagandet av varan eller kundförlusten enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

Om den som har redovisat den utgående skatten försätts i konkurs innan en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit, skall han dock alltid göra ändringen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Avdrag för nedsättning av priset skall grundas på *en kreditnota eller någon jämförlig handling enligt 11 kap. 8 §*.

Avdrag för nedsättning av priset skall grundas på *ett sådant ändringsdokument som avses i 11 kap. 10 §*.

26 §

Om den skattskyldige, sedan han fått avdrag för ingående skatt, har tagit emot en *kreditnota eller någon jämförlig handling enligt 11 kap. 8 §* som gäller denna skatt, skall han i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt återföra den avdragna skatten med det belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset.

Om den skattskyldige, sedan han fått avdrag för ingående skatt, har tagit emot *ett sådant ändringsdokument som avses i 11 kap. 10 §* som gäller denna skatt, skall han i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt återföra den avdragna skatten med det belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset.

Om den skattskyldige har överlåtit sin verksamhet eller del av denna efter det att han gjort avdraget för ingående skatt, skall vad som sägs i första stycket om återföring av den skatten gälla den som får tillgodogöra sig den prisnedsättning som föranleder återföringen.

19 kap.

3 §

Ansökan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

1. faktura *eller jämförlig handling* som innehåller sådana uppgifter som anges i 11 kap. 5 §

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

1. faktura som innehåller sådana uppgifter som anges i 11 kap 8 §,

första stycket,

2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och

3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

Första stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till den myndighet som avses i 1 §.

Avser den ingående skatten import skall till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och

3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

20 kap.

1 §

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra stycket, gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Beslut som Riksskatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Beslut som en skattemyndighet fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 §, om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § *eller om innehållet i en faktura eller jämförlig handling enligt 11 kap. 5 § tredje stycket* får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. Ett överklagande enligt detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Beslut som Riksskatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Beslut som en skattemyndighet fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 §, om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. Ett överklagande enligt detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Riksskatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

1.2 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs i fråga om bokföringslagen (1999:1078)

dels att 7 kap. 4 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 7 kap. 3 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

3 a §

Med avvikelse från bestämmelsen i 2 § får ett företag förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land om

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till skattemyndigheten eller för företag som står under Finansinspektionens tillsyn, denna myndighet, och

2. företaget på anmodan av skattemyndigheten eller tullmyndigheten medger elektronisk åtkomst on-line till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under räkenskapsåret och tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Under resterande förvaringstid som anges i 2 § första stycket, skall elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen medges utan dröjsmål.

Första stycket gäller också förvaring i ett land utanför EU med vilket det finns ett rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

- rådets direktiv 76/308/EEG, av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av

fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garanti-fonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdeskatt

- rådets direktiv 77/799/EEG, av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område, och i - rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt).

4 §

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i 2 §, förvarar maskinläsbara medier *utomlands*. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid. Även om *tillstånd ges, skall företaget genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 1 § 1 eller 2.*

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i 3 a § *andra stycket*, förvarar maskinläsbara medier *i ett land utanför EU*. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

1.3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 14 kap. 2 a, 2 b, 2 c och 2 d §§ av följande lydelse,

dels att det i lagen närmast före 14 kap 2 a § skall införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

Särskilda regler om bevarande av fakturor

2 a §

Den som enligt 11 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att kopior av fakturor bevaras. Denna skyldighet att bevara kopior av fakturor gäller även fakturor som en näringsidkare mottagit.

Den som avses i första stycket skall även säkerställa att uppgifterna i de fakturor som överförs i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

2 b §

I 7 kap. 1 § andra stycket i bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om former för bevarandet av fakturor som avses i 11 kap. i mervärdesskattelagen (1994:200).

2 c §

I 7 kap. 3 a § bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om platsen för förvaring av fakturor som avses i 11 kap mervärdesskattelagen (1994:200).

2 d §

*Vad som anges i 2 a – 2 c §§
gäller även annan än den som är
bokföringsskyldig enligt bok-
föringslagen (1999:1078).*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

2 Ärendet och dess beredning

Den 20 december 2001 antogs ett EG-direktiv⁷ om nya regler för fakturering när det gäller mervärdesskatt. Direktivet betecknas Rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt⁸, härafter kallat faktureringsdirektivet.

Genom direktivet har gemensamma EG-regler införts som för mervärdesskatteändamål fastlägger en harmoniserad förteckning över vilka uppgifter som en faktura måste innehålla, gemensamma bestämmelser för tillämpningen av elektronisk fakturering och elektronisk lagring (arkivering) av fakturor samt för självfakturering ("self-billing") och utläggning av fakturering till en tredje person ("outsourcing"). För att kunna säkerställa att den inre marknaden fungerar väl har det ansetts nödvändigt med en harmonisering av reglerna för fakturering. Ett annat syfte med faktureringsdirektivet var att modernisera reglerna för faktureringsskyldighet så att de korresponderar bättre med den tekniska utvecklingen med vad som tillåts enligt medlemsstaternas nationella lagstiftningar. Reglerna skall vara införda i medlemsländernas lagstiftning den 1 januari 2004.

Till grund för direktivet ligger kommissionens förslag av den 17 november 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesbeskattning KOM(2000) 650 slutlig⁹. Ekonomiska och sociala kommittén¹⁰ och Europaparlamentet har yttrat sig över förslaget¹¹. Förslaget behandlades i Rådsarbetsgruppen för finansiella frågor under det svenska och det belgiska ordförandeskapet (första halvåret 2001 respektive det andra halvåret 2001). Direktivet antogs av Europeiska unionens råd den 17 december 2001; Rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (nedan faktureringsdirektivet).

I framställningar som inkom till Finansdepartementet den 9 april 1997 och den 26 juni 1997 (dnr Fi97/1264 respektive Fi97/2095) har *Svenska Kommunförbundet* respektive *Landstingsförbundet*, *Statskontoret* och *Svenska Kommunförbundet* begärt att mervärdesskattelagen (1994:200, ML) skall anpassas så att dagens krav på uppvisande av faktura eller jämförlig handling för att avdragsrätt skall medges, inte hindrar att den

⁷ Europeiska gemenskapen, EG är en del av Europeiska unionen, EU. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler varför detta uttryck används i anslutning till dessa regler.

⁸ EGT L 15, 17.1.2002, s. 24

⁹ EGT C 96 E, 27.3.2001, s. 145.

¹⁰ EGT C 193, 10.7.2001, s. 53

¹¹ Yttrande den 13 juni 2001 A5-0149/2001

elektroniska handeln kan bedrivas på ett rationellt sätt. Det anföras att ett av de hinder som föreligger i lagstiftningen när det gäller fakturalösa affärstransaktioner är ML. För att avdragsrätt och rätt att erhålla återbetalning enligt ML krävs enligt 8 kap. 17 § ML och 10 kap. 14 § ML att avdragsrätten styrks genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. ML. Faktura eller jämförlig handling behöver inte finnas i pappersformat enligt ML men det synes inte vara möjligt att helt utesluta faktura. För att införa konceptet fakturalöst erfordras därför lagändring alternativt en mer vidsynt tillämpning av bestämmelserna.

Faktureringsdirektivet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i bilaga 1. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgängliga hos Finansdepartementet (dnr EUFi2002/547).

Efter remissbehandlingen har *Gemenskapen för Elektroniska Affärer* i en framställan som inkom till Finansdepartementet den 24 februari 2003 (dnr Fi2002/4805) givit in underlag för bedömning av problemställningar i samband med elektroniska fakturor samt *Odette Sweden* i en framställan som kom in till Finansdepartementet den 22 januari 2003 (Fi2003/618/SKA/S2) yrkat att det i lagstiftningen inte skall ställas krav på ett ytterligare sammanfattande pappersdokument vid utställande av elektronisk faktura. I skrivelse som kom in till Finansdepartementet den 8 april 2003 har *IT-kommissionen* (Fi2003/2354/SKA/S2) överlämnat IT-kommissionens IT-rättsliga observatoriums promemoria "Observatoriets syn på säkerhetskrav vid elektronisk fakturering" (ITObservatorietPM 16/2003). IT-kommissionen yrkar att den ingivna promemorian skall beaktas vid lagstiftningsarbetet. I skrivelse som kom in till Finansdepartementet den 11 mars 2003 har *Elma eCommerce AB* anfört att ett krav på elektroniska signaturer skulle kunna ta död på en utbredning för elektronisk förmedling av fakturor och skulle rent tekniskt vara omöjligt att använda sig av då 90 procent av fakturorna hanteras av operatörer. I skrivelse som kom in till Finansdepartementet den 10 april 2003 har *WM-data Cross Industry Solutions* anslutit till *Elma eCommerce AB*:s uppfattning. I skrivelse som kom in till Finansdepartementet den 10 april 2003 har *Posten AB* anfört att Sverige vid införandet av faktureringsdirektivet bör tillåtas alla de tre alternativ som faktureringsdirektivet tillåter avseende kraven för elektronisk fakturering.

3 Bakgrund

Den centrala rättsakten för mervärdesbeskattning inom EG utgörs av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s.1)¹², i fortsättningen sjätte direktivet.

Det direktiv som nu skall införas i svensk lagstiftning innebär ändringar i faktureringsbestämmelserna i artikel 22.3 (i dess lydelse enligt artikel 28h) i sjätte direktivet. När nedan hänvisas till artikel 22 avses artikel 22 i dess lydelse enligt artikel 28h.

En faktura fyller olika funktioner i mervärdesskattesammanhang. Den skall tjäna som dokumentation för förvärvaren för att denne skall kunna styrka rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt men den skall även ge underlag till skattemyndigheten för kontroll av att skattskyldigheten fullgjorts. Fakturan är därför ett grundläggande dokument i mervärdesskattesammanhang. I kapitel 11 i ML finns bestämmelser om skyldigheten att utfärda faktura, vad en faktura skall innehålla och när en kreditnota skall utfärdas.

De bestämmelser i sjätte direktivet som innan faktureringsdirektivet införts reglerar fakturering finns i artikel 22.3. Dessa regler är inte så omfattande utan ger en stor frihet för medlemsstaterna att utforma sina nationella faktureringsregler. Det har lett till att bestämmelserna om fakturering varierar i stor utsträckning i medlemsstaterna. I takt med att den gränsöverskridande handeln inom den europeiska gemenskapen ökat så har de företagare som bedriver sådan handel varit tvungna att i allt större utsträckning känna till och tillämpa övriga medlemsstaters regler avseende fakturering. Olikheterna i reglerna innebär ett administrativt merarbete för företagen och kan även leda till problem i kontrollhänseende för skattemyndigheterna. Mot bakgrund av detta uppgav aktörerna inom ramen för den andra etappen av SLIM ("Simpler legislation for the Internal Market", EU-kommissionens initiativ i syfte att förenkla vissa regler inom mervärdesskatteområdet) att avsaknaden av en harmoniserad lagstiftning hindrade den inre marknaden från att fungera väl. I arbetet med att anpassa gemenskapens mervärdesskattesystem till den elektroniska handelns krav var det nödvändigt att tillåta en bred användning av elektronisk fakturering utan onödiga inskränkningar¹³. I juni 1998 underströk Ekofin-rådet

¹² Ändrad senast genom rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesbeskattningen för radio och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

¹³ KOM(2000) 650 slutlig, Bryssel 17.11.2000, 2000/0289 (CSN) s. 2.

nödvändigheten av att upprätthålla en rättslig ram för elektronisk fakturering som säkerställer skattemyndigheternas kontrollmöjligheter.

Mot bakgrund av denna utveckling lät Europeiska gemenskapernas kommission (nedan kommissionen) utföra en undersökning för att utreda vilka krav som gällde i medlemsstaterna avseende fakturering. Rapporten lämnades i augusti 1999¹⁴. Mot bakgrund av rapporten lämnade kommissionen ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt, KOM(2000)650 slutlig, Bryssel 17.11.2000, 2000/0289 (CNS). Kommissionen föreslog ändringar i direktivet avseende reglerna om fakturering så att kraven på innehållet i en faktura blir desamma inom hela gemenskapen. Kommissionen föreslog även införandet av regler för användning av elektronisk fakturering. Det nu aktuella direktivet 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt grundar sig på kommissionens förslag och antogs den 20 december 2001. I denna promemoria föreslås de ändringar i ML, skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och bokföringslagen (1999:1078, SBL) som följer av de nya reglerna i sjätte direktivet. Det förutses att ändringar kan komma att krävas även i Mervärdesskatteförordningen (1994:223) och Skattebetalningsförordningen (1997:750).

¹⁴ Study on the requirements imposed by the Member States, for the propose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means, Final Report on Invoicing 23.8.1999.

4 Gällande rätt

4.1 EG-rätt

4.1.1 Reglerna i sjätte direktivet avseende fakturering

De regler som gäller på mervärdesskatteområdet avseende fakturering innan faktureringsdirektivet införs i nationell lagstiftning, framgår av artikel 22.3 i det sjätte direktivet. Reglerna är summariska och ger utrymme för medlemsstaterna att i viss utsträckning utforma nationella regler för fakturering. Det har inneburit att reglerna har kommit att skilja sig åt mellan medlemsstaterna. Skillnaderna i reglerna kan utgöra en hämmande faktor i den gränsöverskridande gemenskapshandeln eftersom företagen är tvungna att beakta de olika nationella reglerna för fakturering vid sådan handel. De krav som ställs på vilka uppgifter som skall anges i en faktura i artikel 22.3 b i sjätte direktivet är endast en miniminivå och ger utrymme för medlemsstaterna att ställa krav på att ytterligare uppgifter skall anges i fakturan med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet. Det finns även möjligheter för medlemsstaterna att införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt. Dock måste alltid kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna av skattskyldiga personer upprätthållas liksom villkoret att skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet. Medlemsstaterna har även möjlighet att med stöd av artikel 22.9 i sjätte direktivet befria från alla eller vissa skyldigheter avseende fakturering.

Faktureringsskyldighet

Enligt artikel 22.3 a i sjätte direktivet skall varje skattskyldig person utfärda en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person ("taxable person")¹⁵ eller icke skattskyldig juridisk person. Vid distansförsäljningar och vid försäljningar av nya transportmedel skall en faktura utfärdas oavsett om omsättningen sker till en beskattningsbar person, offentligt organ eller annan. Det föreligger ingen faktureringsskyldighet vid överföringar av varor som görs av en beskattningsbar person från en medlemsstat till en annan. Varje

¹⁵ Med skattskyldig person avses enligt det sjätte direktivet en person som är näringsidkare. Begreppet har således ingenting att göra med vad man i ML betecknar som en betalningsskyldig person (skattskyldig person).

skattskyldig person skall utfärda en faktura beträffande varje betalning à conto som har gjorts till honom före leverans av varor som avses i första stycket i artikel 22.3 a i sjätte direktivet samt betalningar à conto från andra skattskyldiga personer eller icke skattskyldiga juridiska personer innan tjänsten har tillhandahållits. Den skattskyldige personen skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdas.

Utläggning av faktura (s.k. outsourcing) och självfakturerering (s.k. self-billing)

Det framgår av artikel 22.3 a första stycket i sjätte direktivet att det är den skattskyldige personen som är skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling avseende omsättningar som omfattas av faktureringsskyldigheten. Det framgår inte uttryckligen att direktivet tillåter utläggning av faktureringen till en tredje person eller självfakturerering av kunden. Innebörden av reglerna i direktivet har dock uppfattats så att det är möjligt att tillämpa utläggning av faktureringsfunktionen till en tredje man samt att det även är möjligt att medge självfakturerering. Denna tolkning stöds av avgörandet i Europeiska domstolens dom av den 17 september 1997 (Finanzamt Osnabrück-land mot Bernhard Langhorst, C-141/96).

Fakturans innehåll

De krav som ställs på innehållet i en faktura framgår av artikel 22.3 b i sjätte direktivet. I fakturan skall anges priset exklusive skatt samt skatten för varje skattesats liksom alla eventuella skattebefrielser. Vid gemenskapsinterna transporter av varor (artikel 28 b C i sjätte direktivet), tillhandahållanden av tjänster med anknytning till transport av varor inom gemenskapen (artikel 28 b D i sjätte direktivet), förmedlingstjänster vid tillhandahållanden av tjänster (artikel 28 b E i sjätte direktivet) och utförande av tjänster i fråga om värderingar av eller arbete på lös egendom (artikel 28 b F i sjätte direktivet) skall på fakturan anges köparens och säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt. Vid gemenskapsintern handel (artikel 28c A a i sjätte direktivet) skall registreringsnummer för mervärdesskatt för säljare anges och även köparens registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket tjänsten tillhandahållits denne. Vid tillhandahållande av nya transportmedel skall uppgifter lämnas till ledning för bedömning av om tillhandahållandet omfattas av definitionen av nya transportmedel i artikel 28a 2 i sjätte direktivet. Vid gemenskapsintern varuförsäljning som utgör trepartshandel skall en uttrycklig hänvisning göras till bestämmelserna om trepartshandel i artikel 28c E 3 i sjätte direktivet och det registreringsnummer under vilket den skattskyldiga personen har gjort förvärvet och den därpå följande leveransen samt kundens registreringsnummer för mervärdesskatt.

Former för fakturering

I det sjätte direktivet anges inte särskilt formen för fakturering. Direktivet utgår från att en faktura har formen av en pappersfaktura. Detta anges dock inte uttryckligen i direktivet. Vid tillämpningen av direktivets regler har många av medlemsstaterna ansett att det i stället ingår som en del i den uppgift som överlämnats åt medlemsstaterna, att fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura enligt artikel 22.3 c i sjätte direktivet. Medlemsstaterna har därför haft en möjlighet att i sin nationella lagstiftning acceptera både pappersfakturer och elektroniska fakturer. Medlemsstaterna har således utan begränsning i direktivet kunnat utforma regler avseende formen på fakturer och villkoren för att elektronisk fakturering kan tillåtas.

Begränsningar och befrielser vid fakturering

Enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet kan medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt. Bestämmelsen begränsas av det tidigare nämnda kravet på likabehandling mellan inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer samt villkoret att dessa skyldigheter inte leder till formaliteter i samband med gränspassage.

Medlemsstaterna kan enligt artikel 22.9 även befria från vissa eller alla skyldigheter

- för skattskyldiga personer som endast utför tillhandahållanden av varor eller tjänster som är undantagna enligt artiklarna 13 och 15 i sjätte direktivet, och

- för skattskyldiga personer som har rätt till befrielse från skatt enligt artikel 24 och omfattas av undantag avseende gemenskapsinterna förvärv samt,

- för skattskyldiga personer som inte utför några av de transaktioner som avses i artikel 22.4 c, dvs. beskattningsbara personer som inte utför gemenskapsinterna försäljningar eller förvärv av varor, som inte utför distansförsäljningar till kunder i en annan medlemsstat och inte heller säljer varor som skall installeras, till en annan medlemsstat.

Sambandet mellan avdragsrätt och företeende av faktura

En av fakturans funktioner är att utgöra underlag för köparens rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Köparens avdragsrätt inträder enligt artikel 17.1 i det sjätte direktivet vid samma tidpunkt som säljarens skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt. Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet skall den ingående mervärdesskatten vara förfallen eller betald för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall kunna medges. Europeiska Gemenskapernas Domstol (EG-domstolen) har prövat innebörden av artikel 17.2 i sjätte direktivet i målet C-342/87, Genius Holding BV. I avgörandet anger domstolen att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt endast föreligger om mervärdesskatten belöper på en transaktion som är föremål för mervärdesskatt eller för vilken

mervärdesskatt har betalats i den mån den förfallit till betalning. En faktura är således inte en tillräcklig förutsättning för avdragsrätt för köparens ingående mervärdesskatt.

Medan artikel 17 i sjätte direktivet reglerar avdragsrättens inträde och omfattning så innehåller artikel 18 i samma direktiv regler om utövandet av avdragsrätten. För att kunna utnyttja sin rätt till avdrag måste en skattskyldig person enligt huvudregeln i artikel 18.1 i sjätte direktivet inneha en faktura som ställts ut i enlighet med kraven i artikel 22.3 i sjätte direktivet. Genom artikel 18.3 i sjätte direktivet medges medlemsstaterna dock en möjlighet att fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjort i enlighet med punkterna 1 och 2 i artikeln. Medlemsstaterna får även enligt artikel 18.3 a i sjätte direktivet tillåta och bestämma villkoren för att en skattskyldig person som inte innehar någon faktura i enlighet med artikel 22.3 att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium enligt artikel 28 a.1 a i sjätte direktivet.

Kravet på innehav av faktura har prövats av EG-domstolen i målen C-123 och 330/87 Jeunehomme och C-85/95 Reisdorf. Enligt det förstnämnda avgörandet kan medlemsstaterna kräva kompletterande upplysningar beträffande fakturan samt ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk. Kraven får dock inte leda till att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten. I det andra nämnda målet, C-85/95 Reisdorf kan medlemsstaterna enligt artikel 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta annan bevisning som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum om den skattskyldige inte längre innehar denna faktura. I målet C-141/96, Langhorst ansågs att en kreditnota som utfärdats av mottagaren av varorna eller tjänsterna utgör en med faktura jämförlik handling, om kreditnotan innehåller de uppgifter som en faktura skall innehålla enligt direktivet och kreditnotan har upprättats med samtycke av den skattskyldige som tillhandahåller varorna eller tjänsterna samt denne kan ifrågasätta det mervärdesskattebelopp som angivits i kreditnotan.

4.1.2 Faktureringsdirektivet

Det nya faktureringsdirektivet, dir. 2001/115/EG, som skall gälla inom EU fr.o.m. den 1 januari 2004 behandlar kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt. Direktivet reglerar bl.a. faktureringsskyldighet, innehåll i faktura, rätten att tillämpa elektronisk fakturering samt regler om lagring av fakturor. Faktureringsdirektivet reglerar även uttömmande innehållet i en faktura. Det innebär att det nationellt kan finnas regler som styr innehållet i fakturor för andra ändamål men för mervärdesskatteändamål kan medlemsstaterna inte ställa ytterligare eller andra krav på innehållet i en faktura än vad som anges i direktivet.

Fakturerings skyldighet – artikel 22.3 a första stycket

Direktivets utformning av fakturerings skyldigheten kvarstår i princip oförändrad i förhållande till tidigare reglering. Enligt huvudregeln i det nya direktivet skall faktura utfärdas för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som en skattskyldig person utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. Fakturerings skyldigheten gäller oavsett om det som omsätts är skattepliktigt eller undantaget från skatteplikt, med eller utan avdragsrätt för säljaren. Fakturerings skyldighet föreligger även för alla betalningar à conto som har gjorts innan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster har skett enligt artikel 22.3 a andra stycket i faktureringsdirektivet. Enligt de nuvarande reglerna i sjätte direktivet så kan medlemsstaterna enligt artikel 22.8 införa andra skyldigheter som befinns nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt. I det nya faktureringsdirektivet ges medlemsstaterna en uttrycklig möjlighet att kräva att skattskyldiga personer som levererar varor eller tillhandahåller tjänster på deras territorium, utfärdar faktura även för andra leveranser än dem som framgår av huvudregeln i artikel 22.3 a första och andra styckena. Detta framgår av artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet. Genom denna option kan medlemsstaterna kräva att faktura utfärdas även för omsättningar till privatpersoner. I de fall medlemsstaten väljer att utnyttja optionen får medlemsstaten införa färre skyldigheter beträffande dessa fakturor än de som förtecknas under artikel 22.3 b, c och d i faktureringsdirektivet.

Självfakturering (s.k. self-billing) och utläggning av faktureringsfunktionen på entreprenad (s.k. outsourcing) – 22.3 a första, åttonde och tionde styckena

I faktureringsdirektivet anges i artikel 22.3 a första stycket att varje skattskyldig skall säkerställa att en faktura utfärdas av den skattskyldige själv, av hans kund eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person. Genom bestämmelsen klargörs således dels i vilka fall faktura skall utfärdas, dels att det alltid är den skattskyldige som är ansvarig för att faktura utfärdas.

För att den skattskyldiges kund skall få utfärda faktura s.k. självfakturering eller ”self-billing” ställs särskilda villkor i faktureringsdirektivet. Det krävs att det finns ett i förväg träffat avtal mellan de båda parterna och det krävs även att det finns ett förfarande för godkännande av varje faktura av den skattskyldige som utför leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster. Det är den medlemsstat där leveransen av varor sker eller tillhandahållandet av tjänster äger rum som skall bestämma villkoren för avtalet mellan parterna och för förfarandet mellan den skattskyldige och kunden för godkännande enligt artikel 22.3 a åttonde stycket i faktureringsdirektivet. Enligt artikel 22.3 a nionde stycket får i de fall kunden utfärdar fakturan, den medlemsstat på vars territorium en skattskyldig person levererar varor eller tillhandahåller

tjänster ställa ytterligare krav. Det får bl.a. krävas att sådana fakturor skall utfärdas i den skattskyldiges namn och för hans räkning. Dessa krav måste dock vara desamma oavsett var kunden är etablerad.

Till skillnad från idag framgår således uttryckligen i faktureringsdirektivet att en faktura får utfärdas i en skattskyldig persons namn för hans räkning av en tredje person, s.k. outsourcing. Ansvar för att en korrekt faktura utfärdas förändras dock inte för att självfakturerering eller outsourcing tillämpas. Faktureringsansvaret åligger som ovan nämnts, även i dessa situationer den skattskyldige.

Medlemsstaterna har även en möjlighet att införa specifika krav för en skattskyldig person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster på deras territorium i de fall den tredje personen eller den kund som utfärdar fakturan är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som föreskrivs i rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar skatter och andra åtgärder, rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning och i rådets förordning (EEG) nr 218 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt).

Befrielse från faktureringsskyldighet – artikel 22.3 a fjärde stycket

Till skillnad från de nuvarande reglerna ger artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet medlemsstaterna en möjlighet att befria skattskyldiga personer från faktureringsskyldighet när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagen med eller utan återbetalning av den skatt som i enlighet med artikel 13 samt artikel 28.2 a och 28.3 b i sjätte direktivet har erlagts i ett tidigare skede. Artikel 13 reglerar undantag från skatteplikt. Artikel 28.2 a innebär att medlemsstaterna får behålla sådana undantag som avser återbetalning av skatt som erlagts i föregående led och reducerade skattesatser som är lägre än direktivets minimiskattesats i artikel 12.3. Artikel 28.3 b innebär att medlemsstaterna under en övergångsperiod får fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F till sjätte direktivet.

Medlemsstaterna har visserligen även enligt nuvarande regler en möjlighet att befria vissa *skattskyldiga personer* från vissa eller alla skyldigheter. Det avser dock *skattskyldiga personer* som *endast* utför leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster som är undantagna enligt artikel 13 och 15, skattskyldiga näringsidkare som har rätt till befrielse från skatt enligt artikel 24 i sjätte direktivet (små företag) och omfattas av vissa undantag som gäller gemenskapsinterna förvärv och skattskyldiga personer som inte utför gemenskapsinterna försäljningar, distansförsäljningar, försäljningar till andra medlemsstater av varor som skall installeras (artikel 22.4 c i sjätte direktivet). Denna bestämmelse finns kvar i det sjätte direktivet efter införandet av faktureringsdirektivet

men med det tillägget att medlemsstaterna när det gäller skattskyldiga personer som utför de tjänster som avses i artikel 22.4 c får inte befrielse lämnas från skyldigheterna i artikel 22.3.

Genom bestämmelse i artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet har medlemsstaterna således givits en möjlighet att medge befrielse från faktureringsskyldigheten för en enskild transaktion. Enligt de nuvarande reglerna i artikel 22.9 i sjätte direktivet är det inte möjligt eftersom den bestämmelsen förutsätter att den skattskyldige personen endast utför undantagna transaktioner (enligt artiklarna 13 och 15).

Ändringsdokument – artikel 22.3 a femte stycket

Enligt faktureringsdirektivet skall varje handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan likställas med en faktura. Sådana handlingar eller meddelanden skall i princip innehålla samma uppgifter som en vanlig faktura. Medlemsstaterna på vars territorium omsättningen sker får dock befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter i dessa handlingar eller meddelanden enligt artikel 22.3 a femte stycket i faktureringsdirektivet.

Tid inom vilken en faktura måste utfärdas – artikel 22.3 a sjätte stycket

Det finns en möjlighet för medlemsstaterna att ålägga de skattskyldiga personer som utför leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster på medlemsstatens territorium en tidsfrist för utfärdande av fakturor enligt artikel 22.3 a sjätte stycket i faktureringsdirektivet.

Samlingsfaktura – artikel 22.3 a sjunde stycket

Medlemsstaterna får medge att en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Medlemsstaten på vars territorium omsättningen sker får fastställa vilka villkor som skall gälla för en sådan samlingsfaktura.

Innehåll i fakturan – artikel 22.3 b första stycket

Det nya faktureringsdirektivet reglerar uttömmande vilka uppgifter en faktura skall innehålla. Vid utformningen av dessa regler har en avvägning gjorts mellan å ena sidan kravet på förenkligheter och å andra sidan myndigheternas behov av att kunna genomföra kontroller och behoven hos de aktörer som måste tillämpa mervärdesskattelagstiftningen på ett korrekt sätt. Syftet med regleringen är att åstadkomma en harmonisering av innehållet i fakturor mellan medlemsstaterna för att underlätta handeln på den inre marknaden men även att möjliggöra elektronisk fakturering. Medlemsstaterna får därför inte kräva andra eller ytterligare uppgifter än dem som anges i faktureringsdirektivet. Detta framgår av artikel 22.8 andra stycket i sjätte direktivet som förs in genom faktureringsdirektivet. Enligt direktivet skall följande uppgifter anges i en faktura.

– Datum för utfärdande.

– Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan.

– Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i punkt 1 c, under vilket den skattskyldiga personen har levererat varor eller tillhandahållit tjänster.

– Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i punkt 1 c, under vilket varorna levererats eller tjänsterna tillhandahållits kunden, om kunden är skyldig att betala skatt på levererade varor eller tillhandahållna tjänster eller varor har levererats till honom enligt artikel 28 c A.

– Fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.

– De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

– Datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då den à conto-betalning som avses i punkt a andra stycket erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datum för fakturans utfärdande.

– Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset.

– Tillämpad mervärdesskattesats.

– Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

– Vid befrielse från skatt eller när kunden är skyldig att betala skatt, hänvisning till den relevanta bestämmelsen i detta direktiv, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet.

– Vid leverans av ett nytt transportmedel inom gemenskapen, de uppgifter som anges i artikel 28a.2.

– Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet, en hänvisning till artikel 26 eller 26a eller motsvarande nationella bestämmelser eller till en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

– Om den som är skyldig att betala skatt är ett skatteombud i den mening som avses i artikel 21.2, skatteombudets registreringsnummer för mervärdesskatt enligt punkt 1 c tillsammans med dennes fullständiga namn eller adress.

Med förbehåll för att samråd sker med Mervärdesskattekommittén och på de villkor som kommittén kan komma att fastställa får medlemsstaterna bevilja befrielse från vissa av de krav som ställs avseende innehållet i en faktura i vissa fall. Sådan befrielse får med stöd av artikel 22.9 d som införs genom faktureringsdirektivet medges då fakturan är på mindre belopp eller om handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor gör det svårt att iaktta alla

de krav som ställs på en fakturas innehåll i artikel 22.3 b. Under alla omständigheter måste fakturan innehålla följande uppgifter.

- Datum för utfärdande.
- Identifiering av den skattskyldige.
- Identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits.
- Den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Förenklingen får inte tillämpas för sådana transaktioner som avses i artikel 22.4 c i sjätte direktivet dvs. för gemenskapsintern omsättning, gemenskapsinterna förvärv, trepartshandel eller vid installation och sammansättning av varor då varor skickas eller transporteras av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person. I de fall en medlemsstat tillämpar möjligheten i artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet, att ålägga faktureringsskyldighet för andra leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster än dem som framgår av huvudregeln i artikel 22.3 a första stycket faktureringsdirektivet och för à conto-betalningar i det andra stycket i samma artikel, får skyldigheterna beträffande faktura vara färre än vad som framgår av artikel 22.3 b, c och d i faktureringsdirektivet.

Valuta – artikel 22.3 b fjärde stycket

Beloppen i fakturorna får enligt artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet uttryckas i vilken valuta som helst under förutsättning att det skattebelopp som skall betalas anges i den nationella valutan i den medlemsstat där leveransen av varorna eller tillhandahållande av tjänsterna sker. I sådant fall skall den omräkningsmekanism som anges i artikel 11 C 2 i sjätte direktivet tillämpas.

Översättning av fakturor till det egna nationella språket – artikel 22.3 b femte stycket

Det finns en möjlighet enligt faktureringsdirektivet för medlemsstaterna att när det är nödvändigt för kontrolländamål, kräva en översättning till det egna nationella språket av fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium samt fakturor som mottas av skattskyldiga personer inom deras territorium enligt artikel 22.3 b stycke 5 i faktureringsdirektivet.

Former för fakturering; fakturering i pappersformat eller elektronisk fakturering – artikel 22.3 c

I slutrapporten från den undersökning som gjordes inom ramen för den andra etappen av SLIM (se avsnitt 3) drogs den slutsatsen att elektronisk fakturering uttryckligen borde vara tillåten enligt gemenskapslagstiftningen, även mellan aktörer i olika medlemsstater. Även om medlemsstaterna redan har en möjlighet att godkänna en elektronisk faktura enligt artikel 22.3 c i sjätte direktivet så ansågs att detta inte var tillräckligt eftersom bestämmelsen endast innebär en möjlighet för

medlemsstaterna att tillåta elektronisk fakturering och inte ett krav att acceptera en sådan faktura¹⁶. Harmonisering av villkoren för elektronisk fakturering skulle kunna underlätta användningen av sådan fakturering, särskilt för stora koncerner som låter en enhet utfärda fakturor för hela koncernen. Ett av syftena med det nya faktureringsdirektivet var därför att skapa gemensamma regler inom gemenskapen för tillämpning av elektronisk fakturering.

I artikel 22.3 c första stycket i faktureringsdirektivet föreskrivs således att en faktura får skickas i pappersform eller, under förutsättning att mottagaren godkänner det, överföras på elektronisk väg. Med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg avses enligt artikel 22.3 e första stycket i faktureringsdirektivet överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel. Det finns en uttrycklig skyldighet för medlemsstaterna att godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i direktivet enligt artikel 22.3. e andra stycket i faktureringsdirektivet. Medlemsstaterna får inte heller föra in några andra krav eller formaliteter avseende fakturor som sänds på elektronisk väg än som föreskrivs i direktivet enligt artikel 22.3 c fjärde stycket i faktureringsdirektivet. Medlemsstaterna får dock till och med den 31 december 2005 kräva att en förhandsanmälan skall göras vid användning av elektronisk fakturering enligt artikel 22.3 c tredje stycket i faktureringsdirektivet. Det finns även en möjlighet för medlemsstaterna att ställa särskilda krav vid elektronisk fakturering vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som äger rum på deras territorium från ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd liknande det som finns inom EU enligt artikel 22.3 c femte stycket i faktureringsdirektivet.

Enligt artikel 22.3 c andra stycket i faktureringsdirektivet skall fakturor som överförs på elektronisk väg godkännas av medlemsstaterna på villkor att äktheten och innehållets integritet kan säkerställas. Direktivet anger två sätt som detta kan ske på. En metod är att en sådan avancerad elektronisk signatur som avses i artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer (direktivet för elektroniska signaturer) används. En annan metod för att säkerställa att fakturan är äkta och dess innehåll oförvanskat är genom ett elektroniskt datautbyte (EDI) enligt definitionen i artikel 2 i kommissionens rekommendation 1994/820/EG av den 19 oktober 1994. Härvid krävs att det i avtalet om sådant datautbyte föreskrivs användning av förfaranden för att säkerställa uppgifternas äkthet och integritet. Medlemsstaterna får dock, på villkor som de själva fastställer, kräva ett ytterligare sammanfattande dokument i pappersform.

¹⁶ KOM(2000) 650 slutlig s. 5

En elektronisk signatur är uppgifter i elektronisk form som är fogade till eller logiskt knutna till andra elektroniska uppgifter och som används som en metod för autentisering enligt artikel 2.1 i direktivet för elektroniska signaturer. En avancerad elektronisk signatur definieras i direktivets artikel 2.2 som en signatur som uppfyller följande krav:

- a) Den är knuten uteslutande till undertecknaren.
- b) Undertecknaren kan identifieras genom den.
- c) Den är skapad med medel som undertecknaren kan behålla under uteslutande sin egen kontroll.
- d) Den är kopplad till de uppgifter den avser på ett sådant sätt att alla efterföljande ändringar av uppgifterna kan upptäckas.

Medlemsstaterna får enligt faktureringsdirektivet begära att den avancerade elektroniska signaturen baseras på ett kvalificerat certifikat och skapas av en säker anordning för skapande av signaturer enligt artikel 2.6 och 2.10 i direktivet för elektroniska signaturer. Ett kvalificerat certifikat definieras som ett certifikat som uppfyller kraven i bilaga I och som utfärdas av en tillhandahållare av certifikattjänster som uppfyller kraven i bilaga II, artikel 2.10 i direktivet för elektroniska signaturer. En säker anordning för skapande av signaturer skall uppfylla kraven i direktivets bilaga III, artikel 2.6 i direktivet för elektroniska signaturer.

Det finns även ett alternativ till dessa lösningar. Enligt artikel 22.3 c tredje stycket i faktureringsdirektivet får fakturor sändas på elektronisk väg enligt andra metoder än de ovan nämnda under förutsättning att den/de berörda medlemsstaten/medlemsstaterna godkänner detta. Detta alternativ har i direktivet inte uttryckligen kopplats till de krav på äkhet och integritet som angetts för de bägge andra metoderna i direktivet. I bestämmelsen anges att kommissionen senast den 31 december 2008 kommer att lägga fram en rapport om det är lämpligt med ett förslag om ändring av villkoren för elektronisk fakturering för att eventuell framtida teknisk utveckling på området skall beaktas.

Slutligen finns det en särskild bestämmelse avseende flera fakturor som skickas på elektronisk väg till samma mottagare (s.k. "batches of invoices"). I ett sådant fall behöver de uppgifter som är gemensamma för de olika fakturorna endast anges en gång, i den mån all information är åtkomlig för varje faktura enligt artikel 22.3 c sjätte stycket i faktureringsdirektivet.

Lagring av faktura – artikel 22.3 d

De nuvarande bestämmelserna i det sjätte direktivet som kräver att de skattskyldiga måste lagra en kopia av alla utfärdade dokument ansågs inte vara förenlig med ett system för elektronisk fakturering. I faktureringsdirektivet har därför bestämmelsen ändrats i syfte att åstadkomma en mer allmän skyldighet att lagra uppgifter. Enligt artikel 22.3 d första stycket i faktureringsdirektivet skall varje skattskyldig se till att kopior av fakturor lagras som utfärdats av honom själv, av hans kund

i hans namn eller för hans räkning av en tredje person liksom alla fakturor som han mottagit.

Den skattskyldige får själv bestämma lagringsplats under förutsättning att han utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla de lagrade fakturorna eller uppgifterna till de behöriga myndigheternas förfogande. Medlemsstaterna har dock en möjlighet att ålägga en skattskyldig person som är etablerad på landets territorium en skyldighet att meddela dem lagringsplatsen om den är belägen utanför medlemsstatens territorium. Medlemsstaten har även en möjlighet att ålägga en skattskyldig person som är etablerad på landets territorium att inom landet lagra de fakturor som utfärdats av honom själv, av hans kund eller i hans namn eller för hans räkning, av en tredje person, samt alla de fakturor som de mottagit, när denna lagring inte sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av berörda uppgifter.

Fakturornas äkthet och innehållets integritet samt deras läsbarhet måste säkerställas under hela lagringsperioden enligt artikel 22.3 d tredje stycket i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen reglerar särskilt de krav som gäller för de fakturor som avses i artikel 22.3 c tredje stycket i faktureringsdirektivet dvs. de fakturor som skickas på elektronisk väg enligt andra metoder. I dessa fall krävs att uppgifterna i fakturan inte får ändras och måste vara läsbara under hela lagringsperioden.

Medlemsstaterna skall fastställa hur lång tid skattskyldiga personer skall lagra fakturor som avser omsättning på deras territorium och fakturor som mottas av skattskyldiga personer som är etablerade på deras territorium enligt artikel 22.3 d fjärde stycket i faktureringsdirektivet.

För att säkerställa att de villkor som anges i 22.3 d tredje stycket i faktureringsdirektivet respekteras får medlemsstaterna på vars territorium omsättningen sker eller då fakturor mottas av skattskyldiga personer på dess territorium, kräva att fakturorna lagras i den form som de ursprungligen sändes i, antingen i pappersform eller i elektronisk form. Medlemsstaterna får även kräva att när fakturorna lagras i elektronisk form, även de uppgifter som säkerställer varje fakturas äkthet och integritet skall lagras enligt artikel 22.3 d femte stycket i faktureringsdirektivet.

Medlemsstaten får ställa särskilda villkor som förbjuder eller begränsar lagring av fakturor i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den i direktiven 76/308/EEG och 77/799/EEG och förordningen (EEG) nr 218/92 och om den rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning som avses i artikel 22a enligt artikel 22.3 d sjätte stycket i faktureringsdirektivet.

Medlemsstaterna får på villkor som de själva fastställer föreskriva en skyldighet att lagra fakturor som mottas av icke skattskyldiga personer enligt artikel 22.3 d sjunde stycket i faktureringsdirektivet.

Slutligen införs i faktureringsdirektivet en bestämmelse avseende rätt till åtkomst av elektroniskt lagrade fakturor i en annan medlemsstat. Enligt en ny artikel 22a gäller att när en skattskyldig person lagrar de

fakturor som denne utfärdar eller mottar på sådan elektronisk väg som säkerställer åtkomst on-line av uppgifterna och lagringsplatsen i en annan medlemsstat än den där denne är etablerad, skall de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där den skattskyldiga personen är etablerad ha rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning av sådana fakturor med de begränsningar som fastställs i föreskrifter i den medlemsstat där den skattskyldiga personen är etablerad och i den mån detta är nödvändigt för medlemsstatens kontrolländamål.

4.2 Svensk rätt

4.2.1 Inledning

Regler om bl.a. fakturor finns behandlade med olika utgångspunkt i olika lagar. Fakturan omfattas t.ex. av redovisningsreglerna i bokföringslagen (1999:1078, BFL), regler om bevarande av underlag i skattebetalningslagen (1997:483, SBL) samt regler i aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) som styr innehållet i fakturor. Bestämmelser som reglerar fakturor mervärdesskattemässigt finns framförallt i ML. Nedan redogörs för fakturans roll i mervärdesskattesystemet, faktureringskyldigheten, vilka krav som ställs på innehållet i en faktura, former av fakturering, lagringsregler samt övriga regler i ML och annan lagstiftning avseende fakturor som kan beröras av ändringarna i sjätte direktivet med anledning av det nya faktureringsdirektivet.

4.2.2 Fakturans roll och sambandet mellan avdragsrätt och företeende av faktura

Grundprincipen för mervärdesskattesystemet är att beskattning skall ske vid leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster. Det som beskattas i varje led i produktions- och distributionskedjan skall bara vara det mervärde som skapats i det enskilda ledet i kedjan. För att åstadkomma denna effekt skall säljaren redovisa utgående mervärdesskatt för den försäljning som sker och köparen i transaktionen medges avdrag för denna skatt som ingående mervärdesskatt vid inköpet. Sambandet mellan säljarens och köparens redovisning av transaktionen medför att transaktionskedjan kan kontrolleras. För att kontrollen av transaktionen skall vara möjlig krävs ett kontrollerbart underlag för transaktionen. Det finns därför särskilda regler i ML om hur rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt skall visas.

Enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML har den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet rätt att göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Den skattskyldige måste dock enligt 8 kap. 5 § ML kunna styrka sin rätt till

avdrag för ingående skatt på de sätt som anges i ML. Det innebär att vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling enligt 8 kap. 17 § ML. Begreppet jämförlig handling finns definierat i 1 kap. 17 § ML. I denna bestämmelse anges att en jämförlig handling kan utgöras av en avräkningsnota, ett kvitto, en köpehandling eller en liknande handling. Med handling avses även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Det finns inga särskilda tidsregler för utfärdande av faktura i ML. Regeringsrätten har i mål RÅ 1999 ref. 16 ansett att reglerna i 8 kap. 5 § ML inte skall uppfattas så att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken han gör avdrag för den ingående skatten. I målet som gällde elkraft skedde en omsättning i december 1999 men faktura erhöles inte förrän i februari 2000. Regeringsrätten fann att den skattskyldige hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för leveransmånaden trots att faktura inte förelåg vid detta tillfälle.

4.2.3 Faktureringskyldighet

För att fakturan skall kunna fylla de olika funktioner i mervärdesskattesammanhang som har avsetts, så är det väsentligt att säkerställa för vilka transaktioner en faktura skall utfärdas och vem av parterna i en transaktion som är skyldig att utfärda fakturan. Det är därför särskilt reglerat i 11 kapitlet ML för vilka transaktioner faktureringskyldighet föreligger och hur denna skyldighet skall fullgöras och av vem.

Enligt ML gäller att faktura skall utfärdas oavsett åt vem leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster sker, dvs. oavsett om förvärvaren är näringsidkare eller privatperson. Reglerna är uppbyggda så att det föreligger en generell skyldighet enligt 11 kap. 2 § 1 ML att utfärda faktura för varje omsättning som medför skattskyldighet och som görs mot ersättning. Denna skyldighet gäller dock bara den som är skattskyldig på grund av försäljning och inte den som är skattskyldig på grund av s.k. omvänd skattskyldighet (förvärvsbeskattning). Det är säljaren som är faktureringskyldig även för sådana transaktioner där köparen är skattskyldig. Det har i lagstiftningen reglerats så att bestämmelserna i 11 kap. 2 § ML innebär att faktura eller jämförlig handling skall utfärdas av den skattskyldige för annan omsättning än sådan som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2- 4 b ML. De undantagna situationerna är situationer då förvärvaren är skattskyldig, t.ex. förvärv av vissa slags tjänster från utländska företagare och omsättning i vissa fall av investeringsguld. I 11 kap. 2 a § ML anges vidare att säljaren är skyldig att utfärda faktura även för omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig vid sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a och 4 b ML. Faktura eller jämförlig handling skall enligt bestämmelsen även utfärdas vid gemenskapsinterna

varuomsättningar som undantas enligt 3 kap. 30 a § ML och vid omsättningar som anges i 5 kap. 2 a § ML, dvs. distansförsäljningar av varor från Sverige till annat EG-land då säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning. I 3 kap. 30 b § ML finns ett undantag från skatteplikt vid s.k. trepartshandel som innebär att mellanmannen inte behöver bli beskattad för ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. För att regeln skall vara tillämplig krävs dock att den utländske företagaren utfärdar en faktura eller jämförlig handling som uppfyller kraven i 11 kap. 5 a § ML. Fakturan måste enligt den bestämmelsen innehålla en uppgift om att förvärvet görs enligt förutsättningarna i 3 kap. 30 b § ML samt uppgift om den utländske företagarens och den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt.

Det föreligger faktureringskyldighet även vid förskotts- eller à conto-betalningar eftersom skattskyldighet och avdragsrätt uppstår redan vid tidpunkten för sådana transaktioner, se 11 kap. 2 § 2 ML.

Det finns slutligen några specialregler som skall tillämpas i särskilda situationer. En sådan regel är faktureringskyldighet för skattskyldig vid omsättning av en fastighet när förvärvet medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 i ML. Bestämmelsen avser en fastighet som är byggd i egen regi och som blivit föremål för uttagsbeskattning. Syftet med denna bestämmelse är att tillförsäkra en skattskyldig köpare avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det förutsätts att köparen skall använda fastigheten i en verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. I detta fall föreligger faktureringskyldighet endast när köparen begär att en handling skall utfärdas enligt 11 kap. 3 § ML.

Det finns två undantag från den generella faktureringskyldigheten. Vid omsättning där avräkning sker mellan köpare och säljare enligt avräkningsnota, föreligger ingen faktureringskyldighet. Avräkningsnotan, som ersätter fakturan, skall innehålla samma uppgifter som krävs för en faktura eller jämförlig handling. Avräkningsnotor förekommer bl.a. i de branscher där köparen själv väger in, mäter eller klassificerar den inköpta varan. Enligt 11 kap. 4 § 2 ML föreligger inte faktureringskyldighet för förskotts- eller à conto-betalningar där byggtreprenören får avvaka med redovisningen av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 13 kap. 14 § första stycket ML.

4.2.4 Fakturans innehåll

I 11 kap. 5 § ML anges vilka uppgifter som måste framgå av en faktura. Uppgift måste lämnas om

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats utom vid omvänd skattskyldighet, (vid omvänd skattskyldighet utfärdar inte säljaren en faktura med mervärdesskatt utan köparen redovisar skatten på det fakturerade värdet som utgående skatt)

3. utfärdarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift,
7. det faktum att köparen är betalningsansvarig vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § ML,
8. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning, t.ex. tidpunkt för omsättning.

Uppgifter om utfärdarens och mottagarens namn och adress, transaktionens art och platsen för varans mottagande kan uteslutas då fakturan eller den jämförliga handlingen upptar ett mindre belopp enligt 11 kap. 5 § andra stycket ML. Det finns ingen beloppsgräns angiven i lagtexten. RSV har i Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 389 ansett att med ett mindre belopp i detta sammanhang bör anses 500 kr.

Det finns även en möjlighet för skattemyndigheten att befria från skyldighet att ange mottagare på fakturan om det finns särskilda skäl med hänsyn till den skattskyldiges verksamhet enligt 11 kap. 5 § ML. Detta undantag tillämpas för närvarande på passageavgiften för Öresundsbron mellan Sverige och Danmark¹⁷.

Vid omvänd skattskyldighet skall utöver säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt även anges köparens registreringsnummer till mervärdesskatt enligt 11 kap. 5 a § och 11 kap. 5 b § andra stycket ML. Uppgiften krävs för att styrka att förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt, vilket är en förutsättning för att omvänd skattskyldighet skall gälla (jfr 1 kap. 2 § 4 b ML). På samma sätt måste vid omsättning av nytt transportmedel sådana uppgifter anges som avgör om varan skall omfattas av reglerna och därmed undgå beskattning hos säljaren.

Vid trepartshandel skall enligt 11 kap. 5 a § tredje stycket ML anges att förvärvet görs under de förutsättningar som anges i 3 kap. 30 b § ML eftersom skattskyldighet inte föreligger för förvärvaren i mellanledet utan det är i stället slutkunden som är skattskyldig.

Vid sådan omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4. ML skall fakturan innehålla uppgifter om den utgående skatt säljaren har eller skall redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten. Det finns även särskilda regler om vilka uppgifter som skall anges i en köparens avräkningsnota i 11 kap. 6 § ML, vilka uppgifter en kreditnota skall innehålla i 11 kap. 8 § ML samt för faktureringskyldighet och vilka uppgifter en avräkningsnota skall innehålla vid jämkning vid överlåtelse av investeringsvara i 11 kap. 9 – 11 §§ ML.

¹⁷ Prop. 1999/2000:58

Som framgår ovan skall en faktura innehålla bl.a. säljarens registreringsnummer för mervärdesskatt. En skattskyldig säljare som inte är registrerad skall ange person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift enligt 11 kap. 5 § första stycket 6 ML. Vid handel med annat EU-land måste både säljarens och köparens registreringsnummer för mervärdesskatt anges i fakturan enligt 11 kap. 5 a § ML.

När ett företag som hör till en mervärdesskattegrupp har skattepliktiga omsättningar till företag utanför gruppen ska fakturering ske i eget namn. Däremot skall företaget använda grupp huvudmannens registreringsnummer för mervärdesskatt enligt 11 kap. 1 a § ML.

4.2.5 Regler om fakturor i annan lagstiftning

Som angavs i avsnitt 4.2.1 finns det även annan lagstiftning som reglerar vad en faktura skall innehålla. I BFL ställs krav på att vissa uppgifter skall framgå av en verifikation. En verifikation skall dokumentera affärshändelser och är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor. En verifikation 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 handling eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga enligt 5 kap. 7 § BFL. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får enligt 5 kap. 6 § BFL, betalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. I sådant fall får den gemensamma verifikationen utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Det finns även en särskild reglering avseende fakturor vid handel med begagnade varor. I 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor skall anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Sådana anteckningar skall göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor. Anteckningarna skall avse följande;

- datum när notorna togs emot,
- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,
- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna skall få överlämnas,
- namn och postadress avseende den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Även aktiebolagslagens (1975:1385, ABL) regler påverkar innehållet i fakturor. I 16 kap 4 § ABL anges att ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter skall innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets säte och

organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. Patent- och registreringsverket har i en skrivelse 1995-01-20 dnr BAD 85-23/95 menat att det kan vara svårt att se vilket som är registreringsnummer varför det anses vara tillräckligt att ett bolag i sina fakturor väljer att endast ange registreringsnummer för mervärdesskatt.

4.2.6 Former för fakturering

Utläggning av faktura och självfakturering

Det finns inga uttryckliga regler i ML som behandlar utfärdande av faktura som läggs ut till en tredje person (s.k. outsourcing). Det finns inte heller några uttryckliga regler i BFL om outsourcing.

Det finns inte heller uttryckliga regler i ML eller BFL avseende självfakturering, s.k. self-billing. I ML anges att skyldighet att utfärda faktura inte gäller vid bl.a. omsättning för vilken avräkning mellan köparen och säljaren görs genom en avräkningsnota som upprättas av köparen enligt 11 kap. 4 § 1. ML. Bestämmelsen har av RSV uppfattats som stöd för att godkänna självfakturering som faktureringsmetod. Jfr RSV Dnr 8533-99/120 Självfakturering ("selfbilling").

Samlingsfaktura

Det finns för närvarande inga regler i ML som uttryckligen reglerar användandet av s.k. samlingsfaktura. BFL har däremot bestämmelser som behandlar kravet på verifikationer. Huvudregeln innebär att för varje affärshändelse skall det finnas en verifikation. Flera likartade affärshändelser får dock dokumenteras genom en gemensam verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar enligt 5 kap. 6 § BFL. Bokföringsnämnden har i en rekommendation (BFN R 2 Gemensam verifikation) ansett att en samlingsfaktura får utfärdas under förutsättning att följande krav är uppfyllda,

- a) fakturan innehåller uppgift om den kvantitet av varje vara som totalt levererats under perioden
- b) tidsperioden avser högst 2 veckor
- c) leverantören har ett system för intern kontroll av utfakturerings mot leveranser.

Kreditnotor

Om en skattskyldig i efterhand lämnar bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom viss tid skall han utfärda en kreditnota eller jämförlig handling enligt 11

kap. 8 § jämförd med 7 kap. 6 § första stycket ML. I en sådan handling behöver inte samtliga de uppgifter som krävs enligt huvudregeln för fakturor tas upp. Handlingen måste dock innehålla uppgift om ersättningen enligt utfärdad faktura eller jämförlig handling och nedsättningen av ersättningen och skatten enligt fakturan eller jämförlig handling och minskningen av skatten. Handlingen måste även innehålla övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 § 2, 3 och 4 b ML. Även vid fall av kundkrediteringar av annat slag än de som nämnts, skall en kreditnota utfärdas.

Pappersfakturor och elektroniska fakturor

Det finns för närvarande inga uttryckliga regler om elektronisk fakturering i ML. Vid tillämpningen har RSV dock ansett att de krav på fakturans innehåll som finns i ML inte kan anses utgöra något hinder för att överföring av fakturor sker på elektronisk väg¹⁸. Enligt RSV:s uppfattning är en förutsättning för förfarandet dock att faktureringen står i överensstämmelse med BFL:s bestämmelser och att de krav som enligt ML ställs på de handlingar som en verifikation ska innehålla är uppfyllda. Några särskilda krav enbart av det faktum att fakturan är elektronisk har inte ställts.

Tidsfrist

I 8 kap. 5 § ML ställs krav på att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt måste kunna styrkas genom faktura eller en jämförlig handling. Det finns ingen bestämmelse i ML som anger att en faktura måste utfärdas inom viss tid. Mot bakgrund av fakturans roll som underlag för kontroll av utgående mervärdesskatt och som underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är det i samband med att redovisningstidpunkten för in- och utgående mervärdesskatt infaller som en tidsgräns för fakturan framförallt skulle kunna ha en betydelse.

I samband med registrering av skattskyldiga som skall redovisa skatten i skattedeklaration tilldelar skattemyndigheten den skattskyldige den redovisningsmetod som skall användas för mervärdesskatt. Faktureringsmetoden tilldelas dem som löpande bokför fordringar och skulder enligt BFL. Bokslutsmetoden tilldelas dem som har rätt till kontantbokföring enligt BFL och dem som bokför fakturor i förteckningar och för vilka skattemyndigheten så beslutat enligt 13 kap. 8 § ML.

Tidpunkten för redovisning enligt faktureringsmetoden av utgående mervärdesskatt är enligt 13 kap. 6 § ML kopplad till när tidpunkten för när omsättningen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. På motsvarande sätt skall för den som är skattskyldig för förvärv av vara tidpunkten för redovisning infalla när förvärvet av varan har bokförts eller borde ha bokförts. Dessa bestämmelser gäller även för dem som tilldelats bokslutsmetoden för redovisning. För dem som tillämpar bokslutsmetoden innebär det i praktiken att

¹⁸ Se brevsvar från RSV 1993-08-13, dnr 21414-93/901

redovisningsskyldigheten inträder när betalning erhålls eller lämnas. Vid förskottsbetalningar och kontantbetalning är motsvarande tidpunkt för bägge metoderna när betalningen har tagits emot eller lämnats.

För redovisning av den ingående mervärdesskatten gäller att den skall dras av för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller importen, eller den som förvärvar en vara eller tjänst har lämnat förskotts- eller à conto-betalning enligt 13 kap. 16 § ML.

I BFL finns regler om tidpunkten för bokföring. Enligt huvudregeln skall kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske enligt 5 kap. 2 § första stycket BFL. Affärshändelser får dock bokföras senare om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL. Bokföringsnämnden (BFN) har i allmänna råd om löpande bokföring ansett att begreppet ”så snart det kan ske” skall anses innebära att bokföring måste ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt. Frågan om huruvida tillräckliga uppgifter kan anses föreligga får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet (BFN:s allmänna råd 2001:2 punkten 7). BFN uttalar vidare att bokföring av fordringar och skulder får anstå till dess faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha förelegat (BFN:s allmänna råd 2001:2 punkten 8).

För dem som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL gäller enligt 13 kap. 7 § ML att den utgående skatten skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten inträtt. Det innebär enligt 1 kap. 3 § ML den tidpunkt när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Detsamma gäller för redovisning av den ingående mervärdesskatten enligt 13 kap. 17 § ML. Som exempel på subjekt som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt men som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL kan nämnas de som inte driver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Det kan vara fallet med stiftelser och ideella föreningar. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlig verksamhet) eller 4 kap. 3 § ML.

Valuta

Används en annan valuta än den skattskyldiges redovisningsvaluta i en faktura eller en jämförlig handling skall mervärdesskattens belopp anges i båda valutorna i handlingen. Även den kurs som använts vid omräkningen skall anges i fakturan enligt 11 kap. 5 c § ML. Enligt RSV:s uppfattning kan av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas om faktureringen sker i nära anslutning till

leverans¹⁹. Har den utgående skatten angivits i flera valutor i en faktura skall den skattskyldige vid redovisningen av skatten använda det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan enligt 13 kap. 15 a § ML. Det finns krav avseende redovisningsvaluta även i BFL. Affärshändelserna skall kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta i svenska kronor. Aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock välja euro som redovisningsvaluta. Det innebär att ett företag som har euro som redovisningsvaluta endast behöver ange mervärdesskatt i euro på fakturor som utfärdas i euro. De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål måste dock vara redovisade i svenska kronor varför den som har euro som redovisningsvaluta måste räkna om mervärdesskatten till svenska kronor.

Det finns regler i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (omräkningslagen) som anger hur omräkning av belopp i euro skall ske. Enligt 15 § omräkningslagen skall omräkningen ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.

4.2.7 Lagring av bokföringsmaterial enligt SBL och BFL

De regler som styr lagring eller bevarande av deklarationsunderlag och räkenskapsinformation, bl.a. fakturor, för mervärdesskatteändamål finns i SBL och BFL.

SBL:s regler om bevarande av underlag

Enligt SBL skall en deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser enligt 14 kap. 2 § SBL. Även den som inte är bokföringsskyldig enligt BFL omfattas av bestämmelsen i 14 kap. 2 § SBL.

BFL:s regler om arkivering av räkenskapsinformation

Enligt BFL:s regler skall dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation vara varaktiga och lätt åtkomliga. Enligt huvudregeln i 7 kap. 2 § BFL skall sådant material bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Det skall förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. Maskinutrustning och andra system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form eller genom mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, skall hållas tillgängliga i Sverige under hela den tidsperiod som anges för arkivering i 7 kap. 2 § BFL. Bestämmelserna

¹⁹ Se Handledning för mervärdesskatt 2002 sid. 391

gäller inte för dokument, mikroskrift, maskinläsbara medier, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt i det landet enligt 7 kap. 5 § BFL.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får ett dokument som innefattar en verifikation tillfälligt förvaras utomlands enligt 7 kap. 3 § BFL. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd avseende räkenskapsinformation och dess arkivering, BFNAR 2000:5 föreligger det särskilda skäl för tillfällig förvaring utomlands av dokument som innefattar en verifikation när dokumentet behövs för att kunna återkräva skatt eller av annat skäl behöver uppvisas i original eller dokumentet behövs för att bokföring skall kunna ske i utlandet. När dokument förs ut ur Sverige skall företaget bevara en kopia av handlingen i Sverige. Så snart bokföring skett eller dokumentet tjänat sitt syfte utomlands måste verifikationen återföras till Sverige. Med begreppet ”så snart bokföring skett” avses så snart redovisningsperioden avslutats och avstämningskontrollerna genomförts. Detta innebär dock inte att det är tillåtet att förvara handlingen i annat land till dess bokslutsarbetet avslutats.

Om det finns särskilda skäl får skattemyndigheten eller i vissa fall Finansinspektionen genom ett dispensförfarande tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands. I sådant fall får maskinutrustning och system hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid. Även om sådant tillstånd ges måste företaget genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form eller i mikroskrift enligt 7 kap. 4 § BFL.

Räkenskapsinformation som mottagits från annan skall bevaras i det skick det hade när det kom till företaget, dvs. i princip i sin ursprungliga form enligt 7 kap. 1 § BFL²⁰. För pappersdokument så innebär kravet på bevarande att just det dokumentet skall bevaras och det får inte ersättas med något annat dokument, t.ex. en kopia. När det gäller räkenskapsinformation på maskinläsbart medium som företaget mottagit från annan så gäller kravet enbart information som redan under överföringen var knuten till ett fysiskt föremål.

I förarbetena till BFL kommenteras regeln om arkivering av räkenskapsinformation i mottagen form enligt följande. Om en verifikation från början kom till uttryck i ett pappersbaserat dokument, avser kravet på bevarande således just detta dokument. Det dokumentet får inte ersättas med något annat dokument t.ex. en fotostatkopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring åstadkommen genom scanning. Samma princip gäller om företaget har erhållit en optisk skiva som innehåller en verifikation; kravet på bevarande avser den mottagna skivan. Har företaget i stället tagit emot en elektronisk faktura som vid överföringstillfället inte hade antagit någon fysisk form, skall informationen bevaras i elektronisk form så att den kan

²⁰ Jfr. prop. 1998/99:130 s. 405.

presenteras på det sätt det från början var tänkt. Bestämmelsen är dock inte avsedd att förhindra företaget från att anpassa (konvertera) på detta sätt mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. En förutsättning för detta är naturligtvis att räkenskapsinformationen inte förändras (jfr BFN U 94:2). Bestämmelsen ställer inte heller något krav på bevarande av den maskinella utrustningen och de andra fysiska föremål som ursprungligen användes för att spara informationen.²¹

I förarbetena anges att vad som sagts i detta sammanhang även gäller för räkenskapsinformation som har upprättats inom företaget.

Bokföringsnämnden har i vägledningen Räkenskapsinformation och dess arkivering behandlat frågan om arkivering av räkenskapsinformation i mottagen form. I vägledningen anges att kravet på bevarande i ursprungligt skick även gäller räkenskapsinformation på maskinläsbart medium, som företaget mottagit från annan. Bokföringsnämnden anger att det enbart gäller information som redan under överföringen var knuten till ett fysiskt föremål. Överlämnas t.ex. en optisk skiva (eller en diskett) med räkenskapsinformation till ett företag måste just den optiska skivan (eller disketten) bevaras. För räkenskapsinformation på maskinläsbart medium som vid överföringstillfället inte antagit någon fysisk form har kravet på bevarande i ursprungligt skick inte någon relevans. Enligt Bokföringsnämndens vägledning är det för sådan information i stället tillräckligt att informationen bevaras i elektronisk form. Däremot kan informationen inte utan tillstånd överföras till pappersform.

Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR 2000:5, får räkenskapsmaterial som avser avslutat räkenskapsår vara arkiverad med teknik som inte längre används i företaget. En viss fördröjning av utskrift i vanlig form får accepteras. Ett företag som tar emot räkenskapsinformation som inte uppfyller kraven på varaktighet skall kopiera dokumentet. Kopian måste då uppfylla dessa krav. Både det ursprungliga dokumentet och kopian skall arkiveras. Räkenskapsinformation får bara krypteras eller på annat liknande sätt göras obegriplig för den som saknar tillgång till särskild utrustning, om det är motiverat av säkerhetsskäl och informationen utan dröjsmål kan presenteras i klartext.

När det gäller räkenskapsinformation som företaget själv har upprättat innebär kravet på bevarande enligt 7 kap. 1 § BFL att detta skall bevaras i det skick som den fick när den sammanställdes. Sådan räkenskapsinformation skall bevaras i det skick den fick när den sammanställdes. Har sålunda en grund- och huvudbokföring upprättats i pappersbaserad form, är det originalet som skall bevaras. När det gäller bokföring som upprättas och bevaras i maskinläsbar form, är huvudregeln att den skall bevaras på sådant sätt att den kan presenteras så som det från början var tänkt att kunna presenteras.²²

²¹ Prop. 1998/99:130 s. 405

²² Prop. 1998/99:130 s. 405

Ett företag får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutade enligt 7 kap. 6 § BFL. Möjligheten att överföra räkenskapsinformation på detta sätt omfattar således endast information på maskinläsbart medium och inte pappersfakturer. Överföring av räkenskapsinformation enligt dessa regler kräver inget tillstånd från myndigheterna.

Skattemyndigheten, eller i vissa fall Finansinspektionen, får om det föreligger särskilda skäl, för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av arkiveringstiden enligt 7 kap. 7 § BFL.

5 Kommissionens förslag och behandlingen i rådet

5.1 Kommissionens förslag

EG-kommissionens förslag av den 17 november 2000, KOM(2000) 650, lades fram som ett led i det s.k. SLIM-initiativet ("Simpler legislation for the Internal Market", EU-kommissionens initiativ i syfte att förenkla vissa regler inom mervärdesskatteområdet). Syftet med förslaget var att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesbeskattning. Kommissionen konstaterade i sitt förslag att reglerna avseende fakturering skiljer sig mycket åt från en medlemsstat i Europeiska unionen till en annan. Kraven på vilka uppgifter och hur många uppgifter fakturorna måste innehålla varierar mellan de olika medlemsstaterna. Kommissionen konstaterade att det inte heller finns någon egentlig gemenskapsrättslig ram för elektronisk fakturering eller självfakturering och att lagstiftningen i medlemsstaterna varierar från totalförbud till stor flexibilitet²³.

De regler som för närvarande finns i det sjätte direktivet avseende fakturering är summariska och medger en stor tolkningsfrihet för medlemsstaterna. Reglerna har som utgångspunkt att fakturor är i pappersformat. Kommissionens förslag behandlade vilka obligatoriska uppgifter som skulle krävas på en faktura, möjligheten att sända en elektronisk faktura, möjligheten att lägga ut faktureringskyldigheten till en tredje person eller kunden och en frihet för näringsidkaren att bestämma var lagring av fakturor skall ske.

Kommissionens förslag om skyldighet att ställa ut en faktura ändrar inte de huvudsakliga reglerna om faktureringskyldighet i det sjätte direktivet. Det är i första hand den skattskyldige som skall utställa faktura. Redan tidigare har många medlemsstater dock accepterat att faktureringsfunktionen läggs ut till en tredje person ("outsourcing") eller att kunden ställer ut faktura ("självfakturering" eller "self-billing"). Nu föreslår kommissionen att det uttryckligen skall framgå av direktivet att outsourcing och självfakturering är tillåtet. Det ställs dock särskilda krav när kunden ställer ut en faktura genom självfakturering och på så sätt själv utfärdar underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. I kommissionens förslag kan medlemsstaterna ställa särskilda villkor vid självfakturering under förutsättning att kommissionen underrättades i förväg. Ytterligare krav kan enligt kommissionens förslag ställas vid outsourcing eller självfakturering då tredje person eller kund är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om

²³ KOM(2000) 650 s. 2

ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den inom EU. Även i detta fall skall kommissionen underrättas i förväg. Bägge dessa bestämmelser infördes i faktureringsdirektivet med den avvikelsen att kommissionen inte i något av dessa fall behöver underrättas i förväg.

I kommissionens förslag fanns ingen definition av begreppet faktura. Förslaget byggde i stället på att en faktura skulle definieras genom innehållet. Det ställdes upp tolv obligatoriska uppgifter som skall framgå av en faktura. Under arbetet i rådsarbetsgruppen har medlemsstaternas nuvarande krav på innehåll i faktura diskuterats. Vid bedömningen av vilka uppgifter som skall ingå som obligatoriskt krav för fakturor var målsättningen en harmonisering av innehållet i fakturan på basis av vilka uppgifter som behövs för myndigheternas kontrolluppgift skall kunna fullgöras samt vilka krav som bör ställas på en faktura i affärssammanhang. Listan i faktureringsdirektivet på uppgifterna är obligatorisk och uttömmande. Det innebär att medlemsstaterna inte i mervärdesskattehänseende kan ställa andra eller ytterligare krav än som framgår av denna lista avseende innehållet i en faktura.

Kommissionens förslag att medlemsstaterna kan begränsa kravet på uppgifter i fakturan om fakturan avser ett mindre belopp infördes i faktureringsdirektivet. I faktureringsdirektivet lades även till en möjlighet att begränsa uppgifterna i en faktura om handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar gör det svårt att kräva en fullständig faktura.

Kommissionen föreslog att det klart skulle fastställas att medlemsstaterna kan medge att samlingsfakturor får tillämpas. I kommissionens förslag var en förutsättning att samlingsfaktura utställs minst en gång i månaden. Den uttryckliga tidsgränsen togs bort i den slutliga lydelsen av faktureringsdirektivet. Faktureringsdirektivet anger i stället att medlemsstaterna kan fastställa villkor för tillämpning av samlingsfakturor enligt artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet.

Kommissionens förslag föreskrev att belopp i en faktura får anges i vilken valuta som helst om den skatt som skall betalas anges i den nationella valutan. Bestämmelsen infördes i faktureringsdirektivet där det även anges på vilket sätt omräkning av valuta skall ske genom en hänvisning till artikel 11 C 2 i sjätte direktivet.

Kommissionens förslag innehöll en regel som innebar att medlemsstaterna kunde fastställa ytterligare krav ifråga om vilket språk som får användas i fakturor. Denna bestämmelse infördes inte i faktureringsdirektivet. Det föreskrevs i stället en möjlighet för medlemsstaterna att kräva en översättning till det egna nationella språket av fakturor när det behövs ur kontrollsynpunkt enligt artikel 22.3 b femte stycket i faktureringsdirektivet.

En av huvudfrågorna i kommissionens förslag var en uttrycklig bestämmelse om att fakturor skall kunna överföras på elektronisk väg. Enligt förslaget krävdes att kunden underrättades om att faktura översänds elektroniskt. I kommissionens förslag krävdes att innehållet i

fakturor som överförs på elektronisk väg skall säkerställas genom en avancerad elektronisk signatur enligt artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG. De regler som slutligen antogs genom faktureringsdirektivet innebär att medlemsstaterna måste acceptera att fakturor översänds elektroniskt om mottagaren accepterar detta. Reglerna skiljer sig dock från kommissionens förslag genom att direktivet ger medlemsstaterna olika alternativ och utgår inte endast från att avancerad elektronisk signatur skall tillämpas för säkerställande av fakturans innehåll och äkthet. Enligt faktureringsdirektivet kan fakturor överföras på elektronisk väg om äktheten och innehållets integritet säkerställs

- antingen genom en avancerad elektronisk signatur och medlemsstaterna kan begära att den avancerade elektroniska signaturen baseras på ett kvalificerat certifikat

- eller genom ett elektroniskt datautbyte (EDI) om det i avtalet om sådant datautbyte föreskrivs användning av förfaranden för att säkerställa uppgifternas äkthet och integritet.

Det finns ett ytterligare alternativ för medlemsstaterna. Fakturor får sändas på elektronisk väg enligt andra metoder under förutsättning att berörd medlemsstat godkänner detta.

En annan huvudfråga i kommissionens förslag var lagringsfrågan, dvs. var skall fakturor tillåtas att lagras? Enligt kommissionens förslag kunde lagring ske var som helst och i vilken form som helst, under förutsättning att den skattskyldige personen ständigt har omedelbar tillgång till alla uppgifter och att uppgifternas orubblighet och läsbarhet garanteras under hela perioden. Fakturor som överförs på elektronisk väg skulle dessutom lagras på elektronisk väg tillsammans med den avancerade elektroniska signaturen. Begränsningar kunde dock göras i förhållande till stater med vilka det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Enligt faktureringsdirektivet får den skattskyldige bestämma lagringsplats om han utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla lagrade fakturor till myndigheternas förfogande. Medlemsstaterna kan dock välja att kräva att alla fakturor som inte lagras på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av uppgifterna, skall lagras inom landet.

6 Promemorians förslag

6.1 Faktureringskyldighet

6.1.1 Inledning

Reglerna om faktureringskyldighet i faktureringsdirektivet inleds med bestämmelser i artikel 22.3 a om vem som är skyldig att utfärda faktura vid leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster. I avsnitt 6.1.2. nedan behandlas frågan om vem som är faktureringskyldig, dvs. vem som är ansvarig för att en korrekt faktura utfärdas. Under vissa förutsättningar kan den faktureringskyldige överlämna till någon annan att utfärda en faktura för den faktureringskyldiges räkning. Det kan ske antingen genom att kunden ställer ut fakturan, s.k. självfakturerering eller genom att faktureringsfunktionen läggs ut till tredje man, s.k. outsourcing. I avsnitten 6.1.3 och 6.1.4 nedan behandlas självfakturerering och outsourcing. I faktureringsdirektivet ges medlemsstaterna möjligheter att befria från faktureringskyldighet men även en möjlighet att ålägga faktureringskyldighet utöver vad som gäller enligt huvudregeln i artikel 22.3 a i faktureringsdirektivet. I avsnitt 6.2. behandlas frågan om omfattningen av faktureringskyldigheten.

6.1.2 Vem är faktureringskyldig?

Promemorians förslag: Bestämmelserna i mervärdesskattelagen som reglerar vem som är faktureringskyldig ändras inte materiellt men omformuleras så att de närmare knyter an till formuleringen i faktureringsdirektivet.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat denna fråga.

Skälen för promemorians förslag: Enligt de nuvarande reglerna i 11 kap. 2 § ML skall faktura utfärdas av den som är skattskyldig för leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster eller av den som omsätter varor och tjänster till en förvärvare som är skattskyldig för förvärven. Det sistnämnda fallet avser s.k. omvänd skattskyldighet som innebär att köparen beräknar och betalar mervärdesskatten. Enligt artikel 22.3 a första stycket faktureringsdirektivet skall varje säljare som är en skattskyldig person ("taxable person") säkerställa att en faktura utfärdas för sådana leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster som denne har utfört. Faktureringskyldigheten förutsätter enligt denna huvudregel att försäljningarna sker till en annan näringsidkare eller till en

icke skattskyldig juridisk person. I vissa fall omfattar faktureringskyldigheten även försäljningar till privatpersoner. De bestämmelser som klargör omfattningen av faktureringskyldigheten i förhållande till vem omsättningen görs kommer att behandlas nedan i avsnitt 6.2. Där kommer även frågan om för vilka omsättningar som faktureringskyldigheten gäller att tas upp.

Bestämmelserna i ML avseende vem som är faktureringskyldig överensstämmer i sak med bestämmelserna i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen behöver därför inte ändras i materiellt avseende men föreslås dock omformuleras så att ordalydelsen närmar sig ordalydelsen i faktureringsdirektivet. Utformningen av reglerna i ML och faktureringsdirektivet avseende faktureringskyldigheten är inte uppbyggda på samma sätt. I 11 kap. 2 § ML anges att det är den som är skattskyldig för omsättningen dvs. säljaren, som är faktureringskyldig. I en särskild bestämmelse anges sedan att i de fall köparen är skattskyldig för förvärvet s.k. reverse charge, är det även i de fallen säljaren som är faktureringskyldig, jfr 11 kap. 2 a § ML. Med uttrycket ”skattskyldig” avses i ML den som är betalningsskyldig för skatten. I faktureringsdirektivet föreligger faktureringskyldighet för varje skattskyldig person (”taxable person”) som utför en omsättning oavsett om denne är betalningsskyldig för skatten eller inte (”liable to pay tax”).

Ansvaret för att en faktura utfärdas ligger således på säljaren. I artikel 22.3 a första stycket faktureringsdirektivet klargörs dock uttryckligen att fakturan även kan utfärdas av kunden (s.k. self-billing eller självfakturering) eller i säljarens namn och för hans räkning av en tredje person (s.k. outsourcing). ML innehåller för närvarande inga uttryckliga regler avseende dessa senare förfaranden vilka diskuteras nedan i avsnitten 6.1.3 och 6.1.4.

6.1.3 Självfakturering s.k. self-billing

Promemorians förslag: En ny regel förs in i mervärdesskattelagen som uttryckligen anger att så kallad självfakturering är tillåten under vissa förutsättningar. Regeln innebär att en faktura som köparen utfärdar skall accepteras som en faktura utfärdad av säljaren om de särskilda villkoren som anges i bestämmelsen är uppfyllda. De särskilda villkoren innebär att det skall föreligga ett i förväg träffat avtal mellan parterna och att det skall finnas ett förfarande för godkännande av varje faktura av den skattskyldige.

Remissinstanserna: FAR anser att avtalet mellan säljare och kund om självfakturering bör vara skriftligt och att det är något som bör regleras i ML. Av avtalet bör framgå förfarandet för godkännande av varje faktura och även detta bör regleras i ML. Ytterligare krav bör inte ställas. Företagarnas Riksorganisation anser att även muntliga eller underförstådda avtal skall godtas. Som förfarande för godkännande av fakturan

bör således även godtas att säljaren inte invänder mot fakturan, dvs. det bör inte finnas något krav för utväxlande av meddelande mellan parterna när allt stämmer. Ytterligare krav bör inte ställas. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att det inte bör ställas krav på ett formellt godkännande av varje faktura utan ett tyst godkännande bör accepteras. *Näringslivets Skattedelegation* anser att en överenskommelse om att självfakturerings skall användas bör kunna vara muntlig och bekräftas genom köparens betalning respektive säljarens passiva godkännande av fakturan. Det bör kunna överlåtas till företagen att bestämma vad som passar dem varför ytterligare krav utöver dem som anges i direktivet för fakturor i allmänhet inte bör förekomma. *Odette Sweden* förordar standardiserade skriftliga avtal mellan parterna om självfakturerings. *RSV* anser att det bör införas ett krav på att fakturorna skall utfärdas i den skattskyldiges namn och för hans räkning. Det bör vidare framgå av fakturan att det är fråga om självfakturerings. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF*, anser att båda parter kan gynnas av ett underliggande avtal om rätten till varuuttag och avräkning via köparen. Detta kan vara till nytta t.ex. vid gränsdragning avseende tillåtna volymer som får uttas av köparen etc. *Svenska Revisorssamfundet* anser att direktivets bestämmelser om självfakturerings synes ha utformats för att fungera för olika former av EDI-system och pekar på att självfakturerings förekommer också utanför dessa system. Svenska Revisorssamfundet anser att problem kan uppstå, framförallt för små och medelstora företag som inte använder EDI och pekar då särskilt på det särskilda förfarandet för godkännande av varje faktura. *Vattenfall* anser att när förhållandet är sådant att det endast är köparen som vet vad säljaren sålt och till vilket pris och vid vilken tidpunkt det skett så bör en lagstadgad skyldighet åläggas köparen att utfärda en avräkningsnota. Köparen får då ansvar för både sitt eget och säljarens fakturaunderlag. *Ekobrottsmyndigheten* anser att möjligheten skall utnyttjas att uppställa särskilda krav för den person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster inom landet i de fall fakturan utställs av en kund som är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om administrativt samarbete på skatteområdet.

Skälen för promemorians förslag: Självfakturerings har redan tidigare varit möjligt i de flesta av medlemsstaterna. Reglerna i faktureringsdirektivet avser att harmonisera de grundläggande villkoren som ställs i samband med självfakturerings. I artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet anges därför att det är möjligt för säljaren att fullgöra sin faktureringsskyldighet genom att låta kunden utfärda fakturan. I artikel 22.3 a åttonde stycket i faktureringsdirektivet anges förutsättningarna för att en sådan självfakturerings skall godtas. Reglerna om självfakturerings innebär inte att köparen övertar säljarens ansvar att sörja för att faktura utfärdas. Ansvaret för att en faktura utställs och att denna är korrekt åvilar således även i denna situation säljaren. Det är endast själva utfärdandet av fakturan som utförs av kunden.

En av de grundläggande funktionerna som fakturor har på mervärdesskatteområdet är att de utgör underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för förvärvaren. Innebörden av självfaktureringsrätt är att det i detta fall är förvärvaren som själv upprättar sitt underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. I faktureringsdirektivet har därför reglerna om självfaktureringsrätt förenats med vissa särskilda krav på förfarandet. Reglerna, som är obligatoriska, innebär att ett avtal skall ha träffats i förväg av parterna och att det skall finnas ett förfarande för godkännande av varje faktura av säljaren. Enligt direktivet skall medlemsstaten bestämma villkoren för det på förhand träffade avtalet liksom för förfarandet mellan parterna för godkännandet.

RSV har gjort bedömningen att självfaktureringsrätt i vissa fall har varit möjlig redan enligt den gällande den svenska mervärdesskatte- lagstiftningen, se RSV:s skrivelse 000209, Självfaktureringsrätt ("self-billing"), dnr. 8533-99/120. RSV har där betonat att eftersom säljaren har faktureringsansvaret är det viktigt att säljaren reagerar inom viss tid om uppgifterna i handlingen inte är korrekta. RSV har ansett att det måste läggas stor vikt vid att bevis finns för att en upprättad handling verkligen har utväxlats mellan köpare och säljare.

I enlighet med faktureringsdirektivet bör det införas uttryckliga bestämmelser i ML som preciserar förutsättningarna för tillämpning av självfaktureringsrätt. Det har i remissförfarandet framförts olika synpunkter avseende det krav på ett i förväg träffat avtal mellan de båda parterna som ställs i faktureringsdirektivet. Några remissinstanser anser att det bör krävas ett skriftligt avtal mellan parterna medan andra remissinstanser anser att ett sådant avtal bör kunna föreligga i muntlig form. Faktureringsdirektivet föreskriver endast att ett sådant avtal skall vara träffat i förväg men anger inte hur ett sådant avtal skall utformas. När självfaktureringsrätt tillämpas kvarstår som nämnts faktureringsansvaret hos säljaren. Utfärdas en felaktig faktura av kunden åligger det därmed säljaren som faktureringsansvarig att utfärda en korrekt faktura. Det är därför närmast en fråga mellan parterna hur ett avtal avseende faktureringsfunktionen skall utformas, t.ex. om det skall vara muntligt eller skriftligt. Det bör således kunna överlämnas till parterna att avgöra denna fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden.

Det ytterligare obligatoriska krav som ställs enligt faktureringsdirektivet är att det måste finnas ett förfarande för godkännande av varje faktura av den faktureringsansvarige säljaren. I promemorian görs bedömningen att ett sådant godkännande bör kunna ske konkludent genom att säljaren inte agerar med anledning av den faktura som köparen har utfärdat. Det är dock i parternas intresse att det i överenskommelsen om självfaktureringsrätt klargörs villkoren för godkännandet. Det bör dock även här kunna överlämnas till parterna att utforma en rutin för godkännandet som är anpassad till parternas handelsbruk eller på annat sätt är lämplig.

Medlemsstaterna har enligt artikel 22.3 a nionde stycket i faktureringsdirektivet en möjlighet att ställa ytterligare krav när kunden utfärdar faktura för säljarens räkning i de fall leverans av varor eller tillhandahållandet av tjänster sker på medlemsstatens territorium. Det kan bl.a. krävas att fakturan utställs i den skattskyldiges namn och för hans räkning. Mot bakgrund av fakturans roll som underlag för avdrag för ingående mervärdesskatt för förvärvaren och att förvärvaren i detta fall utfärdar fakturan själv, bör det i enlighet med vad som framförts av RSV, av fakturan klart framgå att självfaktureringsregler har tillämpats. Det bör vidare uttryckligen framgå att fakturan utfärdats i den skattskyldiges namn och för hans räkning. Dessa krav skall gälla för alla tillhandahållanden inom Sverige oavsett var kunden är etablerad.

De obligatoriska reglerna för självfaktureringsregler i artikel 22.3 a åttonde stycket i faktureringsdirektivet innebär att medlemsstaterna måste godta självfaktureringsregler under förutsättning att det sker på det sätt som föreskrivs i direktivet. Det måste dock påpekas att de villkor som medlemsstaterna har rätt att ställa i enlighet med bestämmelsen endast gäller de leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som utförs på medlemsstatens territorium. Det innebär att vid självfaktureringsregler vid gemenskapsinterna varuförsäljningar måste förvärvaren känna till omsättningslandets regler för självfaktureringsregler för omsättning som sker på denna stats territorium.

Det finns en möjlighet för medlemsstaterna enligt artikel 22.3 a tionde stycket i faktureringsdirektivet att införa specifika krav för den skattskyldiga person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster i de fall den kund som utfärdar fakturan är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Vid bedömningen av om denna möjlighet skall utnyttjas bör beaktas att den faktureringskyldige inte kan avhända sig faktureringskyldigheten genom att överlämna denna uppgift till någon annan person. Skulle någon faktura inte utfärdas eller om det finns fel i fakturan är det alltid den faktureringskyldige som är ansvarig för denna brist. Om den faktureringskyldige överlåter faktureringsfunktionen till någon som är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt avtal om ömsesidigt bistånd, får detta dock inte medföra att möjligheten till kontroll av fakturor försämras vid t.ex. en revision. Möjligheten att kontrollera fakturor och annat räkenskapsmaterial påverkas framförallt av reglerna om lagring. De regler som i dag gäller för lagring av fakturor behandlas nedan i avsnittet 6.9. Ett skäl till att inte tillåta eller att begränsa självfaktureringsregler i fall där kunden är etablerad i land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd skulle kunna vara att det föreligger en risk för att fakturor inte skulle vara tillgängliga för kontroll i tillräcklig utsträckning. I 7 kap. 3 § BFL finns regler som innebär att verifikationer tillfälligt får förvaras utomlands om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Denna regel är inte begränsad till vissa länder för sådan tillfällig förvaring. Bokföringsnämnden, BFN, har i en vägledning om

räkenskapsinformation och dess lagring, punkterna 21 till och med 23 kommenterat denna bestämmelse. Enligt BFN föreligger särskilda skäl för tillfällig förvaring när dokumentet behövs för att kunna återkräva skatt eller av annat skäl behöver uppvisas i original eller dokumentet behövs för att bokföring ska kunna ske i utlandet (BFNAR 2000:5 punkten 7). När ett dokument förs ut ur Sverige måste en kopia av dokumentet bevaras i Sverige (BFNAR 3000:5 punkten 8). Så snart bokföring skett eller dokumentet har tjänat sitt syfte utomlands måste verifikationen återföras till Sverige. Med begreppet ”så snart bokföring skett” avses så snart redovisningsperioden avslutats och avstämningskontrollerna genomförts. Detta innebär att det inte är tillåtet att förvara handlingen i annat land till dess bokslutsarbetet är avslutat (BFNAR 2000:5 punkten 9). Reglerna i BFL begränsar således möjligheten att annat än tillfälligt förvara räkenskapsmaterial i annat land än Sverige. Nedan i avsnitt 6.9.2 föreslås att lagring av elektroniska fakturor under vissa förutsättningar kan ske i annat land än Sverige. Det föreslås dock inte vara möjligt att lagra fakturor i land med vilket land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Mot bakgrund av att faktureringskyldigheten även vid självfakturerering åligger den skattskyldige och att reglerna för lagring av fakturor begränsar möjligheten att lagra fakturor utanför Sverige görs bedömningen att det inte finns skäl att utnyttja möjligheten att begränsa möjligheten att tillämpa självfakturering till fall där det finns rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Möjligheten i artikel 22.3 tionde stycket föreslås därför inte utnyttjas.

I 11 kap. 6 § första stycket ML görs undantag från faktureringskyldigheten i de fall avräkning mellan köpare och säljare görs enligt en avräkningsnota som köparen utfärdar. Avräkningsnotor, som förekommer i vissa branscher, skall innehålla samma uppgifter som krävs för fakturor. Det finns dock enligt andra stycket i bestämmelsen en möjlighet att slippa skyldigheten att ange säljarens registreringsnummer. I faktureringsdirektivet föreskrivs att medlemsländerna som faktura skall godta varje dokument som uppfyller villkoren för faktura (artikel 22.3 e andra stycket). Vidare skrivs uttryckligen in en bestämmelse om att faktureringskyldigheten kan fullgöras genom att kunden utfärdar faktura (artikel 22.3 a). Genom dessa bestämmelser som föreslås införda i ML får den särskilda regleringen i 11 kap. 6 § första stycket anses överflödig. När det gäller möjligheten för skattemyndigheten att ge dispens från skyldigheten att ange en särskild nummeruppgift som identifierar säljare, kan den möjligheten inte utnyttjas (se artikel 22.3 d andra stycket andra strecksatsen). Däremot bör förfarandet med avräkningsnotor i de fall förutsättningarna för samlingsfaktura är uppfyllda, ett sådant förfarande kunna tillämpas (se artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet). Mot bakgrund av den nya reglering som införs genom faktureringsdirektivet föreslås att bestämmelsen i 11 kap. 6 § ML upphävs.

6.1.4 Utläggning av faktureringsfunktionen s.k. outsourcing

Promemorians förslag: En regel införs i mervärdesskattelagen som uttryckligen anger att faktureringsfunktionen kan utföras av en tredje person i den faktureringskyldiges namn och för hans räkning (så kallad outsourcing).

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* och *RSV* anser att särskilda krav bör ställas för den person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster inom landet i de fall fakturan utställs av en tredje person som är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om administrativt samarbete. *RSV* menar att optionen bör utnyttjas på så sätt att det direkt framgår av lagstiftningen när s.k. outsourcing är möjlig. *FAR* anser att det uttryckligen bör framgå att outsourcing av fakturering är tillåten. *Svenska Revisorssamfundet* har inget att erinra mot att krav ställs som säkerställer en effektiv kontroll vid outsourcing av faktureringsfunktionen.

Skälen för promemorians förslag: I den nuvarande lydelsen av sjätte direktivet anges att varje skattskyldig person skall utfärda en faktura. Det framgår inte uttryckligen att utläggning av faktureringsfunktionen är möjlig. I faktureringsdirektivet har det i artikel 22.3 a första stycket uttryckligen reglerats att en faktura kan utfärdas i den skattskyldiges namn och för hans räkning av en tredje person. På samma sätt som vid självfakturering förutsätter faktureringsdirektivet att ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas ligger kvar hos den faktureringskyldige säljaren. I rådets protokoll över antagandet av faktureringsdirektivet finns ett uttalande av rådet och kommissionen som anger att när en faktura ställs ut av en tredje person för en skattskyldig persons räkning och i dennes namn så skall den skattskyldiga personen med hänsyn till avtalet mellan de båda parterna ta hela ansvaret för att se till att fakturorna är korrekta och giltiga.

Det finns inga uttryckliga bestämmelser i ML eller i BFL som reglerar situationen när faktureringsfunktionen har lagts till en tredje person. Av tydlighetsskäl bör på samma sätt som i faktureringsdirektivet en uttrycklig regel föras in i ML där det klart framgår att det är möjligt att lägga ut faktureringsfunktionen till en tredje person.

Ovan i avsnitt 6.1.3 har behandlats den möjlighet som medlemsstaterna har att i enlighet med artikel 22.3 a tionde stycket i faktureringsdirektivet införa specifika krav för utläggning av faktureringsfunktionen i de fall där faktura utställs av en person som är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om administrativt samarbete med en liknande räckvidd som den som finns inom EU. Inte heller när det gäller outsourcing så innebär den skattskyldiges utläggning av faktureringsfunktionen att dennes faktureringskyldighet övergår till den som faktiskt utfärdar fakturan. På samma sätt som vid självfakturering är den faktureringskyldige fortfarande ansvarig för att faktura utställs och att denna faktura är korrekt. Faktureringskyldigheten påverkas som nämnts inte heller vid utläggning av

faktureringsfunktionen. I promemorian görs bedömningen att samma skäl gör sig gällande vid outsourcing som angivits i avsnitt 6.1.3 avseende självfakturering. Faktureringsskyldigheten övergår inte i något av fallen till den som faktiskt utfärdar faktura utan stannar kvar hos den faktureringsskyldige. Det som skiljer i de båda situationerna är att vid självfakturering utfärdar den som är berättigad till avdrag för ingående mervärdesskatt sitt eget avdragsunderlag. Denna omständighet har beaktats i faktureringsdirektivet och i detta förslag till lagstiftning i ML genom att särskilda krav ställs vid självfakturering. I promemorian görs bedömningen att det inte föreligger skäl att göra någon annan skillnad i bedömningen av om möjligheten att begränsa utläggning av faktureringsfunktionen och självfakturering i det fall denna funktion läggs ut till någon som är etablerad i ett land med vilket rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU saknas. Den möjlighet som faktureringsdirektivet anger i artikel 22.3 a tionde stycket att införa specifika krav för utläggning av faktureringsfunktionen föreslås därför inte heller utnyttjas i detta fall.

6.2 Faktureringsskyldighetens omfattning

Promemorians förslag: En bestämmelse om faktureringsskyldighet införs i mervärdesskattelagen som innebär att faktureringsskyldighet skall gälla för näringsidkare för omsättning av varor och tjänster här i landet samt vid export när köparen är en näringsidkare eller en icke skattskyldig juridisk person. Bestämmelsen reglerar även att faktureringsskyldighet skall föreligga vid distansförsäljningar och försäljningar av nya transportmedel oavsett vem som är förvärvare. Skyldighet att utfärda faktura skall inte föreligga i vissa särskilt angivna fall där undantag för skatteplikt för mervärdesskatt föreligger.

Remissinstanserna: *FAR* anser att det bör utredas om det är nödvändigt att behålla kravet på fullständiga fakturor även gentemot privatpersoner. *Företagarnas Riksorganisation* anser att optionen i faktureringsdirektivet för medlemsstaterna att tillämpa en utökad faktureringsskyldighet enligt artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet inte bör utnyttjas. *Företagarnas Riksorganisation och Näringslivets Skattedelegation* anser att optionen att befria skattskyldiga personer från faktureringsskyldighet för skattebefriade transaktioner i artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet bör utnyttjas. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Svenska Revisors-samfundet* anser att faktura bör utfärdas till alla köpare. *Svenska Revisorssamfundet* anser att mot bakgrunden av kravet på inkomstverifiering bör BFL utgöra norm. *RSV* menar att faktureringsskyldighet fortfarande bör gälla vid kreditförsäljningar. Detta stämmer överens med bestämmelserna i BFL och utfärdandet av fakturor är ett naturligt inslag vid kreditförsäljningar. Ändamålet med uppgiftskravet vid kontant-

försäljningar överstiger dock nyttan varför denna fråga bör utredas i särskild ordning. *SRF* anser att krav på faktureringsskyldighet för à-conto betalningar i alla situationer bör införas. *Sveriges Byggindustrier* anser inte att faktureringsskyldighet skall föreligga vid à-conto betalningar i byggbranschen. Denna fråga är särskilt viktig för de små företagen och för mindre entreprenadåtaganden.

Skälen för promemorians förslag: De nuvarande reglerna i ML för faktureringsskyldighetens omfattning innebär att faktura skall utfärdas oavsett åt vem leveransen eller tillhandahållandet sker dvs. oavsett om förvärvaren är näringsidkare eller privatperson. Den avvikelse som tillåts enligt ML är att vissa uppgifter kan utelämnas om fakturan avser ett mindre belopp.

Reglerna i ML avseende omfattningen av faktureringsskyldigheten skiljer sig från huvudregeln i faktureringsdirektivets bestämmelser om faktureringsskyldighet genom att det saknas begränsningar i förhållande till vem som är mottagare av fakturan. Enligt artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet föreligger faktureringsskyldigheten endast vid leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst till en annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. Faktureringsskyldighet gäller dock enligt artikel 22.3 a första stycket andra meningen i faktureringsdirektivet för distansförsäljningar och försäljningar av nya transportmedel oavsett vem som är förvärvare, dvs. faktureringsskyldighet föreligger här även om förvärvaren är en privatperson. I artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet finns det en möjlighet för medlemsstaterna att utvidga faktureringsskyldigheten till att även omfatta andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster än vad som framgår av huvudregeln i faktureringsdirektivet i 22.3 a första stycket. Genom denna bestämmelse kan medlemsstaterna ålägga faktureringsskyldighet vid försäljning även till privatpersoner avseende andra försäljningar än dem som nämns i artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet. I de fall medlemsstaterna väljer att utnyttja denna möjlighet får färre skyldigheter beträffande dessa fakturor ställas.

Flera av remissinstanserna har förordat att den nuvarande omfattningen av faktureringsskyldigheten skall behållas. Det skulle innebära att möjligheten i artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet utnyttjas så att faktureringsskyldighet föreligger även vid försäljning till privatpersoner. Skälen till detta önskemål är bl.a. att BFL:s krav på inkomstverifiering bör utgöra norm i detta sammanhang och att utfärdande av fakturor är ett naturligt inslag vid t.ex. kreditförsäljningar. Andra remissinstanser anser att krav på att faktura utfärdas även vid försäljningar till privatpersoner inte bör ställas. Vid bedömningen av om faktureringsskyldigheten skall utvidgas i förhållande till faktureringsdirektivets huvudregel bör framförallt beaktas de mervärdesskattemässiga skäl för en sådan skyldighet som kan föreligga. I de fall omsättningen sker till en näringsidkare utgör fakturan ett underlag för kontroll av utgående mervärdesskatt men även som underlag för förvärvarens rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Effekten av en

felaktig eller utebliven faktura för förvärvarens del får konsekvenser för dennes möjlighet att utöva sin avdragsrätt. Fakturan har således i det fallet typiskt sett en kontrollfunktion dels med avseende på förvärvarens avdragsrätt och dels genom att utvisa att säljaren redovisar den utgående mervärdesskatten på ett korrekt sätt. Om en omsättning sker till en privatperson föreligger inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Fakturan utgör i det fallet främst en kontroll av säljarens redovisade utgående mervärdesskatt. Möjligheten att kontrollera detta genom en tvingande regel i ML måste vägas mot att en allmän skyldighet att utfärda en momsbarande faktura vid försäljningar till alla privatpersoner (eller vid vissa försäljningar till privatpersoner som t.ex. vid kreditförsäljningar) skulle kunna vara betungande för näringsidkarna. En sådan skyldighet föreligger visserligen i dag men som några av remissinstanserna har påpekat så är det troligt att faktureringsskyldigheten vid försäljningar till privatpersoner inte alltid uppfylls, i vart fall inte då fråga är om kontanta försäljningar. Enligt BFL:s regler finns ett verifikationskrav som innebär att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation. I vissa fall får gemensam verifikation användas. I de fall den skattskyldige inte omfattas av bokföringsskyldigheten i BFL gäller den allmänna skyldigheten för deklarationsskyldiga att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen enligt 14 kap. 2 § SBL. Som exempel på subjekt som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt men som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL kan nämnas de som inte driver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Det kan vara fallet med stiftelser och ideella föreningar. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlik verksamhet) eller 4 kap. 3 § ML.

Genom det verifikationskrav som regleras i BFL och kravet på att bevara underlag för deklaration i SBL är det möjligt att kontrollera den utgående mervärdesskatten på annat sätt än genom en momsbarande faktura med de krav som ställs på en sådan i ML. Mot bakgrund av denna bedömning föreslås därför att reglerna i ML ändras så att faktureringsskyldighetens omfattning i förhållande till vem som mottar fakturan överensstämmer med huvudregeln i artikel 22.3 a i faktureringsdirektivet. Det innebär att faktureringsskyldighet kommer att föreligga vid skattepliktig omsättning till skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person oavsett vem som är skattskyldig. Faktureringsskyldighet föreligger således även vid omvänd skattskyldighet. Faktureringsskyldighet föreslås i enlighet med faktureringsdirektivet föreligga även vid distansförsäljningar samt vid försäljning av nya transportmedel oavsett om mottagaren är skattskyldig person, icke

skattskyldig juridisk person eller privatperson. I dessa fall skall en fullständig faktura utfärdas. Bestämmelser om detta föreslås införda i 11 kap. 1 § ML. Det finns dock en möjlighet att utfärda en förenklad faktura i vissa fall. Detta behandlas i avsnitt 6.4.2 nedan.

Det finns ytterligare en skillnad mellan faktureringsdirektivet och ML när det gäller omfattningen av faktureringsskyldigheten. Enligt ML:s bestämmelser föreligger faktureringsskyldighet endast när omsättningen medför skattskyldighet med förbehåll för de omsättningar som anges i nuvarande bestämmelser i 11 kap. 2 a § ML, medan huvudregeln i faktureringsdirektivet avser alla omsättningar, dvs. generellt även omsättningar som är undantagna från skatteplikt. Den möjlighet som redan i dag finns enligt det sjätte direktivet att medge befrielse från faktureringsskyldigheten avser bara fall där företaget *endast* utför de undantagna transaktionerna enligt artikel 22.9 a första strecksatsen.

I artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet uttrycktes i stället möjligheten så, att medlemsstaterna får befria skattskyldiga personer från skyldigheten att utfärda faktura för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som sker på landets territorium och som är befriade från skatt enligt artiklarna 13, 28.2 a och 28.3 b. Artikel 28.2 a innebär att medlemsstaterna kan fortsätta att tillämpa kvalificerat undantag (undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led) som var i kraft den 1 januari 1991. Artikel 28.3 b innebär att medlemsstaterna kan fortsätta att undanta verksamheter som anges i bilaga F i sjätte direktivet. Sverige fick vid anslutningen till Europeiska Unionen dels möjlighet att i vissa fall medge undantag enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet, dels möjlighet att i vissa fall medge undantag enligt artikel 28.3 b och bilaga F i sjätte direktivet. De befrielser från skatteplikt som för närvarande tillämpas enligt ML med stöd av artiklarna 13, 28.2 a och 28.3 b i sjätte direktivet är följande.

Artikel 28.2.a i sjätte direktivet

1. Tillhandahållande av läkemedel till sjukhus eller av receptbelagda läkemedel som regleras i 3 kap. 23 § 2 ML.
2. Framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning som regleras i 3 kap. 19 § ML.

Artikel 28.3 b och bilaga F i sjätte direktivet

1. Bilaga F1, tillträde till sportevenemang som regleras i 3 kap. 11 a § ML.
2. Bilaga F2, tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer m.fl. Sverige har utnyttjat möjligheten i p 2 enligt 3 kap. 11 § 1 ML.
3. Bilaga F16, tillhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3. SE har utnyttjat möjligheten i p 16 enligt 3 kap. 2 § ML.
4. Bilaga F17, passagerartransporter. SE har utnyttjat möjligheten att undanta internationella transporter enligt 5 kap. 5 § första stycket ML.

Artikel 13 i sjätte direktivet

1. Undantag på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML med beaktande av 3 kap. 3 § ML.

2. Undantag för sjukvård inkluderande sjuktransporter, sjukvårdande behandling, tjänster som tandvård, social omsorg tillhandahåller som regleras i 3 kap. 4 § ML.
3. Undantag för utbildning enligt 3 kap. 8 § ML.
4. Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML.
5. Undantag för försäkringstjänster enligt 3 kap. 10 § ML.
6. Undantag inom kulturområdet enligt 3 kap. 11 § ML.
7. Undantag inom idrottsområdet enligt 3 kap. 11 a § ML.
8. Undantag för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram enligt 3 kap. 20 § ML.
9. Undantag för modersmjölk, blod eller organ från människor enligt 3 kap. 23 § 3 ML.
10. Undantag för lotterier enligt 3 kap. 23 § 5 ML.
11. Undantag för vissa interna tjänster enligt 3 kap. 23 a § ML.
12. Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar enligt 3 kap. 24 § ML.

I promemorian görs bedömningen att det inte finns skäl att kräva skyldighet att utfärda faktura i de fall där artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att befria från faktureringsskyldigheten om det inte av kontrollskäl eller andra skäl skulle krävas att faktura utställs. I det fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML föreligger en annorlunda situation än de övriga ovan nämnda fallen. Det avser fall där tjänster tillhandahålls en utgivare av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter och tjänsten avser framställning (mångfaldigande) av publikation eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Det innebär att det som avgör om befrielse från skattskyldighet föreligger är om mottagaren av tjänsten faller inom tillämpningsområdet för bestämmelsen. I det fall säljaren tillhandahåller sådana tjänster även till andra näringsidkare än till dem som avses i bestämmelsen, föreligger faktureringsskyldighet för sådana tillhandahållanden enligt huvudregeln. I de fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML föreligger enligt 10 kap. 11 § första stycket ML även en rätt till återbetalning av ingående skatt. I promemorian görs bedömningen att i de fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2 finns det kontrollskäl som talar för en faktureringsskyldighet bör föreligga. I övriga fall där undantag från skatteplikt föreligger enligt anslutningsfördraget eller artikel 13 skall dock inte krävas att faktura utställs.

Enligt artikel 22.3 a andra stycket i faktureringsdirektivet gäller faktureringsskyldigheten alltid vid mottagande av förskotts- eller à conto-betalningar som görs innan varan levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Detta är fallet även i ML (se 11 kap. 2 § 2 ML) ett undantag från faktureringsskyldigheten vid förskottsbetalningar eller à conto-betalningar vid byggnads- eller anläggningsentreprenader enligt 11 kap. 4 § punkten 2 jämförd med 13 kap. 14 § första stycket ML. Mervärdesskatteutredningen föreslår i sitt betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74 att den särskilda

redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML för byggnads- och anläggningsentreprenader slopas. Betänkandet har remissbehandlats. Remisstiden löpte ut den 6 juni 2003. Något förslag i denna del lämnas inte i denna promemoria.

6.3 Begreppen faktura och jämförlig handling

Promemorians förslag: Begreppet jämförlig handling i definitionen av ”faktura eller annan jämförlig handling” utmönstras från mervärdesskattelagen. En bestämmelse införs i mervärdesskattelagen som innebär att med faktura avses varje dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i 11 kap. mervärdesskattelagen. En regel införs i mervärdesskattelagen som anger att om faktura inte kan uppvisas och synnerliga skäl föreligger kan avdrag för ingående mervärdesskatt medges den skattskyldige om denne på annat sätt förmår att styrka sin rätt till avdrag.

Remissinstanserna: *Vattenfall AB* påpekar att i det fall en och samma juridiska person är registrerad för mervärdesskatt i flera olika medlemsstater så ställs i flera medlemsstater krav på att all försäljning ut ur landet skall dokumenteras med en faktura. Denna form av ”fakturer” borde specialregleras så de går att skilja från riktiga fakturer. Kravet på vad de skall innehålla för upplysningar borde inte vara så omfattande som för riktiga fakturer.

Skälen till promemorians förslag: I den nuvarande lydelsen av faktureringsreglerna i sjätte direktivet anges att varje skattskyldig person skall utfärda en faktura *eller annan jämförlig handling*. Begreppet jämförlig handling tillämpas därför även i den svenska lagstiftningen i samband med det mervärdesskatterättsliga fakturabegreppet. Med jämförlig handling avses enligt 1 kap. 17 § ML avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med handling avses enligt samma bestämmelse även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniska hjälpmedel.

Enligt artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet innebär faktureringsskyldigheten en skyldighet att utfärda en faktura men begreppet jämförlig handling har utmönstrats i de nya reglerna i faktureringsdirektivet. Det föreslås därför att även ML justeras på så sätt att definitionerna av jämförlig handling och begreppet handling i 1 kap. 17 § ML tas bort och att begreppet jämförlig handling även generellt utmönstras ur ML.

Vid omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML och vid överlåtelse av fastighet som medför avdragsrätt för förvärvaren enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2 ML så skall avdragsrätten enligt 8 kap. 19 § ML styrkas genom en jämförlig handling som avses i 11 kap. ML. De handlingar som här avses är inte fakturer i egentlig bemärkelse. En ny bestämmelse har därför införts, 1

kap. 17 b § ML där dessa handlingar definieras såsom särskilda handlingar. Av bestämmelsen framgår att med en sådan särskild handling avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i bestämmelserna.

Bestämmelsen i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet anger vad medlemsstaterna skall godta som fakturor. Enligt bestämmelsen skall som faktura godtas alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller de krav som ställs på en faktura i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen utgör på så sätt en definition av vad som skall accepteras som en faktura. I enlighet med direktivet föreslås därför att en bestämmelse om vad som avses med faktura förs in ML i enlighet med bestämmelserna i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet. De bestämmelser som tidigare omfattade faktura eller jämförlig handling i ML, kommer därmed i fortsättningen att omfatta fakturor som uppfyller de krav som ställs i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. Det innebär att alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet skall godtas som fakturor. Bestämmelsen i 1 kap. 17 § ML som definierar faktura formuleras i enlighet med faktureringsdirektivets bestämmelse. Syftet med bestämmelsen i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet är även att medlemsstaterna måste godta som fakturor elektroniska fakturor som uppfyller de krav som ställs på fakturor i faktureringsdirektivet. Innebörden av den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 17 § ML i detta avseende behandlas nedan i avsnitt 6.8.

Enligt huvudregeln i artikel 18.1 a i det sjätte direktivet skall en skattskyldig inneha en faktura för att kunna utnyttja sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det finns vissa möjligheter för medlemsstaterna att avvika från denna huvudregel. Bestämmelserna i artikel 18.3 i det sjätte direktivet innebär att medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag bl.a. när den skattskyldige inte innehar en faktura. I de nuvarande bestämmelserna i 8 kap. 17 § ML skall avdragsrätten kunnat styrkas genom faktura eller jämförlig handling enligt 11 kap. ML. Denna bestämmelse föreslås i enlighet med vad som ovan sagts ändrad så att avdragsrätten endast kan styrkas genom en sådan faktura som uppfyller villkoren i de föreslagna bestämmelserna i 11 kap. ML. Det innebär att med faktura avses varje dokument med motsvarande innehåll. I promemorian görs bedömningen att det i vissa undantagsfall kan te sig oskäligt att inte medge en skattskyldig rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när den skattskyldige inte kan förete en faktura. Det föreslås därför att när faktura saknas och det föreligger synnerliga skäl det skall vara möjligt för den skattskyldige att visa rätten till avdrag för ingående skatt på annat sätt än genom en faktura eller annat dokument med motsvarande innehåll när fakturan eller ett sådant dokument inte innehas av den skattskyldige. Ett sådant fall skulle kunna vara att fakturan har förstörts, förkommit eller inte uppfyller villkoren för att anses som faktura och den skattskyldige på annat sätt kan styrka att

transaktionen har utförts, och att han är berättigad till avdrag eller återbetalning av ingående skatt. I uttrycket synnerliga skäl ligger att bestämmelsen inte kan utnyttjas för att systematiskt frånga kraven på en fakturas innehåll. I sådana fall kan regler om förenklade fakturor bli aktuell, se avsnitt 6.4.2. Det föreslås att en bestämmelse med detta innehåll införs i ML.

6.4 Fakturan

6.4.1 Fakturans innehåll

Promemorians förslag: Mervärdesskattelagens krav på innehållet i en faktura kompletteras och ändras så att de överensstämmer med den uttömmande uppräkningsdirektivet.

Remissinstanserna: *Vattenfall AB* menar att det skulle underlätta vid internationella transaktioner där säljare och köpare kommer från olika länder utan att det är fråga om GIF om man inför ytterligare krav på fakturans innehåll. I de fall kunden skall självbeskatta sig och någon mervärdesskatt inte skall tas med i säljarens faktura till köparen bör anges under vilken artikel köparens självbeskattning skall ske. För att underlätta för parterna så kunde ett standardiserat reglemente för fakturas utseende införas för dessa självbeskattningsfall och för GIF. *SIE-Gruppen* menar att det inte finns skäl att utnyttja den möjlighet som finns i direktivet att kräva att kundens registreringsnummer skall anges på fakturan när säljaren är skattskyldig. Om lagstiftaren avser att villkora avdragsrätten för ingående mervärdesskatt med att det egna registreringsnumret finns angivet på en mottagen faktura har uppgiften relevans. I annat fall finns inga skäl till att denna uppgift skulle behövas för att identifiera kunden. *Odette Sweden* vill gärna att ett förslag till standardtext utarbetas när det skall anges på fakturan att transaktionen är skattebefriad. Standardtexten skulle kunna användas i alla medlemsländer. *Sveriges Byggindustrier* påpekar att skyldigheten att uppge att tillhandahållandet är skattebefriat väsentligen skulle komplicera och försvåra faktureringsmomentet när det i faktureringen för byggnadsentreprenad ingår kostnadskomponenter som till sin natur är rena utlägg för beställarens räkning eller är av skattefri natur. Entreprenören skall inte ta ut mervärdesskatt på dessa delar. *Svenska Revisorssamfundet* anser att befrielse från krav på vissa uppgifter bör utvidgas så att de även omfattar befrielse av krav som motiveras av god redovisningssed som uttryck för handelsbruk och administrativ praxis.

Skälen för promemorians förslag: Vid tillkomsten av faktureringsdirektivet ansågs det absolut nödvändigt att inom den europeiska gemenskapen harmonisera innehållet i en faktura dels på grund av den ökade internationaliseringen av handeln men även mot

bakgrund av utvecklingen av den elektroniska handeln.²⁴ I artikel 22.3 b första stycket i faktureringsdirektivet regleras därför vilka uppgifter som i mervärdesskattehanseende skall framgå av en faktura. Förteckningen i faktureringsdirektivet är uttömmande. Medlemsstaterna har således inte rätt att föreskriva att ytterligare eller att andra uppgifter skall framgå av en faktura av mervärdesskatteskal.

Förteckningen innehåller inte alla de uppgifter som för närvarande är obligatoriska i de femton medlemsstaterna. En avvägning har gjorts mellan behovet av förenkling, myndigheternas behov av att kunna genomföra kontroller och behoven hos de aktörer som måste tillämpa mervärdesskattelagstiftningen på ett korrekt sätt.²⁵ Förteckningen gäller endast i de fall reglerna föreskriver att det är obligatoriskt att utfärda en faktura.

I enlighet med faktureringsdirektivets bestämmelser anpassas reglerna i ML om vad som skall framgå av en faktura i mervärdesskattehanseende. De krav som ställs i direktivet på innehållet i en faktura föreslås i promemorian införas i stort sett enligt dess lydelse i direktivet. En faktura skall därför innehålla följande uppgifter.

1. *Datum för utfärdande.* Detta krav ställs inte enligt de nuvarande reglerna i ML. Bestämmelsen i artikel 22.3 b första stycket första strecksatsen i faktureringsdirektivet är dock obligatorisk för medlemsstaterna varför den förs in i ML.

2. *Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan.* Syftet med kravet på löpande nummerserier är att minska risken för bedrägerier genom att det skall gå att konstatera att en verifikation saknas. Krav på denna uppgift finns inte i ML eller i SBL i dag men regleras för bokföringsskyldiga i 5 kap. 6 § BFL. Bestämmelsen i 22.3 b första stycket andra strecksatsen i faktureringsdirektivet är dock obligatorisk för medlemsstaterna varför den förs in i ML.

3. *Den skattskyldiges registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket varorna har levererats eller tjänsterna har tillhandahållits.* Krav på uppgift om den skattskyldiges registreringsnummer, eller då den skattskyldige inte är registrerad dennes personnummer eller organisationsnummer eller en likvärdig uppgift, finns i dag i 11 kap. 5 § 6 ML.

4. *Det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket varorna levererats eller tjänsterna tillhandahållits kunden om kunden är skyldig att betala skatt på levererade varor eller tillhandahållna tjänster eller det är en gemenskapsintern leverans av varor.* Enligt 11 kap. 5 § 7 ML skall det redan i dag anges på fakturan att omvänd skattskyldighet föreligger och enligt 11 kap. 5 a § ML skall anges säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt och det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket köparen gör sitt förvärv.

5. *Fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.* Dessa uppgifter skall anges även i dag enligt 11 kap. 5 § 3 ML.

²⁴ Kommissionens förslag till direktiv KOM(2000)650 slutlig

²⁵ Kommissionens förslag till direktiv KOM(2000)650 slutlig

Enligt de nu gällande reglerna skall utfärdarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras anges på fakturan. Genom den nya lydelsen av bestämmelsen, som motsvaras av artikel 22.3 b femte strecksatsen i faktureringsdirektivet, ställs ett krav på uppgift om namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.

6. *De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.* Denna bestämmelse är mer precist utformad än dagens regler i 11 kap. 5 § 4 ML enligt vilken endast skall anges transaktionens art på fakturan.

7. *Datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts eller det datum då à conto-betalning erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datum för fakturans utfärdande.* Bestämmelsen är nödvändig för att det skall vara möjligt att bestämma skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Krav på dessa uppgifter föreligger inte uttryckligen enligt gällande regler i ML. Det finns dock en generell bestämmelse i 11 kap. 5 § 8 ML som anger att övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning skall anges på fakturan.

8. *Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset.* För närvarande skall enligt 11 kap. 5 § 1 ML ersättningen anges och enligt 11 kap. 5 § 2 skattens belopp för varje skattesats anges på fakturan. Med ersättningen avses enligt 7 kap. 3 a § ML allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. Den nuvarande lydelsen av 11 kap. 5 § 8 ML reglerar kreditnotor vid nedsättning av priset.

9. *Tillämpad mervärdesskattesats.* För närvarande skall anges skattens belopp för varje skattesats enligt 11 kap. 5 § 2 ML.

10. *Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken direktivet utesluter en sådan uppgift.* Detta regleras i dag i 11 kap. 5 § 2 i ML. Tillägget om att detta inte skall göras i de fall en särskild ordning tillämpas avser för närvarande ordningen för begagnade varor. Enligt 9 a kap. 16 § ML får skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet inte anges. När det gäller vinstmarginalbeskattning för resetjänster har den faktureringsskyldige en möjlighet att redovisa mervärdesskatten och beskattningsunderlaget enligt en särskild ordning enligt vilken vinsten beskattas i stället för de enskilda transaktionerna. Redovisas mervärdesskatten enligt den särskilda ordningen får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § ML underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

11. *Vid befrielse från skatt, dvs. undantag från skatt eller när kunden är skyldig att betala skatt skall en hänvisning göras till den relevanta*

bestämmelsen i ML eller till motsvarande bestämmelse i det sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller att kunden är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet. Enligt de nuvarande reglerna i ML skall det av fakturan framgå att skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b ML, dvs. vid omvänd skattskyldighet. I den praktiska tillämpningen har med stöd av 11 kap. 5 § 8 ML ansetts att det även i andra fall då mervärdesskatt inte har debiterats bör framgå av fakturan anledningen till att mervärdesskatt inte har debiterats (se RSV:s handledning för mervärdesskatt 2002 s. 389). I denna del har Sveriges Byggindustrier invänt att denna skyldighet är komplicerande för entreprenörerna. Syftet med kravet på denna uppgift är att det skall underlätta skattekontrollen för skattemyndigheten. Bestämmelsen i direktivet är dock obligatorisk varför regeln måste införas i svensk lagstiftning.

12. Vid leverans av ett nytt transportmedel inom gemenskapen skall de uppgifter framgå som anges i artikel 28 a. 2. i sjätte direktivet. Denna uppgift, som avser uppgift om att fråga är om ett nytt transportmedel, krävs redan i den befintliga lagstiftningen enligt 11 kap. 5 a § andra stycket ML.

13. Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet skall en hänvisning göras till artikel 26 eller 26a i sjätte direktivet eller till bestämmelserna i 9 a kapitlet eller 9 b kapitlet i ML eller till en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas. De nuvarande bestämmelserna innebär att det av fakturan skall framgå övriga uppgifter som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten, t.ex. uppgift om att säljaren har tillämpat vinstmarginalbeskattning vid försäljningen enligt 11 kap. 5 § 8 ML²⁶. I detta avseende kommer ändringen att innebära en precisering.

Enligt 3 kap. 10 b § kan en näringsidkare under vissa förutsättningar välja att bli skattskyldig för omsättning av investeringsguld som annars skulle utgöra en undantagen omsättning Enligt 3 kap. 10 c § ML kan även ett ombud välja att bli skattskyldig för förmedling av investeringsguld om den för vars räkning förmedlingen görs är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b § ML. Bestämmelsen om investeringsguld fördes in med anledning av att ett EG-direktiv antogs den 12 oktober 1998 som behandlade mervärdesskatteregler för investeringsguld (Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för investeringsguld²⁷). I artikel 26 b C fjärde stycket i direktiv 98/80/EG anges att medlemsstaterna skall anta närmare bestämmelser om användningen av valmöjligheterna i direktivet samt meddela kommissionen om tillämpningsföreskrifterna för utnyttjandet av dessa valmöjligheter. Med stöd av dessa bestämmelser föreskriver den nuvarande bestämmelsen i 11 kap. 5 b § första stycket ML att en faktura skall innehålla en uppgift om skattskyldighet föreligger för en säljare enligt 3 kap. 10 b § eller för ett ombud enligt 3 kap. 10 c § ML. I

²⁶ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2002 s. 731

²⁷ EGT L 281, 17.10.1998, s. 31

faktureringsdirektivet finns ingen uttrycklig möjlighet att kräva en sådan uppgift på fakturan. Den möjlighet som för närvarande finns enligt artikel 22.8 i det sjätte direktivet att införa andra skyldigheter som befinns nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt begränsas genom faktureringsdirektivet. Genom att ett nytt stycke läggs till artikel 22.8 förhindras medlemsstaterna att införa ytterligare krav utöver dem som anges i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen i faktureringsdirektivet bedöms ta över möjligheten för medlemsstaterna att anta tillämpningsföreskrifter avseende innehåll i faktura. Bestämmelsen i 11 kap. 5 d § första stycket kan därför inte kvarstå varför bestämmelsen i denna del stryks.

Bestämmelserna i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet är som nämnts uttömmande avseende innehållet i en faktura. Det innebär således att medlemsstaterna inte får ställa ytterligare eller andra krav för mervärdesskatteändamål än vad som framgår av artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. Möjligheten i artikel 22.8 i sjätte direktivet för medlemsstaterna att införa andra skyldigheter som befinns nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och förebyggande av undandragande av skatt, har genom faktureringsdirektivet begränsats så att denna möjlighet inte får användas för att införa ytterligare krav utöver dem som anges i artikel 22.3. I artikel 22.3 b andra stycket i faktureringsdirektivet finns en möjlighet för medlemsstaterna att kräva att skattskyldiga personer som är etablerade på deras territorium och som levererar varor eller tillhandahåller tjänster på deras territorium anger kundens registreringsnummer till mervärdesskatt även i andra fall än dem som anges i artikel 22.3 b första stycket fjärde strecksatsen i faktureringsdirektivet. Om uppgift om kundens registreringsnummer regelmässigt skall anges på en faktura bör skattemyndighetens kontroll rimligen underlättas. Detta kan dock inte anses överväga den administrativa bördan som en sådan generell uppgiftsskyldighet skulle innebära för företagen. I promemorian görs därför bedömningen att denna möjlighet i faktureringsdirektivet inte bör utnyttjas. Slutligen är det i fråga om vad som måste framgå på en faktura uttryckligen reglerat i artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet att medlemsstaterna inte får föreskriva att fakturorna skall undertecknas. I rådets protokoll över antagandet av faktureringsdirektivet finns ett uttalande från rådet och kommissionen där det framgår att denna bestämmelse saknar relevans när det gäller elektroniska signaturer på en elektronisk faktura. En sådan signatur är enligt uttalandet att se som en standardiserad säkerhetsåtgärd. Angående elektroniska fakturor, se avsnitt 6.8.

6.4.2 Förenklad faktura

Promemorians förslag: Regeln i mervärdesskattelagen som medger att en förenklad faktura får utfärdas då fakturan uppgår till mindre belopp ändras så att den är i enlighet med motsvarande regel i faktureringsdirektivet. En bestämmelse införs i mervärdesskattelagen som innebär att en förenklad faktura får utfärdas då handelsbruket inom verksamheten, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utställande av en faktura gör det svårt att utfärda en fullständig sådan. De bestämmelser som förs in i mervärdesskattelagen preciserar vilka uppgifter som måste framgå av en förenklad faktura.

Remissinstanserna: FAR, Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets Skattedelegation, RSV, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Svenska Revisorssamfundet anser att möjligheten som anges i direktivet att bevilja befrielse från vissa uppgifter avseende fakturans innehåll när fakturan är på ett mindre belopp bör utnyttjas. Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig anser att med ”mindre belopp” bör anses ett högre belopp än de 500 kronor som tillämpas i dag. Näringslivets Skattedelegation anser att beloppsgränsen inte behöver uttryckas i lagtexten medan RSV menar i sitt remissyttrande att beloppet bör uttryckas i lagtexten och knytas till prisbasbeloppet. Näringslivets Skattedelegation och Svenska Revisorsförbundet menar att även direktivets möjlighet att befria från vissa uppgiftsskyldigheter med hänvisning till handelsbruk och administrativ praxis bör utnyttjas.

Skälen för promemorians förslag: För närvarande tillämpas en ordning i Sverige som innebär att då faktura uppgår till ett mindre belopp får fakturans innehåll begränsas i viss utsträckning enligt 11 kap. 5 § andra stycket ML. Enligt artikel 22.9 d i dess lydelse enligt faktureringsdirektivet finns det en möjlighet för medlemsstaterna att avseende fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster som har ägt rum på medlemsstatens territorium bevilja befrielse från vissa av de krav som ställs i direktivet på en fakturas innehåll då fakturan är på mindre belopp. Det får ske under förutsättning att samråd sker med mervärdesskattekommittén och på de villkor som medlemsstaterna kan komma att fastställa.

I promemorian görs bedömningen att det inte framstår som ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp vid en kontantförsäljning skall innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. I de fall transaktionen avser en kontantförsäljning som uppgår till ett mindre belopp bör således den möjlighet som faktureringsdirektivet erbjuder att befria från vissa av uppgifterna utnyttjas. Sådana förenklade fakturor får inte tillämpas i de fall omsättningen avser sådana varuleveranser som avses i artikel 22.4 c, dvs.

vid gemenskapsintern handel med varor. I de fall en förenklad faktura kan utfärdas skall i enlighet med faktureringsdirektivet följande uppgifter framgå.

- Datum för utfärdandet.
- Den skattskyldiges namn och registreringsnummer för mervärdesskatt.
- Typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits.
- Den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Enligt de nuvarande reglerna om förenkling av fakturans innehåll, 11 kap. 5 § andra stycket ML så krävs uppgift om ersättningen, skattens belopp för varje skattesats utom vid omvänd skattskyldighet, den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller person- eller organisationsnummer eller liknande uppgift, att omvänd skattskyldighet föreligger och övriga uppgifter som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldighet och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Ändringen innebär i förhållande till de nuvarande reglerna i ML att en förenklad faktura även skall innehålla uppgift om datum för utfärdande och vilken typ av varor eller tjänster som omsätts medan de krav som ställs i dag på uppgift om ersättning, skattens belopp uppdelat på varje skattesats samt övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller återbetalning inte längre behöver anges.

Det föreslås inte att något belopp förs in i lagtexten avseende gränsen för när en faktura skall anses avse ett mindre belopp. Det bör i stället överlämnas till Riksskatteverket att ange riktlinjer för.

I artikel 22.9 d första stycket i dess lydelse enligt faktureringsdirektivet ges även en möjlighet att tillämpa en förenklad faktura i de fall då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor gör det svårt att iaktta de krav som ställs. En sådan möjlighet finns för närvarande enligt 11 kap. 5 § tredje stycket ML. Bestämmelsen innebär att om det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl för det, får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren. Möjligheten infördes av förenklingsskäl i samband med regleringen av broavgiften för passage över Öresundsbron, prop. 1999/2000:58. Möjligheten att utnyttja motsvarande regler bör lämpligen finnas kvar varför optionen föreslås utnyttjas.

Möjligheten att utfärda en förenklad faktura får inte tillämpas vid gränsöverskridande transaktioner inom gemenskapen. Bestämmelsen i artikel 22.9 i faktureringsdirektivet hänvisar här till 22.4 c i sjätte direktivet. Bestämmelsen om förenklad faktura som förs in i ML får därför inte tillämpas vid gemenskapsinterna transaktioner inom landet enligt 3 kap. 30 a § ML och 2 a kap. ML eller vid postorder enligt 5 kap. 2 a § ML och inte heller vid installation och montering av varor enligt 5 kap. 2 § första stycket 2 ML.

6.4.3 Samlingsfaktura

Promemorians förslag: En regel införs i mervärdesskattelagen som tillåter att en samlingsfaktura får utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksorganisation* anser att villkoren för användandet av samlingsfaktura bör harmoniseras med övriga medlemsstater endast i den utsträckning det inte lägger orimliga administrativa bördor på småföretagen som oftast bara levererar på en lokal marknad, dvs. inom Sverige. *Bokföringsnämnden* anser att bestämmelserna om samlingsfakturer skall vara generella och återfinnas i BFL. *FAR* anser att det uttryckligen bör framgå av ML att samlingsfakturer är tillåtna. Några ytterligare krav i förhållande till ”vanliga fakturer” bör inte ställas på samlingsfakturer. *Odette Sweden* anser att det bör finnas enhetliga regler för definition och innehåll i samlingsfaktura, harmoniserat inom EU med regler för underliggande dokument. *RSV* anser att de krav som ställs på vanliga fakturer även skall gälla för samlingsfakturer. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF*, påpekar att BFL uppställer villkor för gemensam verifikation, vilket utgör underlag för redovisningen i mervärdesskatt. *SRF* menar att några svenska särregler i ML inte krävs på detta område. *Svenska Revisorssamfundet* anser att något behov av särskilda regler om samlingsfakturer knappast föreligger utan villkoren för att använda dessa bör som hittills ytterst avgöras av god redovisningssed.

Skälen för promemorians förslag: Enligt artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet kan en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. I den rapport som låg till grund för kommissionens förslag om förenkling, modernisering och harmonisering av reglerna för fakturering, (”Study on the requirements imposed by the Member States, for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means, Final Report on Invoicing 23.8.1999” s. 21) uttalades följande. Framtida lagstiftning skall garantera att det förhållandet att transaktioner faktureras med en enskild faktura (dvs. en faktura per transaktion) eller genom en samlingsfaktura skall inte ha någon betydelse för betalningen av den mervärdesskatt som är förfallen till betalning. Den enda konkurrensfördel som företag kan få genom framtida lagstiftning som tillåter samlingsfaktura är den förenkling det innebär att endast en faktura behöver ställas ut i stället för flera fakturer.

I kommissionens förslag motiverades regeln med att samlingsfakturer kan vara ekonomiskt lönsamma till exempel när komponenter levereras regelbundet i stora kvantiteter²⁸. Bestämmelsen i faktureringsdirektivet är obligatorisk för medlemsstaterna som därför måste acceptera att samlingsfakturer utställs. Medlemsstaterna får dock uppställa särskilda villkor för detta förfarande.

²⁸ KOM(2000) 650 slutlig s.7

Någon motsvarande uttrycklig bestämmelse som tillåter samlingsfakturer finns inte i ML. Det finns dock en bestämmelse om gemensam verifikation i 5 kap. 6 § BFL. I denna bestämmelse anges att flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Flera av remissinstanserna anser att bestämmelsen i BFL bör tillämpas även i mervärdesskattesammanhang. Kraven på innehållet i en gemensam verifikation framgår av 5 kap. 7 § BFL. Av verifikationen skall framgå när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall framgå uppgifter 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 svårigheter skall kunna fastställas. I Bokföringsnämndens rekommendation, BFN R 2 Gemensam verifikation, har Bokföringsnämnden rekommenderat vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en gemensam verifikation skall få upprättas. Fakturan skall innehålla uppgift av varje vara som totalt levererats under perioden, tidsperioden får avse högst två veckor och leverantören skall ha ett system för intern kontroll av utfakturerings mot leveranser.

Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura i faktureringsdirektivet är inte att befria den faktureringsskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Enligt artikel 22.9 d i dess lydelse i faktureringsdirektivet tillåts utfärdande av en förenklad faktura endast i särskilt angivna fall och endast efter samråd med mervärdesskattekommittén. Förenklade fakturer tillåts för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker på medlemsstatens territorium i de fall fakturan är på mindre belopp eller då handelsbruk inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturer gör det svårt att iakttä alla de krav som anges enligt huvudregeln (se avsnitt 6.4.2). Det kan därför inte generellt tillåtas att en samlingsfaktura inte innehåller de uppgifter som anges i artikel 22.3 b i faktureringsdirektivet. Syftet med reglerna om samlingsfaktura i artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet är i stället att tillåta att en gemensam faktura utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster av samordnings- och effektivitetsskäl. Samma krav i övrigt bör dock ställas på en samlingsfaktura som på enskilda fakturer. Den avvikelse från de generella reglerna i faktureringsdirektivet som utfärdandet av en samlingsfaktura innebär medför endast att det inte ställs några krav på att en separat faktura skall utfärdas för varje leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst.

För att tydligt klargöra dels att samlingsfakturer tillåts, dels att samma krav ställs på samlingsfakturer som på separata fakturer med det undantaget att separata löpnummer för de olika omsättningarna inte behöver anges, bör på samma sätt som i faktureringsdirektivet en uttrycklig bestämmelse om detta föras in i ML.

6.4.4 Ändringsdokument

Promemorians förslag: En bestämmelse införs i mervärdesskattelagen som innebär att i ett ändringsdokument endast behöver anges uppgifter om ändringen, en otvetydig hänvisning till ursprungsfakturan, huruvida omvänd skattskyldighet föreligger i det aktuella fallet, skattesats, skattebelopp och minskning av skattebelopp. Bestämmelsen om kreditnotor i mervärdesskattelagen omformuleras därmed i enlighet med förslaget.

Remissinstanserna: FAR anser att de nuvarande kraven på hänvisning till den ursprungligen debiterade ersättningen och den ursprungligen debiterade mervärdesskatten inte är i enlighet med direktivet. Dessa krav efterlevs dessutom sällan i praktiken och bör tas bort. *Företagarnas Riksorganisation* anser att de nuvarande svenska reglerna är tillräckliga ur kontrollsynpunkt och att möjligheten att befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter bör utnyttjas. Även *Näringslivets Skattedelegation* anser att optionen bör utnyttjas och menar att det enda grundläggande krav som behöver uppfyllas är en definitiv koppling till den ursprungliga fakturan och angivande av rättelse av beloppet för mervärdesskatt. RSV anser att de nuvarande uppgiftskraven för kreditnotor är tillräckliga, varför någon ändring av nuvarande regelverk inte bör ske. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund*, SRF anser att faktureringsdirektivets krav på att kreditnotor skall vara jämställda huvudfakturan redan föreligger enligt svensk rätt, varför bestämmelsen i faktureringsdirektivet inte innebär någon förändring. *Svenska Revisorssamfundet* anser att det inte finns anledning att öka antalet uppgifter som måste finnas på en faktura.

Skälen för promemorians förslag: Enligt artikel 22.3 a femte stycket faktureringsdirektivet skall varje handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan likställas med en faktura. I 11 kap. 8 § ML betecknas sådana rättelser som nu är i fråga kreditnotor. För att förtydliga att alla dokument eller meddelanden som uppfyller de krav som ställs på handlingen i artikel 22.3 a femte stycket faktureringsdirektivet skall likställas med en faktura föreslås att handlingen i stället betecknas ändringsdokument i ML.

Huvudregeln i faktureringsdirektivet för ändringsdokument innebär att det ställs samma krav på innehåll i en sådan handling som för vanliga fakturor. Enligt artikel 22.3 a femte stycket i faktureringsdirektivet finns dock en möjlighet för medlemsstaterna att befria från skyldigheten att lämna vissa av de obligatoriska uppgifterna. I ML ställs inte lika omfattande krav på kreditnotor som på fakturor i fråga om innehållet. Enligt 11 kap. 8 § ML skall en sådan handling innehålla uppgift om ersättningen och nedsättningen av ersättningen, skatten och minskningen av skatten och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av om omvänd skattskyldighet föreligger.

Ändamålet med ett ändringsdokument är att korrigera eller ändra en ursprunglig faktura. Skälet bakom faktureringsdirektivets krav att

ändringsdokument måste innehålla en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan för att förhindra att de båda fakturorna vid en kontroll uppfattas som två fristående fakturor. Det skulle kunna göra det möjligt för förvärvaren att utverka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt både för ursprungsfakturan och för ändringsdokumentet. Det väsentliga är således att det vid kontroll otvetydigt framgår att de båda fakturorna har samband och avser samma leverans eller tillhandahållande. I promemorian görs därför bedömningen att det inte är nödvändigt att alla de uppgifter som krävs i ursprungsfakturan upprepas i ändringsdokumentet under förutsättning att hänvisningarna till ursprungsfakturan är otvetydig och inte kan missförstås. Det föreslås därför att möjligheten att befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter utnyttjas.

De nuvarande kraven i ML innebär som nämnts att det av kreditnotan skall framgå ersättningens belopp enligt ursprungsfakturan samt den nedsättning som avses i ändringsdokumentet samt skatten enligt fakturan samt minskningen av skatten enligt ändringsdokumentet. Dessa krav motverkar möjligheten att uppfatta de två fakturorna som två separata fakturor vilket skulle kunna utnyttjas vid yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt för båda beloppen. Det föreslås därför att bestämmelsen i dessa delar inte ändras i förhållande till dagens regler.

Det tredje kravet i de nuvarande bestämmelserna avseende kreditnotor avser uppgift om övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av omvänd skattskyldighet (11 kap. 8 § punkten 3 ML). I denna promemoria föreslås avseende vanliga fakturors innehåll att uppgift lämnas om att kunden är skyldig att betala skatt tillsammans med en hänvisning till relevant bestämmelse i direktivet eller i de nationella bestämmelserna, se avsnitt 6.4.1. Denna uppgift om omvänd skattskyldighet bör lämpligen framgå även vid en ändring av den ursprungliga fakturan. Det föreslås därför att det ställs krav på att vid en ändring av en ursprunglig faktura så skall en uppgift om att transaktionen är föremål för ett förfarande för omvänd skattskyldighet anges även i ändringsdokumentet.

6.5 Tid inom vilken en faktura måste utfärdas

Promemorians bedömning: Det införs ingen regel om tidsfrist inom vilken en faktura måste utfärdas.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* menar att en tidsfrist för utfärdande av faktura aktualiserar ändringar i regler om principer som är centrala inom redovisningen. Förändringar i de nyligen införda bestämmelserna i BFL bör behållas eller också bör frågan utredas ytterligare. *FAR* anser inte att det finns skäl att införa en tidsfrist för fakturering så länge reglerna om när mervärdesskatt skall redovisas, dvs. redovisningstidpunkten, hänvisar till god redovisningssed. Införs framdeles regler som innebär att redovisningstidpunkten blir beroende av

fakturerings tidpunkten, kan det finnas skäl att överväga införandet av en dylik tidsfrist. *Företagarnas Riksorganisation* anser att någon legal tidsfrist inte skall införas men att den skattskyldige ska kunna välja fakturans utfärdande i stället för leverans som tidpunkt för redovisningsskyldighet. Detta skulle förenkla för småföretagen genom att fakturering och bokföring skulle kunna göras en gång per månad i samband med att även skattedeklaration görs. Den part som vill ha betalt har ett incitament att utfärda faktura. En tidsfrist kan inverka menligt på småföretags möjlighet att anlita administrativ personal på deltid och bokföringsbyråer. *Näringslivets Skattedelegation* anser att dagens koppling mellan redovisningen och beskattningen väsentligen förenklar redovisningen av mervärdesskatt särskilt för de mindre företagen. Direktivets krav på att som huvudregel skattskyldigheten skall inträda i samband med leverans torde ofta bli svårt att uppfylla rent praktiskt. *Odette Sweden* anser att det finns ett behov av tydligare regler för tidsfrist för avlämnande av faktura och det vore värdefullt om kraven klarläggs. *Posten* anser att regler med krav på att faktura skall utfärdas inom en viss tid inte bör införas. En frikoppling av mervärdesskatteredovisningen från redovisningsreglerna skulle onödigtvis komplicera redovisningen. *RSV* anser i enlighet med sitt förslag, *RSV:s rapport 1999:13* Sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning, att huvudprincipen bör vara att mervärdesskatt skall redovisas i den period faktura utfärdats. *SIE-Gruppen* anser att behovet av en tidsfrist för avlämnande av faktura helt är beroende av hur övrig lagstiftning kopplar skattskyldighet, redovisningsskyldighet och avdragsrätt för mervärdesskatt till fakturadatum. Frågan bör behandlas vidare inom det av departementets projekt som har denna fokus. *Sveriges Byggindustrier* anser att kopplingen mellan ML:s regler om redovisningsskyldighet och god redovisningssed skall behållas även om det i olika fall kan diskuteras vad som är god redovisningssed. Någon tidsfrist bör därför inte införas. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund*, *SRF* anser att BFL och god redovisningssed redan ger riktlinjer för när en omsättning skall anses ha skett. Några ytterligare regler bör inte införas med risk för konflikter mellan regelverken samt ökad komplexitet för den skattskyldige. *Svenska Revisorssamfundet* anser att de nuvarande reglerna ger en möjlighet att tillämpa en tidpunkt för redovisning både avseende den civilrättsliga bokföringen och avseende ML. Det innebär en betydande förenkling och minskar risken för förfarandefel.

Skälen för promemorians bedömning: Enligt artikel 22.3 a sjätte stycket i faktureringsdirektivet får medlemsstaterna ålägga skattskyldiga personer som utför leveranser av varor eller tillhandahåller tjänster på dess territorium, en tidsgräns för utfärdande av fakturor. Bakgrunden till denna bestämmelse hänger samman med bestämmelserna avseende skattskyldighetens inträde ("the chargeable event"; den beskattningsgrundande händelsen). Enligt huvudregeln i artikel 10.2 i det sjätte direktivet inträder skattskyldigheten och skatt kan tas ut när varor

levereras eller tjänsterna utförs. Det finns dock en möjlighet för medlemsstaterna att avvika från huvudregeln och i stället reglera att skatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut ("becomes chargeable") senast när fakturan utfärdas ("the issue of the invoice"). De medlemsstater som utnyttjar undantagsregeln och kopplar den beskattningsgrundande händelsen till ett fakturadatum måste ha en fast tidsgräns för utfärdande av faktura för att inte en utebliven faktura skall innebära att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen aldrig inträder.

Enligt det sjätte direktivet inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet (artikel 17.1), dvs. när varor levereras eller tjänsterna utförs (artikel 10.2). De Europeiska Gemenskapernas Domstol (EG-domstolen) har funnit att direktivet i detta avseende innebär att den skattskyldige har rätt att i enlighet med artikel 17 omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för utgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag²⁹. I artikel 18 i sjätte direktivet finns dock en regel som innebär att för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag så måste den skattskyldige personen inneha en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3 i det sjätte direktivet.

Även i ML finns en regel avseende avdragsrättens utövande. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger rätt till avdrag för ingående skatt bara om rätten kan styrkas på föreskrivet sätt. Av 8 kap. 17 § ML framgår att avdragsrätten skall styrkas genom faktura eller jämförlig handling. Det finns särskilda regler om hur rätten till avdrag skall styrkas vid förvärv av fastighet och vid övertagande av jämkning, 8 kap. 19 – 20 §§ ML. Frågan om redovisningstidpunkten och kopplingen till god redovisningssed har behandlats av Mervärdesskatteutredningen i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74. Utredningen föreslår att anknytningen av redovisningsbestämmelserna för ingående och utgående skatt till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL slopas och ersätts med regler som närmare ansluter till det sjätte direktivets regler.

Mervärdesskatteutredningens förslag innebär bl.a. att den beskattningsgrundande händelsen anses ha inträffat och att avdragsrätt föreligger vid en viss tidpunkt om faktura inte har utställts inom viss tid. Bestämmelsen skall enligt förslaget fungera som en tidsgräns som således har den effekten att skattskyldighet och avdragsrätt anses föreligga vid en viss angiven tidpunkt även om faktura inte utställs. Med hänsyn till att frågan om tidsgräns får aktualitet i samband med arbetet med Mervärdesskatteutredningens betänkande föreslås i denna promemoria ingen tidsfrist för utfärdande av faktura.

²⁹ Se t.ex. C-37/95 Ghent Coal Terminal, C-110/98 - C-147/98 Gabalfrija m.fl., C-400/98 Breitsohl.

6.6 Valuta

Promemorians förslag: En bestämmelse införs i mervärdesskattelagen som innebär en skyldighet för en faktureringskyldig som har annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro att ange skattebeloppet i svenska kronor på fakturan. Vid tillämpning av denna bestämmelse skall tillämplig valutakurs vara den senaste säljkursen som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Remissinstanserna: Svenska Revisorssamfundet påpekar att enligt dagens regler skall de företag som fakturerar i euro men som har svenska kronor som redovisningsvaluta ange mervärdesskatten både i svenska kronor och i euro. Svenska Revisorssamfundet anser att man bör undersöka om det inte är tillräckligt att ange beloppet i en av valutorna med angivande av skattesats så att beloppet kan räknas fram även i den andra valutan.

Skälen för promemorians förslag: Genom en ändring i BFL infördes fr.o.m. det räkenskapsår som inleddes den 1 januari 2001 en möjlighet för svenska företag att ha sin redovisning i euro.³⁰ Det innebär att vissa företag i dag har sin bokföring i euro medan andra företag har bokföringen i svenska kronor. Fakturering kan ske i euro, kronor eller någon annan valuta. I det fall valutan i en faktura är en annan än redovisningsvalutan skall enligt 11 kap. 5 c § ML mervärdesskattens belopp anges i båda valutorna i fakturan.

I 1 kap. 7 § SBL anges att samtliga uppgifter som skall lämnas enligt SBL måste till sina belopp anges i svenska kronor. Vid redovisningen av skattebeloppet i deklarationen måste därför alltid detta belopp anges i svenska kronor. I samband med att euro tilläts som redovisningsvaluta infördes regler om hur omräkningen skall ske vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt. I 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. ("omräkningsslagen"), anges att omräkning skall ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.

I det fall skattebeloppet i enlighet med 11 kap. 5 c § ML angivits i två valutor på fakturan finns regler i 13 kap. 15 a § och 13 kap. 23 a § ML som anger vilket av dessa två belopp som skall utgöra utgångspunkt för redovisning av skattebeloppet i deklarationen. Skälen till dessa bestämmelser är att det inte skall vara möjligt för den skattskyldige att välja vilket av de två beloppen som anges på fakturan som skall användas vid redovisningen av skattebeloppet i deklarationen. Om den skattskyldige har angett den utgående skattens belopp i flera valutor i en faktura framgår det av 13 kap. 15 a § ML att vid redovisningen av skatten så skall det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan användas. På motsvarande sätt skall vid redovisning av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen

³⁰ Lag 2000:31, prop. 1999/2000:23, bet. 1999/2000:LU8, rskr. 1999/2000:127.

redovisningsvaluta enligt 13 kap. 23 a § ML. Om beloppet inte angetts i denna valuta, skall enligt samma bestämmelse det skattebelopp användas som angetts i den valuta som fakturan är utfärdad i. Säljaren skall således enligt dessa regler vid upprättande av sin deklaration utgå från det skattebelopp som på fakturan är uttryckt i hans redovisningsvaluta i förekommande fall efter omräkning enligt 15 § omräkningslagen. Förvärvaren skall vid upprättande av sin deklaration utgå från det skattebelopp som är angivet i hans redovisningsvaluta i förekommande fall efter omräkning enligt 15 § omräkningslagen. Om sådan valuta inte finns angivet skall han som grund för deklarationen och en omräkning till svenska kronor använda det belopp som angetts i faktureringsvalutan.

I artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet anges att beloppen i fakturorna får uttryckas i vilken valuta som helst, under förutsättning att det skattebelopp som skall betalas anges i den nationella valutan i den medlemsstat där leveransen av varorna eller tillhållandet av tjänsterna sker. Syftet med bestämmelsen är att underlätta för medlemsstaten att kontrollera att korrekt skattebelopp redovisats i deklarationen.

I det fall ett företag har svenska kronor som redovisningsvaluta innebär redan de nuvarande reglerna i ML att skattebeloppet skall anges i svenska kronor på fakturan om fakturan är utställd i annan valuta. Även i det fall ett företag har euro som redovisningsvaluta och oavsett om denne fakturerar i euro eller svenska kronor eller någon annan valuta så leder reglerna i 1 kap. 7 § SBL och omräkningslagen till att det krav som ställs i artikel 22.3 b i fjärde stycket i faktureringsdirektivet kan anses tillgodosett. Även i de fallen kommer skattebeloppet att redovisas i svenska kronor i skattedeklarationen, efter ett omräkningsförfarande. Härigenom underlättas kontrollen av de deklarerade skattebeloppen vilket får anses vara syftet med valutabestämmelsen i faktureringsdirektivet. I det fall företaget har valt en annan valuta än svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta är dock inte de krav som anges i faktureringsdirektivet uppfyllda. Det kan t.ex. avse utländska företagare som har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet och som därför är skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige. Det gäller även t.ex. när en utländsk företagare gör ett gemenskapsinternt förvärv här eller importerar en vara till Sverige. För att syftet med regleringen av valuta i artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet skall vara uppfylld i dessa fall måste en regel införas i ML som innebär att skattebeloppet i detta fall skall anges i svenska kronor på fakturan. I enlighet härmed föreslås en regel i 11 kap. 11 § ML som kompletterar den nuvarande regeln om angivande av skattebelopp i svenska kronor på fakturan. Enligt artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet skall beräkningen i sådant fall ske med användning av den omräkningsmekanism som anges i artikel 11 C 2 i sjätte direktivet. I denna artikel skall för andra transaktioner än införsel valutakursen vara den senaste säljkursen som vid den tidpunkt då skatten kan tas ut ("becomes chargeable") har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i

medlemsstaten i fråga, eller en kurs som bestäms genom hänvisning till denna eller dessa i enlighet med bestämmelser som fastställts av den medlemsstaten. I enlighet med faktureringsdirektivet föreslås en regel som innebär att vid en sådan omräkning som här är i fråga skall den senaste säljkursen som har registrerats på en representativ valutamarknad vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde tillämpas.

6.7 Översättning av fakturor till svenska

Promemorians bedömning: Det införs ingen regel om att fakturor skall översättas till svenska.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig över denna fråga.

Skälen för promemorians bedömning: Enligt artikel 22.3 b femte stycket i faktureringsdirektivet får medlemsstaterna när det är nödvändigt för kontrolländamål kräva översättning av en faktura till det egna nationella språket när fakturan avser leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster på medlemsstatens territorium och för fakturor som mottas av skattskyldiga personer inom medlemsstatens territorium. I rådets protokoll över antagandet av faktureringsdirektivet finns ett uttalande av rådet och kommissionen att bestämmelsen om översättning av fakturor inte har någon relevans för de särskilda bestämmelserna om andra dokument, t.ex. transportdokument och följedokument.

Mervärdesskattelagstiftningen innehåller inga regler om översättning av fakturor. Enligt uppgifter från RSV översätts fakturor i samband med revisioner i de fall bakomliggande material inte ger tillräckliga upplysningar för att en kontroll skall vara möjlig. I dessa fall ser myndigheten till att en översättning sker. Uppdraget att utföra översättningen lämnas alltid till en auktoriserad eller godkänd översättare för att en korrekt översättning skall garanteras. Enligt RSV fungerar detta system bra och de kostnader som är förenade med detta förfarande är begränsade. Mot bakgrund av att det för närvarande finns en utvecklad ordning som fungerar väl utan lagstöd föreslås ingen regel som ger möjlighet för myndigheter att kräva översättning av fakturor.

6.8 Elektronisk fakturering

Promemorians förslag: En definition av begreppen överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg förs in i mervärdesskattelagen. En regel förs in i mervärdesskattelagen som uttryckligen anger att fakturor får sändas elektroniskt om mottagaren godtar detta. Det ställs inga särskilda krav i mervärdesskattelagen utöver detta krav på fakturor som sänds elektroniskt. En regel införs som tillåter att då flera fakturor sänds samlat på elektronisk väg till samma mottagare behöver de uppgifter som är gemensamma för de olika fakturorna endast anges en gång.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* påpekade att i lagstiftningsarbetet för BFL diskuterades ett införande av krav på att elektroniska dokument alltid skulle kunna verifieras genom ett visst tekniskt förfarande men förslaget avvisades. *Bokföringsnämnden* anser att med tanke på att krav på äkthet och integritet inte föreligger för fakturor i vanlig läsbar form och att ett sådant krav avsevärt skulle försvåra för de bokföringsskyldiga att tillämpa elektronisk fakturering, kan kravet ifrågasättas. Eventuella regler med denna innebörd bör emellertid vara generella och återfinnas i BFL. *FAR* förordar att certifikatbaserade lösningar i en Public Key Infrastructure, PKI, tillämpas. Användandet av avancerade elektroniska signaturer får anses ge tillfredsställande säkerhet och något krav på att dessa baseras på kvalificerade certifikat bör inte införas. Några andra möjligheter att översända fakturor på elektronisk väg än de i direktivet fastställda bör inte godkännas. *Företagarnas Riksorganisation* anser att Sverige bör godta att elektroniska fakturor skickas utan specificerade säkerhetskrav. Förhandsanmälan om användande av elektroniska fakturor bör inte krävas. *GEA* anser att det inte finns skäl att införa krav för elektronisk fakturering som t.ex. elektroniska signaturer. Det bör vara en sammantagen bedömning av aktörernas system och rutiner som lägger grunden för tilltro. Sverige bör utnyttja möjligheten att tillåta att fakturor sänds på elektronisk väg enligt andra metoder. *Svenska Kommunförbundet/Landstingsförbundet* anser att den möjlighet som finns i faktureringsdirektivet om att godkänna andra metoder för elektronisk fakturering bör tas tillvara för att man även i fortsättningen skall kunna använda de faktiska fungerande systemen i Sverige. Man bör vid implementeringen av faktureringsdirektivet beakta de små företagarnas möjlighet att delta i elektronisk handel. *Näringslivets Skattedelegation* anser att valmöjligheten i direktivet att inte ställa särskilda krav på elektronisk fakturering bör utnyttjas. Det finns inga sådana krav för pappersfakturor och det vore ologiskt att ställa ytterligare krav i en elektronisk miljö som redan i sig ger utökade möjligheter till kontroll. För många företag är det rent allmänt förenat med svårigheter

att installera certifikat. Det bör inte ställas krav på sammanställande pappersdokument. Ett sådant krav är irrationellt och skulle leda till krav på dubbla rutiner. Den möjlighet bör utnyttjas som direktivet ger att då flera fakturor sänds samlat till samma mottagare behöver de uppgifter som är gemensamma endast anges en gång. Förhandsanmälan om att man avser att använda elektronisk fakturering bör inte utnyttjas. *Odette Sweden* anser att den standard som tillämpas inom fordonsindustrin i dag innefattas i direktivets angivande av EDI. Detta begrepp bör dock tolkas vidare så att även nyare tekniska lösningar kan anses falla under detta. Digitala signaturer bör inte krävas. *Post och Telestyrelsen* menar att när det gäller bedömningen av den säkerhetsnivå som krävs i detta sammanhang är det i första hand RSV som skall bedöma detta. Post och Telestyrelsen påpekar dock att fakturor som överförs på elektronisk väg kan komma att avse en stor mängd transaktioner och ett sammantaget högt belopp vilket talar för att kvalificerade certifikat bör övervägas. Den myndighet som i första hand bör göra bedömningen vilken säkerhetsnivå som krävs är RSV. En möjlighet är att ge RSV en rätt att meddela närmare föreskrifter i frågan. Direktivet torde innebära att elektronisk fakturering ökar och det är rimligt att en säkerhetsnivå som motsvarar i vart fall avancerade certifikat väljs. RSV anser att det i dagsläget inte är motiverat att införa några särskilda krav för elektronisk fakturering. Ett införande av t.ex. avancerad elektronisk signatur skulle innebära kostnadsökningar för svenskt näringsliv och för skatteförvaltningen. Det kan även ifrågasättas om det går att säkerställa fakturors äkthet genom en dylik signatur. *SIE-Gruppen* anser att det är obefogat att kräva en långtgående äkthetskontroll av fakturor. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund*, *SRF* anser att det inte krävs några svenska särregler i ML på detta område. I dag finns inga sådana regler utan detta styrs av BFL som inte hindrar att elektroniska fakturor godtas förutsatt att de kan bevaras i det skick de har inkommit samt kan skrivas ut som dokument vid anfordran. *Svenska Revisorssamfundet* påpekar att det i dag inte finns några generella system för elektronisk säkerhet som fått sådan spridning att de används eller ingår i de administrativa system som genomgående används av små och medelstora företag. Något krav bör därför inte införas i lag på elektroniska signaturer eller liknande. De ökade kraven på säkerhet vid elektronisk fakturering bör i stället utvecklas inom ramen för god redovisningssed. *Statskontoret* anför att det enligt de rekommendationer och uppfattningar som statskontoret tidigare uttalat ankommer på respektive myndighet som erbjuder elektroniska tjänster att ta ställning till vilken säkerhetsnivå som erfordras för den erbjudna tjänsten. Generellt måste den avancerade nivån kunna accepteras. Statskontoret tillägger att en säkerhetsnivå på kvalificerade certifikat måste föregås av noggranna överväganden då ett sådant krav riskerar att bromsa upp övergången till elektroniska alternativ.

Skälen för promemorians förslag: Ett av huvudsyftena med faktureringsdirektivet är att skapa gemensamma regler inom gemenskapen för elektroniska fakturor. I artikel 22.3 e första stycket i

faktureringsdirektivet har införts en definition av vad som i direktivet avses med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg. Enligt bestämmelsen avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel. Definitionen föreslås införas i ML i enlighet med faktureringsdirektivet.

I artikel 22.3 c i sjätte direktivet ges medlemsstaterna rätten att fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura. Genom denna bestämmelse har medlemsstaterna redan i dag en möjlighet att godkänna att fakturering sker genom en elektronisk faktura. Bestämmelsen i sjätte direktivet innebär dock endast en möjlighet för medlemsstaterna att acceptera elektroniska fakturor och innebär inte ett krav på att sådana fakturor måste accepteras av medlemsstaterna. För att en harmonisering av tillämpningen av elektroniska fakturor inom gemenskapen skall vara möjlig ansågs vid tillkomsten av faktureringsdirektivet att det skall vara obligatoriskt för medlemsstaterna att acceptera sådana fakturor. Ett sådant krav har förts in i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet där det anges att medlemsstaterna skall som fakturor godta alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller kraven i bestämmelserna om fakturering i faktureringsdirektivet. En motsvarande rätt för faktureringskyldiga har reglerats i artikel 22.3 c första stycket i faktureringsdirektivet som anger att fakturor får skickas i pappersform eller elektronisk form om mottagaren godkänner det. För att klargöra att fakturor får skickas i elektronisk form om mottagaren godkänner det föreslås i enlighet med faktureringsdirektivet att en uttrycklig regel som tillåter detta införs i ML.

Bestämmelsen i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet har i avsnitt 6.3 föreslagits införas i ML som en definition av vad som är en faktura dvs. alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i artikel 22.3 skall accepteras av medlemsstaterna som faktura. I detta avseende kan bestämmelsen sägas motsvara bestämmelsen i det sjätte direktivets regler om s.k. jämförlig handling.

I artikel 22.3 c andra stycket i faktureringsdirektivet anges de olika alternativ till elektronisk överföring av fakturor som skall godkännas av medlemsstaterna från säkerhetssynpunkt. Reglerna om elektronisk fakturering i faktureringsdirektivet finns beskrivna i avsnitt 4.1.2. ovan och innebär i korthet följande. Medlemsstaterna måste godkänna elektronisk signatur eller EDI som metod för att säkerställa uppgifternas äkthet och integritet. Av artikel 22.3 c tredje stycket i faktureringsdirektivet framgår att medlemsstaterna även kan godkänna att fakturor sänds på elektronisk väg enligt andra metoder. Medlemsstaterna får enligt artikel 22.3 c fjärde stycket i faktureringsdirektivet inte införa några andra krav eller formaliteter för de skattskyldiga personer som levererar

varor eller tillhandahåller tjänster på landets territorium när fakturor överförs elektroniskt. Medlemsstaterna får dock till och med den 31 december 2005 kräva att en förhandsanmälan görs vid användning av elektroniska fakturor. Om en elektronisk faktura skickas från ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd motsvarande den som finns inom EU får medlemsstaterna enligt artikel 22.3 c femte stycket faktureringsdirektivet fastställa särskilda villkor för utfärdande av fakturor för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som sker på medlemsstatens territorium.

I promemorian görs följande bedömning när det gäller de säkerhetskrav som skall ställas vid elektronisk fakturering. Enligt den tillämpning som gäller i Sverige i dag vid elektronisk fakturering så ställs inga särskilda krav i ML avseende säkerheten vid elektronisk fakturering. Det kan dock sägas finnas ett krav avseende räkenskapsinformation däribland elektroniska fakturor, som innebär att sådant material måste vara oförändrat för att det skall kunna tjäna som underlag för redovisning och för deklaration. Det bör inte vara någon skillnad därvidlag mellan pappersbaserade fakturor och elektroniska fakturor. Reglerna i SBL och BFL reglerar hanteringen av bl.a. fakturor som ställs ut men även sådana fakturor som mottas. De krav som ställs på fakturering enligt SBL och BFL och som även omfattar elektronisk fakturering innebär bl.a. att fakturor skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt enligt 7 kap. 2 § BFL. Företaget skall upprätta de beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall även upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik) enligt 5 kap. 11 § BFL. De regler om skyldighet att föra anteckningar som gäller för deklarationsskyldiga i 14 kap. 2 § SBL innebär att den deklarationsskyldige skall se till att det finns underlag för fullgörande av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

De regler som anges i BFL och i BFN:s rekommendationer och vägledning³¹ om hur räkenskapsinformation, bl.a. utfärdade och mottagna elektroniska fakturor, anger bl.a. i vilken form upprättad och mottagen räkenskapsinformation skall lagras och när sådan information får förstöras eller överföras till annat medium. BFL:s regler om systemdokumentation och behandlingshistorik avser att säkerställa att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera enskilda posters behandling och företagna bearbetningar inom systemet³². Enligt BFN kan sådant material som är av betydelse för att det skall gå att följa de enskilda bokföringsposternas behandling t.ex. EDI-avtal och krypteringsnycklar vara att betrakta som räkenskapsinformation. De

³¹ BFNAR 2000:5 och BFN:s vägledning avseende räkenskapsinformation och dess lagring

³² BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik

särskilda krav som ställs i faktureringsdirektivet avseende lagring av elektroniskt överförda fakturor behandlas nedan i avsnitt 6.9.

Allmänt sett finns skäl för lagstiftaren att verka för att en teknisk säkerhet uppnås vid användandet av elektronisk överföring. Vid bedömningen av vilka krav som i ML skall ställas vid elektronisk fakturering bör dock utgångspunkten vara de specifika funktioner som fakturan har i mervärdesskattesammanhang. Syftet med en faktura i mervärdesskattesammanhang är framförallt som ovan nämnts att den skall tjäna som dokumentation för förvärvarens rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt. Den andra funktionen är att ge underlag till skattemyndigheten för kontroll av verksamheten och enskilda transaktioner och att skattskyldigheten fullgjorts. För att dessa funktioner skall kunna säkerställas krävs att det kan kontrolleras att fakturan är oförändrad. De krav som i dag gäller avseende oföränderlighet av räkenskapsinformation, framgår som nämnts av SBL och BFL.

Det har inte framkommit att det i dag förekommer kontrollproblem vid tillämpning av elektronisk fakturering. Redan i dag föreligger ett krav på både pappersbaserade och elektroniska fakturor om att sådana måste vara oförändrade för att kunna tjäna som underlag för redovisning och deklaration. Det föreskrivs dock ingen särskild teknisk lösning för att säkerställa oföränderligheten. Frågan är om det är lämpligt att i detta sammanhang ställa krav på en särskild teknisk lösning för elektronisk fakturering genom en uttrycklig reglering i ML. Direktivet anvisar alternativa tekniska lösningar som medlemsländerna måste godta (elektroniska signaturer eller EDI) respektive får godta (andra nu befintliga eller framtida metoder). I promemorian görs bedömningen att det för närvarande saknas skäl för Sverige att ställa krav på någon särskild metod för säkerställande av fakturans äkthet. Det bör vara upp till säljare och köpare att själva avgöra denna fråga. Ur kontrollsynpunkt bör således den nuvarande reglering i SBL och BFL anses tillfyllest. Någon särskild lagreglering blir därmed inte behövlig. Det bör däremot ankomma på RSV att meddela de närmare föreskrifter som kan komma att behövas för kontrollen av överföring av fakturor på elektronisk väg.

I artikel 22.3 c sjätte stycket i faktureringsdirektivet regleras även den situationen när flera fakturor sänds samlat på elektronisk väg till samma mottagare (s.k. "batches"). I detta fall behöver de uppgifter som är gemensamma för de olika fakturorna endast anges en gång. Det förutsätter att all information är åtkomlig för varje faktura. I enlighet med faktureringsdirektivets bestämmelse föreslås en regel med detta innehåll införd i ML.

Enligt artikel 22.3 c fjärde stycket i faktureringsdirektivet får som nämnts medlemsstaterna under en övergångsperiod fram till och med den 31 december 2005 föreskriva att en förhandsanmälan skall göras vid användningen av ett system för överföring av fakturor på elektronisk väg. I promemorian görs bedömningen att en anmälningsplikt inte skulle medföra en sådan ökad möjlighet för myndigheterna att kontrollera elektronisk fakturering som skulle uppväga den ökning av den

administrativa bördan som en anmälningsplikt skulle innebära både för företagen och för myndigheterna. Det föreslås därför att en regel med denna innebörd inte införs.

6.9 Lagringsregler

6.9.1 Lagringsskyldighet

Promemorians bedömning: En regel förs in i skattebetalningslagen som särskilt anger att skattskyldiga personer är skyldiga att lagra kopior på alla utfärdade och mottagna fakturor och att denna skyldighet omfattar fakturor som utfärdats av honom själv, hans kund eller i hans namn för en tredje person. Lagringsskyldighet av fakturor skall inte heller i framtiden gälla privatpersoner och juridiska personer med skattefri verksamhet som mottar en faktura.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* anser att även fakturor som mottas av icke skattskyldiga personer skall lagras. *Företagarnas Riksorganisation* finner inget behov av lagring av fakturor för personer som varken är bokföringsskyldiga eller skattskyldiga. *RSV* anser att även fakturor som mottas av icke skattskyldiga personer ska omfattas av lagringsbestämmelserna.

Skälen för promemorians bedömning: Nuvarande regler i sjätte direktivet om lagring (arkivering) innebär att den skattskyldige skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats. Denna bestämmelse har i artikel 22.3 d första stycket i faktureringsdirektivet preciserats men även anpassats till att bestämmelserna också skall tillämpas för faktura som skickats och mottagits elektroniskt. I avsnitt 6.8 föreslås att en bestämmelse förs in i ML som definierar vad som avses med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg.

Det finns inga särskilda regler i ML avseende lagring av fakturor. Den nuvarande skyldigheten att lagra fakturor styrs dels av SBL, dels av BFL. För dem som är bokföringsskyldiga enligt BFL omfattar kraven i BFL avseende lagring både utfärdade och mottagna fakturor. Som exempel på subjekt som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt men som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL kan nämnas de som inte driver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Det kan vara fallet med stiftelser och ideella föreningar. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlik verksamhet) eller 4 kap. 3 § ML. För deklarationsskyldiga gäller enligt bestämmelsen i 14 kap. 2 § SBL en skyldighet att se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet och för kontroll av

uppgiftsskyldighet och beskattning. Bestämmelsen i SBL begränsar inte skyldigheten att bevara underlag till sådana fakturor som den skattskyldige ställt ut utan omfattar alla fakturor som ställts ut eller mottagits. Även BFL:s regler innebär att alla verifikationer, bl.a. fakturor måste lagras. För att tydliggöra att lagringsskyldigheten omfattar alla fakturor som näringsidkaren är skyldig att ställa ut och som mottas dvs. även fakturor som näringsidkarens kund eller en tredje person ställt ut och att lagringsskyldigheten innebär att den faktureringskyldige skall säkerställa att sådana fakturor lagras, föreslås en bestämmelse införas i SBL med detta innehåll.

I artikel 22.3 d sjunde stycket i faktureringsdirektivet finns en möjlighet för medlemsstaterna att på villkor som de själva fastställer föreskriva om en skyldighet att lagra fakturor som mottas av icke skattskyldiga personer. Huvudregeln för lagringsskyldigheten för fakturor i artikel 22.3 d första stycket i faktureringsdirektivet omfattar som nämnts endast en skyldighet för skattskyldiga personer att lagra utfärdade och mottagna fakturor. Vid tillkomsten av faktureringsdirektivet ansågs emellertid att det i vissa situationer kan vara nödvändigt att kräva att erhållna fakturor omfattas av lagringsskyldigheten i fall som inte omfattas av huvudregeln i artikel 22.3 d första stycket.

Ett sådant fall kan vara fakturor som mottas av icke skattskyldiga personer som inom gemenskapen förvärvar ett nytt transportmedel. Förvärv av nytt transportmedel skall alltid beskattas i det land där transportmedlet stadigvarande skall användas. Det är köparen som beskattas oavsett om denne är näringsidkare, en annan juridisk person eller en fysisk person och oavsett om säljaren är en näringsidkare, en privatperson eller någon annan (jfr 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1 ML). Den som är skattskyldig endast för förvärv av nytt transportmedel skall inte registrera sig till mervärdesskatt (jfr 3 kap. 1 § andra stycket 2 SBL). På motsvarande sätt är omsättning av nya transportmedel till annat land inom gemenskapen undantagen från skatteplikt (jfr 3 kap. 30 a § andra stycket ML). En förvärvare av ett nytt transportmedel är således deklarations- och betalningsskyldig även om denne är en icke beskattningsbar person.

Enligt artikel 22.3 a första stycket andra meningen i faktureringsdirektivet föreligger en faktureringskyldighet för säljaren av ett nytt transportmedel. Som nämnts är det dock förvärvaren som är betalningsskyldig för förvärvet. Enligt huvudregeln för lagringsskyldigheten i artikel 22.3 d första stycket i faktureringsdirektivet föreligger en lagringsskyldighet för säljaren men denna bestämmelse omfattar inte en icke skattskyldig köpare. För att möjliggöra kontroll av skattskyldigheten i Sverige har uppfyllts krävs att det skall gå att kontrollera förvärvarens underlag för beskattning.

En person som förvärvar ett nytt transportmedel som transporteras till Sverige för att användas stadigvarande här skall enligt 10 kap. 32 § SBL redovisa mervärdesskatten för förvärvet i en särskild skattedeklaration.

Det innebär att den deklarationsskyldige enligt reglerna i 14 kap. 2 § SBL i skälig omfattning skall bevara underlaget för fullgörande av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Mot bakgrund av de regler som således finns i SBL görs bedömningen i promemorian att det saknas skäl att för denna situation utnyttja möjligheten att utvidga lagringsskyldigheten på sätt som medges i artikel 22.3 d sjunde stycket i faktureringsdirektivet. Inte heller i övrigt bedöms det föreligga skäl att utnyttja möjligheten i artikel 22.3 d sjunde stycket i faktureringsdirektivet.

6.9.2 Lagringsplats

Promemorians förslag: En bestämmelse införs i bokföringslagen som innebär att ett företag under vissa förutsättningar får förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land. Regeln innebär även att det är tillåtet att lagra fakturor i ett land med vilket Sverige har ingått avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med rättsverkningar som motsvarar EG-reglerna. De villkor som förenas med de föreslagna bestämmelserna är att platsen för förvaring och varje ändring av förvaringsplats skall anmälas till skattemyndigheten eller för företag som står under Finansinspektionens tillsyn, denna myndighet. Företaget skall på anmodan av skattemyndigheten eller tullmyndigheten medge elektronisk åtkomst on-line till räkenskapsinformationen under räkenskapsåret och tre år efter utgången av räkenskapsåret. Under resterande förvaringstid skall elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen medges utan dröjsmål.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* anser att en ändring som innebär att fakturor får lagras utomlands bör göras generell och omfatta all företagets räkenskapsinformation. Bestämmelsen bör föras in i BFL. *Ekobrottsmyndigheten* anser att det torde vara förenat med stora svårigheter att införa särskilda regler avseende lagringsfrågorna som endast gäller för mervärdesskattefakturor. BFL måste i såfall ändras. Det vore dock mycket olyckligt. Effektiviteten i brottsutredningar angående ekonomisk brottslighet kommer generellt att minska och möjligheterna till lagföring av bokföringsbrott kommer att urholkas. I sådant fall bör straffbestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken ses över. En skattskyldig skall åläggas att meddela var han eller hon lagrar sina fakturor om detta sker utomlands. Det skall vidare krävas att den skattskyldige lagrar sina utfärdade och mottagna fakturor inom landet i de fall fakturorna inte lagras på sådan elektronisk väg som säkerställer en direkt åtkomst on-line. Lagring skall förbjudas ske i de länder med vilka det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd motsvarande den som finns inom EU. RSV anser att fakturor som utfärdats eller mottagits i

pappersform ska lagras inom landet. Lagring av elektroniska fakturor skall förbjudas i länder med vilka det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd motsvarande den som finns inom EU. Den skattskyldige ska åläggas att meddela var han lagrar sina fakturor om detta sker utomlands. *Svenska Revisorsamfundet* välkomnar en ändring i BFL så att lagring av fakturor utomlands blir möjligt.

Skälen för promemorians förslag: I artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet föreskrivs en rätt för den skattskyldige att bestämma lagringsplats för fakturor förutsatt att denne utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla lagrade fakturor eller uppgifter till behöriga myndigheters förfogande på myndighetens begäran. Det innebär att den skattskyldige i princip kan välja att lagra fakturor utanför medlemsstatens territorium. Medlemsstaterna kan dock välja att kräva att den skattskyldige meddelar myndigheterna var lagringsplatsen finns i de fall lagring sker utomlands. Möjligheten för den skattskyldige att lagra fakturor utomlands får även begränsas av medlemsstaten. Enligt faktureringsdirektivet kan medlemsstaterna förbjuda lagring av fakturor utomlands i de fall lagring inte sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av berörda uppgifter. Det betyder att en medlemsstat kan förbjuda lagring av pappersfakturor utomlands men begränsningen kan även avse sådana fakturor som lagras på elektronisk väg som inte säkerställer en fullständig åtkomst on-line av berörda uppgifter. Medlemsstaten kan begränsa möjligheten att lagra fakturor också i fråga om fakturor som lagras i ett tredje land med vilket rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU saknas liksom den rätt till åtkomst på elektronisk väg som anges i artikel 22a i faktureringsdirektivet.

Var lagring av fakturor får ske styrs av reglerna i BFL. Huvudregeln i 7 kap. 2 § BFL innebär att verifikationer skall förvaras i Sverige. Det kan dock enligt 7 kap. 3 § BFL i vissa särskilda fall tillåtas att verifikationer tillfälligt förvaras utomlands. Det krävs då att det föreligger särskilda skäl och att det är förenligt med god redovisningssed. Det finns en möjlighet för företag att med stöd av 7 kap. 4 § BFL få dispens från kravet på lagring av verifikationer inom landet.

Dessa regler står inte i överensstämmelse med artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet när det gäller plats för lagring av fakturor. För att uppfylla faktureringsdirektivets bestämmelser måste en bestämmelse införas som innebär att den lagringsskyldige under vissa villkor fritt tillåts lagra fakturan utanför Sverige. För att möjliggöra för företagen att lagra all räkenskapsinformation samlad är det dock nödvändigt att reglerna i ML avseende fakturor och i BFL avseende arkivering av verifikationer överensstämmer. En bestämmelse som innebär att arkivering tillåts utanför Sverige bör därför så långt möjligt omfatta inte bara verifikationer enligt BFL utan även övrig räkenskapsinformation. Vid bedömningen av hur bestämmelserna om plats för lagring av fakturor skall utformas bör således även en

bedömning göras av lämpligheten av att tillåta förvaring av all räkenskapsinformation utanför Sverige.

Om behöriga myndigheter inte har möjlighet att få tillgång till fakturor utan dröjsmål föreligger en risk för att en kontroll av dessa försvåras. Faktureringsdirektivet föreskriver därför att en förutsättning för att den skattskyldige skall få bestämma lagringsplats är att denne utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla lagrade fakturor eller uppgifter till de behöriga myndigheternas förfogande. Medlemsstaterna har dock som nämnts en möjlighet att inte tillåta den skattskyldige att välja lagringsplats för alla fakturor som utfärdats eller mottagits när lagring inte sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av uppgifterna. Denna bestämmelse innebär som framgått ovan dels att medlemsstaterna kan vägra lagring utomlands för fakturor som utfärdats i pappersform, dels att medlemsstaten kan ställa särskilda krav på elektronisk åtkomst av uppgifterna. I promemorian görs bedömningen att det av kontrollskäl inte bör tillåtas att fakturor som utfärdats i pappersform får lagras utomlands. Någon annan bedömning bör inte göras avseende övrig räkenskapsinformation enligt BFL.

Ett krav på att lagring av uppgifterna i en elektronisk faktura skall ske på ett sådant sätt att åtkomsten av uppgifterna on-line säkerställs kan i vissa fall innebära en betungande lagringsskyldighet för företagen. Detta kan även sägas gälla för övrig räkenskapsinformation enligt BFL. Det krav som bör ställas för denna lagring bör därför utgå från en avvägning mellan de kontrollspekter som kan anföras för att räkenskapsinformation skall vara omedelbart tillgänglig on-line och den administrativa börda detta leder till för företagen. Skulle ett krav på åtkomst on-line av uppgifterna ställas under hela lagringsperioden måste även äldre programvara sparas under hela denna tidsperiod. I promemorian görs bedömningen att ett tillräckligt långtgående krav för att säkerställa kontroll av räkenskapsinformation bör vara att företaget tillåter behöriga myndigheter åtkomst on-line av räkenskapsinformation under räkenskapsåret och tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Denna tidsperiod bedöms utgöra en rimlig lagringstid för maskinutrustning och system. Under resterande lagringstid bör det vara tillräckligt att företaget utan dröjsmål medger behöriga myndigheter elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen på annat sätt än on-line. För att underlätta för behöriga myndigheter att ta del av fakturor som en skattskyldig person etablerad i Sverige väljer att lagra utanför Sverige skall i enlighet med artikel 22a i faktureringsdirektivet den skattskyldige skall ge behöriga myndigheter rätt till åtkomst av elektroniskt lagrade fakturor i en annan medlemsstat. Enligt bestämmelsen skall behöriga myndigheter i den medlemsstat där den skattskyldige personen är etablerad ha rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning av sådana fakturor i den mån detta är nödvändigt för medlemsstatens kontrolländamål. Bestämmelsen i artikel 22a i faktureringsdirektivet begränsar således åtkomsten till behöriga

myndigheter men det begränsas även till fall där det är nödvändig för medlemsstatens kontrolländamål.

I artikel 22.3 d sjätte stycket i faktureringsdirektivet finns möjligheten för medlemsstaterna att begränsa rätten till fri lagring av fakturor till länder med vilka medlemsstaten har ingått ett rättsligt avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med en räckvidd liknande den som finns inom EU. En förutsättning är således att kontrollmyndigheterna har möjlighet där så befinns nödvändigt ta del av fakturor som lagras i annat land. Av kontrollskäl är det därför lämpligt att begränsa möjligheten till lagringen av elektroniska fakturor till länder inom EU samt länder med vilka Sverige har avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med en räckvidd som motsvarar det som finns inom EU. Dessa avtal innehåller normalt regler om åtkomst motsvarande dem i artikel 22a i faktureringsdirektivet. Det innebär att Sverige kan begära handräckning av det andra landet för att få åtkomst till den lagringsskyldiges elektroniska fakturor som lagras on-line i det landet. Även vad avser övrig räkenskapsinformation enligt BFL är det i detta avseende av väsentlig betydelse att sådan räkenskapsinformation kan ställas till förfogande för kontrollerande myndigheter. I det fall företaget efter anmaning inte ger elektronisk åtkomst on-line avseende räkenskapsinformation till myndighetens, bör möjlighet föreligga för myndigheten att begära handräckning av utländsk myndighet i enlighet med de avtal som Sverige har ingått på området. De avtal som kan komma i fråga är följande. Det Nordiska handräckningsavtalet, som ingåtts av Danmark, Finland inklusive Åland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige omfattar mervärdesskatt. Avtalet omfattar bl.a. informationsutbyte. Avtalet är genomfört i svensk rätt genom lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Sverige har även ratificerat Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (genomförd i svensk rätt genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, LÖHS). Konventionen, som omfattar mervärdesskatt, innehåller bl.a. regler för informationsutbyte, delgivning av handlingar samt indrivning av skatt. Konventionen har, förutom av Sverige, ratificerats av Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen, USA och Belgien. Vissa av de avtalsslutande parterna har emellertid reserverat sig beträffande bl.a. reglerna om indrivning i konventionen. Dessa länder är för närvarande USA, Nederländerna och Polen. I de flesta bilaterala dubbelbeskattningsavtalen finns bestämmelser om utbyte av information som reglerar informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna. Bestämmelserna om informationsutbyte i avtalen bygger på artikel 26 i OECD:s modellavtal. Lydelsen i denna artikel ändrades år 2000 och omfattar numera alla slags skatter som påförs av de avtalsslutande staterna. De avtal som för närvarande ingåtts omfattar dock i detta avseende inte mervärdesskatt.

I artikel 22.3 andra stycket i faktureringsdirektivet finns slutligen den nämnda möjligheten för medlemsstaterna att kräva att den skattskyldige meddelar var lagring sker då denne väljer att lagra fakturor utanför medlemsstatens territorium. Av kontrollskäl är det lämpligt att det ställs krav att den skattskyldige meddelar var lagring av fakturor sker när sådan lagring sker utanför Sveriges territorium. En sådan anmälan skall ske till skattemyndigheten.

Den reglering som föranleds av förslagen under detta avsnitt bör lämpligen tas in i BFL.

6.9.3 Fakturans form vid lagringen, lagringstid samt säkerställande av att fakturan är oförändrade

Promemorians förslag: En bestämmelse införs i skattebetalningslagen som innebär att krav ställs på att det kan säkerställas att uppgifterna i fakturan är oförändrade och läsbara under hela lagringsperioden. Fakturor skall lagras i mottagen form på sätt som gäller enligt bokföringslagen. En hänvisning till bokföringslagens regler införs.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* anser att de frågor i direktivet avseende lagring av fakturor och som är valfria för medlemsstaterna att tillämpa bör utredas ytterligare. *Ekobrottsmyndigheten* anser att det skall krävas att fakturorna lagras i den form som de ursprungligen sändes i. Om lagring sker elektroniskt skall den elektroniska signaturen eller annan uppgift som säkerställer fakturans äkthet och innehållets integritet också lagras. Lagringstiden i aktuella avseenden skall bestämmas utifrån bestämmelserna i BFL. *FAR* anser att av säkerhetsskäl skall alla uppgifter som säkerställer en fakturas äkthet och innehåll lagras tillsammans med fakturan. Det bör således införas krav på att exempelvis även använda certifikat, elektroniska signaturer och loggar lagras. Långtidslagringen bör ske i självbärande filer och på ett sådant sätt att återskapande filer görs produktberoende. I den mån lagrade fakturor innehåller känsliga personuppgifter eller annan information vilken i övrigt kan anses integritetskränkande, förordar *FAR* en möjlighet att förvara dessa krypterade. *Företagarnas Riksorganisation, FR* anser att BFL bör ändras så att räkenskapsmaterial kan lagras i andra EU-länder efter en inledande period. *FR* anser att praktiska skäl talar för att räkenskapsinformation måste förvaras i närheten av driftstället inom viss tid efter deras utfärdande. Det bör dock räcka med en lagringstid i Sverige på två år och att de därefter ska kunna förvaras i annat EU land utan förhandsanmälan eller tillstånd från skattemyndigheten så länge de kan göras tillgängliga utan större dröjsmål för myndigheter och andra granskare. Räkenskapsinformationen bör kunna göras tillgänglig snarast via t.ex. fax eller Internet. Något krav på omedelbar on-line åtkomst för elektroniska handlingar bör inte finnas.

GEA anser inte att man bör kräva att fakturan skall lagras i det format det sändes. Det väsentliga och lämpliga är att spara fakturainformationen med oförvanskat informationsinnehåll. Ett krav på åtkomst on-line kan medföra väsentliga kostnader, eller t o m vara omöjligt för företagen. En mindre drastisk formulering bör eftersträvas. *Svenska Kommunförbundet/Landstingsförbundet* anser att andemeningen i lagen bör vara att det är fakturans innehåll och inte fakturans form som skall vara säkerställd. Mot bakgrund av att dagens lagstiftning knyter alla lagringskrav till affärssystemet (ekonomisystemet) är det angeläget att implementeringen av det nya direktivet inte leder till ett krav på att även intermediära överföringsformat (inklusive använda programvaror i olika versioner, kodtabeller etc.) regelmässigt måste lagras. Lagtexten måste i stället ta sin utgångspunkt i att säkerställa fakturans innehåll. *Näringslivets Skattedelegation* anser att ett krav på att fakturor lagras i den form de ursprungligen sändes i skulle vara att gå alltför långt. Ett krav på lagring av själva de elektroniska signaturerna vid elektronisk överföring bör inte ställas. Det skulle leda till stora behov av lagringsutrymmen. Dessutom fungerar dagens system väl utan något sådant krav. *SIE-Gruppen* anser att det vore olyckligt om speciella lagringsregler skulle införas för vissa typer av räkenskapsmaterial. *SIE-Gruppen* anser att det bör ställas krav på att elektroniskt lagrade fakturor lagras på ett sådant sätt att det kan säkerställas att fakturan är oförändrad i förhållande till när den mottogs genom en elektronisk ankomststämpling. Fakturor som mottas via telefax är per definition en mottagen elektronisk handling. Normalt omvandlas denna genom automatisk och omedelbar utskrift till pappersformat. Det vore olyckligt om lagringsreglerna formuleras så att detta allmänt brukliga förfarande står i strid med lagens bokstav. Telefaxfakturor bör därför uttryckligen undantas från kraven på elektronisk lagring. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF* anför att i BFL anges redan att lagring skall ske i det skick fakturan ankommer till företaget. Maskinläsbara medier får användas om informationen kan lagras varaktigt och lätt åtkomligt. Omedelbar utskrift till dokument skall kunna ske då maskinell lagring används. *SRF* anser inte att några svenska särregler krävs i ML på detta område. *Statskontoret* framhåller att kravet på lagring av den elektroniska signaturen endast är meningsfull under förutsättning att det, under hela lagringsperioden, är möjligt att verifiera att signaturen var giltig vid en viss tidpunkt när den applicerades. *Sveriges Byggindustrier* anser att en ändring i ML skulle stå i konflikt med reglerna om lagring av räkenskapshandlingar i BFL och aktualiserar en översyn av BFL:s regler.

Skälen för promemorians förslag: I faktureringsdirektivet finns särskilda bestämmelser som avser att säkerställa att uppgifterna i en lagrad faktura är oförvanskade. Enligt artikel 22.3 d tredje stycket i faktureringsdirektivet skall fakturornas äkthet och innehålls integritet samt läsbarhet säkerställas under hela lagringsperioden. I den andra meningen i bestämmelsen regleras särskilt kraven när det gäller det

alternativ som anges i artikel 22.3 c tredje stycket i faktureringsdirektivet, dvs. möjligheten att sända fakturor på elektronisk väg enligt andra metoder för säkerställande än vad som angivits i det andra stycket i samma artikel (dvs. andra metoder än e-signatur eller EDI). För sådana fakturor anges att uppgifter i fakturorna inte får ändras och att de måste vara läsbara under hela lagringsperioden.

I ML finns inga uttryckliga regler för lagring av fakturor. De bestämmelser som reglerar lagring finns i stället som nämnts i avsnitt 6.9.1 i 14 kap. 2 § SBL som gäller alla deklarationsskyldiga. Av bestämmelsen framgår att en deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt skall se till att det finns underlag för fullgörande av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Av förarbetena till denna bestämmelse framgår att med uttrycket kontroll av uppgiftsskyldigheten avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldighet över huvud taget förelegat som kontroll av att skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt³³. SBL anvisar dock inte på vilket sätt som bevarande av deklarationsunderlag skall ske. Det finns således inget uttryckligt formulerat krav som motsvarar faktureringsdirektivets krav på säkerställande av att uppgifterna i fakturan är oförvanskade. Eftersom bestämmelsen i SBL avser att säkerställa att en deklarationsskyldig bevarar underlag för kontroll av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet finns det dock ett underliggande krav på att det underlag som bevaras måste vara korrekt.

Bestämmelsen om lagring av räkenskapsmaterial i 7 kap. 2 § BFL anger att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation skall vara varaktiga och lätt åtkomliga. De skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. I förarbetena till BFL anges att kravet på varaktighet medför att företaget i vissa fall måste framställa och lagra en åldersbeständig kopia av den ursprungliga informationsbäraren och att även i dessa fall måste originalet sparas oavsett skick³⁴. I punkt 15 i BFN:s vägledning för räkenskapsinformation och dess lagring anges att för att en lagring ska anses ske på ett betryggande sätt skall företaget förvara räkenskapsinformationen så att den inte riskerar att förstöras eller förkomma. Det krav som ställs i 7 kap. 6 § BFL att räkenskapsmaterial som mottagits från en annan person enligt huvudregeln skall bevaras i mottagen form innebär att det skall bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium som företaget självt har upprättat skall enligt huvudregeln bevaras i det skick materialet fick när informationen sammanställdes. Enligt BFN:s vägledning för räkenskapsinformation och dess lagring så avser kravet på bevarande i ursprungligt skick följande. När det gäller information på maskinläsbart medium som företaget mottagit från annan avser kravet på bevarande enbart information som redan under

³³ Prop. 1996/97:100 s. 597

³⁴ Prop. 1998/99:130 s. 406

överföringen var knuten till ett fysiskt föremål. Egenupprättad räkenskapsinformation skall enligt BFN:s vägledning bevaras i den form den fick när den sammanställdes. En sammanställning anses föreligga när informationen ställts samman i den form den är avsedd att presenteras. BFL:s regler torde sammantaget innebära att räkenskapsinformation inte får ändras.

Det finns således regler i både SBL och BFL om lagring av räkenskapsinformation däribland fakturor. I bägge lagarna krävs att det lagrade materialet skall vara korrekt. Det finns dock inte i någon av lagarna en uttrycklig bestämmelse om att material skall lagras på ett sätt som innebär att innehållets oföränderlighet säkerställs. För att det klart skall framgå vilka krav som ställs vid lagring av momsberande fakturor införs därför i enlighet med faktureringsdirektivet en bestämmelse i SBL som innebär att all lagring av fakturor skall ske på sådant sätt att det säkerställs att uppgifterna i fakturan är oförändrade under hela lagringsperioden. En regel med den föreslagna innebörden bedöms stå i överensstämmelse med de bestämmelser om lagring av räkenskapsinformation respektive deklarations- och uppgiftsunderlag som förutsätts i BFL och SBL.

Det krav som ställs i artikel 22.3 d tredje stycket andra meningen i faktureringsdirektivet innebär att även uppgifter i fakturor i maskinläsbart datamedium måste vara läsbara under hela lagringsperioden. Den bestämmelse som föreslås i SBL omfattar även detta krav.

Enligt artikel 22.3 d femte stycket i faktureringsdirektivet har medlemsstaterna en möjlighet att kräva att fakturor skall lagras i den form som de ursprungligen sändes i, antingen i pappersform eller elektroniskt. Det ställs inget sådant krav i dag i ML eller SBL. Enligt 7 kap. 1 § andra stycket BFL skall som huvudregel räkenskapsinformation bevaras i det skick som materialet hade när det kom till företaget eller i den form det fick när företaget självt har upprättat informationen. I förarbetena till BFL ansågs att det fanns en risk för att räkenskapsinformationens kvalitet försämrades genom att fakturor kopieras och originalinformationen förstörs³⁵. En strikt tillämpning av dessa regler under hela den föreskrivna tioåriga lagringsperioden (se nedan) skulle kunna innebära en hög kostnad för den bokföringsskyldige. I förarbetena till bestämmelsen i BFL gjordes därför en avvägning mellan denna synpunkt och det allmänna intresset av att räkenskapsinformationens bevisvärde upprätthålls³⁶. Huvudregeln kompletterades därför med undantagsregler som gjorde det möjligt för bokföringsskyldiga att överföra räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan tillåten form för lagring av räkenskapsinformation. Räkenskapsinformation från maskinläsbart medium som har mottagits utifrån skall som huvudregel sparas i sitt ursprungliga skick. Informationen får utan tillstånd från myndigheter förstöras från och med

³⁵ Prop. 1998/99:130 s. 273

³⁶ Prop. 1998/99:130 s. 273

det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsinformationen avslutades om informationen på ett betryggande sätt överförs till annan form. Har räkenskapsinformationen upprättats av den bokföringsskyldige får den förstöras omedelbart om den överförs till annan tillåten lagringsform och överföringen sker på betryggande sätt enligt 7 kap. 6 § BFL. Den möjligheten som finns i 7 kap. 7 § BFL att efter dispens få tillstånd att förstöra räkenskapsinformation före lagringstidens utgång om det finns särskilda skäl gäller även pappersfakturer. Dessa regler och undantagsregler gäller för alla bokföringsskyldiga.

Samma skäl som förts fram avseende räkenskapsinformation i förarbetena till BFL gäller även för att fakturor i mervärdesskattehänseende som huvudregel bör lagras i den form de mottogs. Det finns dock inte skäl att ställa andra krav på form för lagring för fakturor i mervärdesskattehänseende än vad som gäller för räkenskapsinformation i BFL. Det föreslås därför att fakturor som huvudregel skall lagras i mottagen form men att motsvarande avvikelser som gäller för bokföringsskyldiga i BFL skall gälla för lagring av fakturor i mervärdesskattehänseende. Bestämmelsen föreslås införd i ML genom en hänvisning till bestämmelsen i BFL.

Enligt artikel 22.3 d fjärde stycket i faktureringsdirektivet skall medlemsstaterna fastställa hur lång tid skattskyldiga personer skall lagra fakturor som avser leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium liksom även hur lång tid fakturor som mottas av skattskyldiga personer som är etablerade på deras territorium skall lagras. Det innebär att företag som i ett annat land lagrar säljfakturor avseende omsättning i det egna landet och köpfakturor ändå kommer att omfattas av reglerna i det land där företaget är etablerat. För företag som är etablerade i Sverige gäller således svenska regler om lagringstid för fakturor. På motsvarande sätt skall ett företag som lagrar köp- och säljfakturor i Sverige omfattas av reglerna om lagringstid i det land där verksamheten är etablerad.

De gällande reglerna i 14 kap. 2 § andra stycket i SBL innebär att underlag, som innefattar fakturor, skall bevaras i sju år efter utgången av det kalenderår fakturan avser. Beskattningsbeslut genom efterbeskattning av mervärdesskatt kan vidtas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Det är skälet till att lagringstiden satts till sju år³⁷.

BFL föreskriver i 7 kap. 2 § en lagringstid som sträcker sig fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. I förarbetena till BFL diskuterades möjligheten att förkorta lagringstiden för bokföringsskyldiga men man valde att inte förkorta den³⁸. De skäl som anfördes mot en förkortning av lagringstiden, bl.a. att vanliga fordringar preskriberas först efter tio år, att ekonomisk brottslighet ofta tar lång tid att utreda och att grova

³⁷ Prop. 1996/97:100 s. 597

³⁸ Prop. 1998/99:130 s. 265 f.

skattebedrägerier preskriberas först efter tio år ansågs väga tyngre än skälen för bl.a. problem med svällande arkivmängder³⁹. Den bristande överensstämmelsen avseende lagringstid i SBL som även omfattar mervärdesskatten och BFL innebär i praktiken att fakturor för sådana som omfattas av BFL måste bevaras i enlighet med den längsta föreskrivna lagringstiden i de båda lagarna dvs. enligt BFL:s regler. När det gäller frågan om lagringstid för fakturor för mervärdesskatteändamål görs i promemorian den bedömningen att det inte finns skäl att förlänga den lagringstid som i dag gäller i skattelagstiftningen. En bedömning av lagringstiden för räkenskapsinformation i allmänhet bör lämpligen inte ske i detta sammanhang. Det föreslås därför att lagringstiden för fakturor i SBL behålls oförändrad. I rådets protokoll över antagandet av direktivet finns ett uttalande från rådet och kommissionen där det anges att en förteckning om de lagringstider som fastställs av medlemsstaterna kommer att upprättas och offentliggöras.

³⁹ Prop. 1998/99:130 s. 265

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Alla hänvisningar till artiklar avser artiklar i faktureringsdirektivet om inte något annat anges.

1 kap.

4 a §

Ändringarna föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet. Ändringen kommenteras i avsnitt 6.3.

17 §

Ändringarna i föranleds dels av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling har utmönstrats ut sjätte direktivet, dels att medlemsstaterna enligt artikel 22.3 e andra stycket måste godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i faktureringsdirektivet. Definitionen har därför ändrats i enlighet med faktureringsdirektivet. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 6.3.

17 a §

Bestämmelsen är ny och motsvarar faktureringsdirektivets artikel 22.3 e första stycket. Bestämmelsen som definierar överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg har kommenterats i avsnitt 6.8.

17 b §

Bestämmelsen är ny och avser att uttryckligen ange att sådana särskilda handlingar som avses i de nämnda paragraferna kan utfärdas i pappersform eller i elektronisk form.

19 §

Bestämmelsen tas bort eftersom den kan anses obehövlig med anledning av den bestämmelse som förs in i 11 kap. 11 § första stycket ML, jfr avsnitt 6.6.

3 kap.

26 a §

Ändringarna föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet.

30 b §

Andra stycket har omformulerats. Bestämmelsen som saknar direkt motsvarighet i direktivet får anses överflödig genom det krav på fakturans innehåll som ställs i 11 kap. 8 § 11 (jfr kommentaren till 3 kap. 30 f §).

30 f §

Tredje stycket som saknar direkt motsvarighet i EG-regler har omformulerats. Bestämmelsen har tillkommit av kontrollskäl, se prop. 1994/95:202 s.75. Av artikel 22.3 b trettonde strecksatsen framgår dock att fakturan för att kunna göras gällande alltid måste innehålla uppgifter om att vinstmarginalsystemet tillämpas. Av bestämmelsen, som är obligatorisk inom EU, får anses följa att köparen inte kan göra ett skattefritt förvärv utan att det finns uppgift på fakturan om att vinstmarginalbeskattning tillämpats av säljaren. En hänvisning i paragrafens tredje stycke till relevant bestämmelse i faktureringsdirektivet torde därför vara tillräcklig.

8 kap.

6 §

Enligt bestämmelsen uppgår den ingående skatten till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen. Möjligheten att ha bokföringen i euro innebär att det kan uppkomma kursdifferenser som kan leda till vissa skillnader i de redovisade skattebeloppen hos säljaren och köparen om någon av dessa parter redovisar i euro. Ett tillägg gjordes vid ändringen av BFL som föranleddes av att i de fall omräkningslagen tillämpas så kan den ingående skatten komma att inte exakt uppgå till samma belopp som den utgående skatten (prop. 1999/2000:23). Samma situation kan uppstå när en av parterna har annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro och därför måste omräkna skattebeloppet till svenska kronor enligt bestämmelsen i 11 kap. 11 § ML. Med anledning härav så har en justering gjorts i bestämmelsen i 8 kap. 6 § ML. Grundprincipen för mervärdesskatten är dock fortfarande den att ingående och utgående mervärdesskatt skall uppgå till samma belopp, även om denna princip måste frångås något på grund av de speciella förhållanden som uppkommer när någon har annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro.

17 §

Ändringarna i *första stycket* föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling har utmönstrats ur sjätte direktivet. Det *andra stycket* i bestämmelsen är nytt. Tillämpningen av bestämmelsen är avsedd att begränsas till fall där en faktura såsom den definieras i 1 kap. 17 § och där det föreligger synnerliga skäl att ändå medge avdrag för ingående mervärdesskatt. Bestämmelsen avser inte fall där den som yrkar avdrag innehar en

faktura men väljer att visa avdragsrätten på annat sätt. I sådana fall skall avdragsrätten styrkas genom fakturan. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 6.3.

19 §

De regler som avser utfärdande av en med faktura jämförlik handling för avdragsrätt vid vissa förvärv av fastighet som för närvarande finns i 11 kap. ML flyttas till 8 kap. ML. Enligt artikel 22.3 e andra stycket faktureringsdirektivet skall som fakturor godtas alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i artikel 22.3. Bestämmelsen lämnar därmed inte utrymme för att anse annat dokument än det som uppfyller kraven i artikel 22.3 som faktura i mervärdesskattesammanhang. De bestämmelser som här är i fråga avser förutsättningarna för en ny ägare av en fastighet att vid skattskyldighet för uthyrning få rätt att dra av den skatt som den tidigare ägaren betalat men inte dragit av. Den handling som här avses är inte en faktura i egentlig bemärkelse utan snarare en sammanställning eller dokumentation över den tidigare ägarens ingående skatt enligt fakturan som han mottagit men inte dragit av eftersom han inte omfattas av regler om frivillig skattskyldighet. Paragrafen avser även dokumentation över skatt på tidigare ägarens uttag enligt 8 kap. 4 § första stycket 4. De bestämmelser i 11 kap. ML som avser dessa regler har därför flyttats till denna paragraf. I det *första stycket* har hänvisningen till 11 kap. ML ändrats och den handling som utfärdaren skall utfärda betecknas särskild handling. Det *andra stycket* i den föreslagna bestämmelsen motsvarar nuvarande bestämmelser i 11 kap. 3 § ML i den nuvarande lydelsen. Det *tredje stycket* motsvaras av nuvarande bestämmelser i 11 kap. 5 d § första stycket ML. I detta stycke har begreppet "handling" ändrats till "den särskilda handlingen". Det *fjärde stycket* motsvaras av nuvarande bestämmelser i 11 kap. 5 d § tredje stycket ML. Även i denna bestämmelse har begreppet "handling" bytts ut mot begreppet "särskild handling".

När bestämmelsen infördes angavs i 11 kap. 5 d § tredje stycket att sådana handlingar som här är i fråga skall innehålla uppgift som anges i 5 § första stycket 3 (utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras), 4 (transaktionens art), 6 (den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift) och 7 övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning). Vid den ändring av 11 kap. 5 § som gjordes genom SFS 2001:971 (prop. 01/02:28, utländska företagens mervärdesskatt i Sverige) så infördes en ny punkt 7 i bestämmelsen. Den nya lydelsen av punkt 7 anger att det av faktura skall framgå att skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b. Den tidigare punkt 7 blev därmed punkt 8. Av förbiseende ändrades inte bestämmelsen i 11 kap. 5

d § tredje stycket i enlighet med ändringen i 11 kap. 5 §. Genom den ändring som nu sker korrigeras detta. Kravet på innehållet i handlingen är i övrigt oförändrat.

20 §

Ändringen föranleds av den ändring som kommenterats i 19 § ovan. Begreppet ”utfärdad handling” är utbytt mot ”särskild handling” och hänvisar till 8 a kap. 15 § ML. I paragrafen avses inte en faktura i egentlig mening utan en sammanställning över skatt som en fastighetsöverlåtare erlagt men inte gjort avdrag för och som en förvärvare har rätt att jämkna vid en eventuell framtida ändring av skattskyldigheten eller en överlåtelse av fastigheten.

8 a kap.

15 §

Bestämmelsen är överförd från nuvarande bestämmelser i 11 kap. 9 § ML. De bestämmelser som reglerar faktureringskyldigheten vid jämkning vid överlåtelse av en investeringsvara som innebär att förvärvaren skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämkna avdrag för ingående skatt är för närvarande placerade i 11 kap. ML. Som ovan nämnts avseende den föreslagna ändringen i den nuvarande bestämmelsen i 8 kap. 19 §, så ger faktureringsdirektivet inte medlemsstaterna någon möjlighet att som fakturor godta andra handlingar än sådana som uppfyller kraven i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. De bestämmelser som här är i fråga avser närmast förutsättningarna för jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror i 8 a kap. ML, jfr kommentaren till 8 kap. 20 §. Dessa bestämmelser har därför flyttats till 8 a kap. Paragrafen motsvarar den nuvarande bestämmelsen i 11 kap. 9 § ML. I bestämmelsen har begreppet ”med faktura jämförlig handling” ersatts med ”särskild handling”.

16 §

Bestämmelsen har överförts från den nuvarande bestämmelsen i 11 kap. 10 § ML. Se ovan motiveringen avseende 15 §. Den nuvarande hänvisningen till 11 kap. 9 § ML har ändrats till 8 a kap. 15 § ML.

17 §

Bestämmelsen har överförts från 11 kap. 11 § ML. Se motiveringen avseende 15 §. Den nuvarande hänvisningen till 11 kap. 10 § ML har ändrats till 8 a kap. 16 § ML. Den nuvarande hänvisningen i det sista stycket har tagits bort och i stället anges uttryckligen vilka uppgifter som skall framgå av handlingen. En korrigering har dock skett avseende hänvisningen till 11 kap. 5 § 7. Ändringen har kommenterats avseende ändringen i 8 kap. 19 §. Ändringen är inte i övrigt avsedd att innebära någon ändring i sak.

9 kap

14 §

Bestämmelsen har överförs från nuvarande bestämmelse i 11 kap. 2 a § andra stycket ML. De bestämmelser som reglerar fakturerings-skyldigheten vid överlåtelse av fastighet är för närvarande placerade i 11 kap. Som ovan nämnts avseende bestämmelsen i 8 kap. 19 § så ger faktureringsdirektivet inte medlemsstaterna rätt att som fakturor godta andra handlingar än sådana som uppfyller kraven i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. De bestämmelser som här är i fråga avser det fall att säljaren av en fastighet inte dragit av ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Köparen kan då vara berättigad till retroaktivt avdrag för den ingående skatten om han kan förete en handling med bl.a. uppgift om den ingående skatten. Handlingen är i sig inte en faktura utan närmare en dokumentation över ingående skatt hänförlig till fakturan som säljaren mottagit. Bestämmelserna har flyttats till 9 kap. *Första stycket* motsvarar nuvarande bestämmelser i 11 kap. 2 a andra stycket ML. I bestämmelsen har begreppet ”med faktura jämförlig handling” ersatts med ”särskild handling”. Det *andra stycket* motsvarar nuvarande bestämmelser i 11 kap. 3 § ML. Det *tredje stycket* motsvarar nuvarande bestämmelser i 11 kap. 5 d andra stycket ML. Begreppet ”en handling” har ersatts med ”den särskilda handlingen”. Det *fjärde stycket* motsvarar nuvarande bestämmelser i 11 kap. 5 d tredje stycket. Begreppet ”handlingar” har ersatts med ”den särskilda handlingen”. I detta stycke har hänvisningen tagits bort och i stället anges uttryckligen vilka uppgifter som skall framgå av den särskilda handlingen. En korrigering har dock skett avseende hänvisningen till 11 kap. 5 § 7. Ändringen har kommenterats avseende ändringen i 8 kap. 19 §. Ändringen är inte i övrigt avsedd att innebära någon ändring i sak.

9 b kap.

5 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet.

10 kap.

8 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet.

11 kap.

1 §

Bestämmelsen reglerar fakturerings-skyldigheten och motsvarar artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen motsvaras av nuvarande bestämmelser i 11 kap. 2 § första stycket 1 ML och 11 kap. 2 a § första stycket 1 – 3 ML. Bestämmelsen reglerar vem som är

faktureringskyldig och att den faktureringskyldige kan överlämna uppgiften att utfärda faktura till kunden eller till en tredje part. Bestämmelsen innebär att faktureringskyldighet föreligger vid leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster från näringsidkare till annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Det framgår av bestämmelsen att faktureringskyldighet föreligger vid export. Av 1 kap. 10 § ML framgår att med export avses sådan omsättning utanför EG av varor och tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som drivs här i landet.

Faktureringskyldighet föreligger även vid försäljning av nya transportmedel till privatperson och vid distansförsäljning oavsett vem som är köpare, dvs. även om köparen är en privatperson. Den bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 a första stycket andra meningen i faktureringsdirektivet och nuvarande bestämmelser i 11 kap. 2 a § första stycket 2 och 3 i ML.

2 §

Enligt artikel 22.3 a fjärde stycket kan medlemsstaterna befria skattskyldiga från att utfärda en faktura för omsättning på dess territorium i särskild angivna fall. Det gäller transaktioner som anges i artikel 13, artikel 28.2 a och artikel 28.3 b i sjätte direktivet. Enligt de nuvarande reglerna i 11 kap. ML föreligger faktureringskyldighet för omsättningar som medför skattskyldighet, se 11 kap. 2 § 1 ML. I promemorian föreslås att faktureringskyldighet enligt huvudregeln i 11 kap. 1 ML skall föreligga vid omsättning mellan näringsidkare samt i vissa fall även vid försäljning till privatpersoner, se kommentaren till 11 kap. 1 § ML. I avsnitt 6.2 har kommenterats bestämmelserna om faktureringskyldighetens omfattning och grunderna för medlemsstaternas möjlighet att befria vissa skattebefriade omsättningar från faktureringskyldighet. De fall som avses anges i lagtexten och kommenteras i avsnitt 6.2. Bestämmelsen innebär att möjligheten för en medlemsstat att befria från faktureringskyldighet enligt artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet utnyttjas utom i det fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML. I det sistnämnda fallet skall faktura utfärdas vid omsättning till näringsidkare.

3 §

Bestämmelsen reglerar de närmare förutsättningarna för att självfakturerering skall vara tillåten. Bestämmelsen motsvarar artikel 22.3 a åttonde och nionde styckena i faktureringsdirektivet. Denna situation är inte för närvarande reglerad i ML. De krav som ställs är att det finns ett i förväg träffat avtal mellan parterna och att det finns ett förfarande för godkännande av säljaren av varje faktura. I punkten 3 i bestämmelsen har möjligheten i artikel 22.3 a nionde stycket i faktureringsdirektivet utnyttjats och en regel förs in om att det på fakturan måste framgå att fråga är om en självfakturerering. I dessa fall ger en sådan notering

kontrollerande myndigheter en granskningssignal avseende självfaktureringen.

4 §

Bestämmelsen motsvaras av nuvarande bestämmelser i 11 kap. 4 §. Begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling har tagits bort i enlighet med faktureringsdirektivet. Den första punkten i nuvarande 11 kap. 4 § om att faktura inte behövs vid avräkning mellan köparen och säljaren har tagits bort eftersom skyldighet att utfärda faktura gäller enligt de allmänna bestämmelserna i faktureringsdirektivet. Det finns ingen möjlighet enligt faktureringsdirektivet att tillåta en annan typ av handling än sådana som medlemsstaten skall godkänna som faktura enligt artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet. För att dessa handlingar skall godkännas som fakturor måste de enligt samma bestämmelse i direktivet uppfylla de krav som ställs i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet.

Paragrafen föreskriver faktureringsskyldighet vid förskotts- eller a conto-betalningar. Bestämmelsen motsvarar artikel 22.3 a andra stycket och nuvarande bestämmelser i 11 kap. 2 § 2 i ML. Det *andra stycket* avser förskotts- eller a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader som föreslås kvarstå tills vidare (se avsnitt 6.2).

5 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 11 kap. 1 a § ML som upphävs. Innehållet är oförändrat.

6 §

Bestämmelsen är ny. Denna situation är inte för närvarande reglerat i lagtext men torde tillämpas i praktiken (se avsnitt 6.8). Bestämmelsen klargör att en faktura får skickas i pappersform eller i elektronisk form om mottagaren godkänner det och motsvarar artikel 22.3 c första stycket i faktureringsdirektivet.

7 §

Det *första stycket* fastslår att en samlingsfaktura får utfärdas och bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.4.3. Det *andra stycket* reglerar särskilt för elektroniska fakturor att då flera sådana fakturor sänds till samma mottagare behöver gemensamma uppgifter endast anges en gång (s.k. ”batches of invoices”). Denna bestämmelse motsvarar artikel 22.3 c sjätte stycket i faktureringsdirektivet och kommenteras i avsnitt 6.8.

8 §

Denna bestämmelse motsvaras av artikel 22.3 b första stycket i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen reglerar uttömmande kraven på innehåll i en faktura för vilken faktureringsskyldighet föreligger.

1. Bestämmelsen är ny.
2. Bestämmelsen är ny.
3. Bestämmelsen motsvarar 11 kap. 5 § 6 ML.
4. Bestämmelsen motsvaras av 11 kap. 5 § 7 och 11 kap. 5 a § ML.
5. Bestämmelsen motsvaras av 11 kap. 5 § 3 ML.
6. Bestämmelsen motsvaras av 11 kap. 5 § 4 ML.
7. En uttrycklig bestämmelse saknas om detta i ML men framgår indirekt genom kravet i 11 kap. 5 § 8 ML.
8. Motsvaras av 11 kap. 5 § 1 och 2 ML avseende ersättningen och skattens belopp och av 11 kap. 8 § ML avseende kreditnotor.
9. Enligt nuvarande motsvarande bestämmelse i 11 kap. 5 § 2 skall skattens belopp anges för varje skattesats.
10. Bestämmelsen motsvaras av nuvarande bestämmelser i 11 kap. 5 § 2. Denna bestämmelse är kommenterad i avsnitt 6.4.1.
11. Bestämmelsen har sin motsvarighet i 11 kap. 5 § 7 och 8 ML, se kommentar i avsnitt 6.4.1.
12. Bestämmelsen motsvaras av nuvarande bestämmelser i 11 kap. 5 a § andra stycket ML.
13. Bestämmelsen har även för närvarande ansetts krävas enligt 11 kap. 5 § 8 ML men ändringen innebär en precisering av uppgiftsskyldigheten.

Bestämmelsen i artikel 22.3 a första stycket fjortonde strecksatsen i faktureringsdirektivet gäller endast sådana ombud som är skyldiga att betala skatt (skatteombud). Den bestämmelse som för närvarande finns i 11 kap. 5 b § ML som avser ombud enligt 3 kap. 10 c § ML avser inte ett skattskyldigt ombud. De ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL är inte skyldiga att betala skatt som skatteombud. Bestämmelsen i faktureringsdirektivet förs därför inte in i ML.

Bestämmelsen i 11 kap. 5 b första stycket ML stryks eftersom reglerna inte bedöms vara i enlighet med faktureringsdirektivet. Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 6.4.1.

9 §

Det *första stycket första punkten* i bestämmelsen medger att förenklad faktura får tillämpas då fakturan avser ett mindre belopp. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.9 d första stycket första strecksatsen i faktureringsdirektivet och den nuvarande bestämmelsen i 11 kap. 5 § andra stycket i ML. En förenklad faktura får inte tillämpas vid vissa gränsöverskridande transaktioner inom gemenskapen. Det innebär att sådan förenklad faktura inte får tillämpas vid gemenskapsintern omsättning enligt 3 kap. 30 a § ML, gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. ML, vid installation och sammansättning av varor enligt 5 kap. 2 § första stycket 2 ML samt för distansförsäljningar enligt 5 kap. 2 a § ML

och vid export. Begränsningen motsvarar artikel 22.9 d tredje stycket i faktureringsdirektivet. Det *första stycket andra punkten* i bestämmelsen medger att förenklad faktura får tillämpas även då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av faktura gör det svårt att utfärda en fullständig faktura. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.9 d första stycket andra strecksatsen i faktureringsdirektivet och den nuvarande bestämmelsen i 11 kap. 5 § tredje stycket i ML. Eftersom förenklad faktura enligt förslaget inte får tillämpas vid export innebär det att den möjligheten inte utnyttjas som finns i artikel 22.9 a första strecksatsen sjätte direktivet att befria från vissa eller alla skyldigheter då skattskyldig person endast utför tillhandahållanden av varor och tjänster som är undantagna enligt artikel 15. Det *andra stycket* i bestämmelsen reglerar vilka uppgifter som skall framgå av en förenklad faktura. Ändringen innebär både en utvidgning och inskränkning av uppgifter som skall lämnas i en sådan faktura jämfört med vad som gäller för närvarande, se avsnitt 6.4.2.

10 §

Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 a femte stycket i faktureringsdirektivet och nuvarande bestämmelser i 11 kap. 8 § i ML. Bestämmelsen är kommenterad i avsnitt 6.4.4. Bestämmelsen innebär både en ändring och en precisering av reglerna i förhållande till de nuvarande reglerna.

11 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet och de nuvarande bestämmelserna i 11 kap. 5 c ML. I det *första stycket* har begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling tagits bort. I övrigt är bestämmelsen ändrad redaktionellt. I det *andra stycket* har införts regler som innebär att även den som har annan redovisningsvaluta än svenska kronor och euro skall ange skattebeloppet i svenska kronor på fakturan. I bestämmelsen anvisas på vilket sätt omräkningen av skattebeloppet skall ske. I sådant fall skall senaste säljkurs vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde tillämpas. Denna omräkningsmekanism motsvarar artikel 11 C 2 i sjätte direktivet. Paragrafen kommenteras i avsnitt 6.6.

13 kap.

9 §

Begreppet ”fakturan eller motsvarande handling” har ändrats till ”fakturan” med anledning av att begreppet ”jämförlig handling” har utmönstrats i det sjätte direktivet.

14 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet.

15 a §

Ändringen i bestämmelsen är en följdändring dels med anledning av ändringen i den nuvarande bestämmelsen i 11 kap. 5 c § (den nya bestämmelsen förs in i 11 kap. 11 §), dels med anledning till bestämmelserna i artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen avser att utpeka vilket av två belopp uttryckt i olika valutor som skall utgöra utgångspunkt vid beräkning av utgående skatt som skall anges i deklarationen. Paragrafen har även ändrats för att tydliggöra att det som avses är redovisning av skatten i deklarationen. En hänvisning till omräkningslagen har lagts till i slutet av bestämmelsen för att klargöra hur skattebeloppet skall omräknas.

19 §

Begreppet ”faktura eller motsvarande handling” har ändrats till ”faktura” med anledning av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling har utmönstrats i det sjätte direktivet.

20 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet.

23 a §

Bestämmelsen ändras med anledning av ändringen i nuvarande bestämmelser i 11 kap. 5 c § och med anledning av bestämmelsen i artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet, se kommentaren till 15 a §.

25 §

Bestämmelsen ändras med anledning av ändringarna i nuvarande bestämmelser i 11 kap. 6 §, jfr. artikel 22.3 a femte stycket i faktureringsdirektivet.

26 §

Bestämmelsen har ändrats med anledning av ändringarna i nuvarande bestämmelser i 11 kap. 6 §, och den föreslagna bestämmelsen i 11 kap. 10 §. Bestämmelsen motsvarar artikel 22.3 a femte stycket i faktureringsdirektivet.

19 kap.

3 §

Ändringen föränleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet.

20 kap.

1 §

Ändringen föränleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura eller annan jämförlig handling utmönstrats ur sjätte direktivet. Bestämmelsen i nuvarande 11 kap. 5 § tredje stycket som innebär att om det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren. Möjligheten att underlåta att lämna en sådan uppgift föreligger enligt faktureringsdirektivet endast vid tillämpningen av en förenklad faktura. Bestämmelsen i 11 kap. 5 § tredje stycket ersätts därför av 11 kap. 9 §.

7.2 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

7 kap.

3 a §

Bestämmelsen är ny och innebär att företag under vissa förutsättningar har möjlighet att förvara maskinläsbara medier, däribland elektroniska fakturor och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land. Det innebär att pappersbaserad räkenskapsinformation, däribland fakturor inte heller i fortsättningen tillåts att förvaras utanför Sverige om inte sådan dispens erhålls som regleras i 7 kap. 4 § BFL. För att förvaring av maskinläsbara medier inom EU skall vara tillåten krävs att en anmälan görs i förväg till skattemyndigheten eller i förekommande fall till Finansinspektionen. Det innebär att det är samma myndighet som tar emot en sådan anmälan som även bedömer begäran om dispens i övriga fall av förvaring av räkenskapsinformation. En ytterligare förutsättning för att förvaring skall medges i land utanför Sverige men inom EU är att företaget på anmodan av skattemyndigheten eller tullmyndigheten medger elektronisk åtkomst on-line till räkenskapsinformationen under räkenskapsåret och tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Under resterande förvaringstid som anges i 2 § första stycket, skall elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen medges utan dröjsmål. Den tidsmässiga begränsning avseende on-line åtkomst för myndigheter motiveras av att en fullständig åtkomst on-line av räkenskapsinformationen under hela lagringstiden bedöms vara ett alltför långtgående krav på företaget avseende bevarande av maskinutrustning och system. Bestämmelsen är motiverad i avsnitt 6.9.2.

Denna bestämmelse härrör från artikel 22a i faktureringsdirektivet. I direktivet anges att behörig myndighet har rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning av elektroniska fakturor. Bestämmelsen begränsas dock till elektroniska fakturor och avser endast fall där denna åtkomst, nedladdning och användning av elektroniska fakturor är nödvändig för medlemsstatens kontrolländamål. Denna bestämmelse reglerar således endast kontrollen av sådana fakturor som avses i faktureringsdirektivet. I den här föreslagna bestämmelsen har dock faktureringsdirektivets bestämmelser gjorts tillämpliga även på annan räkenskapsinformation än fakturor.

Bestämmelsen innebär vidare att det är möjligt att förvara räkenskapsinformation även utanför EU men endast i länder med vilka det finns rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Det är för närvarande endast det Nordiska handräckningsavtalet och Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden som det för mervärdesskattens vidkommande finns sådant motsvarande rättsligt

instrument. De länder som för närvarande i detta avseende kan komma i fråga är därför endast (förutom länder inom EU samt Åland) Färöarna, Grönland, Island, Norge, Nederländerna, Polen och USA.

Genom den föreslagna bestämmelsen möjliggörs att företagen kan hålla samman räkenskapsinformationen. Faktureringsdirektivet innebär att för fakturor måste medlemsstaterna tillåta lagring utanför Sverige under vissa förutsättningar. En särreglering för enbart fakturor skulle dock innebära att bestämmelsen fick mindre praktisk betydelse.

4 §

Bestämmelsen har ändrats med anledning av den nya bestämmelsen i 3 a §.

7.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

14 kap.

2 a §

Bestämmelsen som är ny. I *första stycket* klargörs att den som är faktureringskyldig enligt ML även är skyldig att säkerställa att fakturor som utfärdats och mottagits bevaras. Denna lagringsskyldighet innefattar även sådana fakturor som utfärdats av kunden genom självfakturerings och sådana som utfärdats av en tredje person genom s.k. outsourcing. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 d första stycket i faktureringsdirektivet. I *andra stycket* ställs kravet att elektroniska fakturor under hela lagringstiden skall vara oförändrade och läsbara. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 d tredje stycket andra meningen i faktureringsdirektivet.

2 b §

Bestämmelsen som är ny innebär att mottagna fakturor skall lagras i mottagen form. Bestämmelsen hänvisar härvid till bestämmelserna i 7 kap. 1 § BFL, jfr. artikel 22.3 d femte stycket i faktureringsdirektivet.

2 c §

Bestämmelsen är ny. I bestämmelsen hänvisas till de bestämmelser (arkivering) som gäller enligt den föreslagna 7 kap. 3 a § BFL. När det gäller lagringstiden för fakturor skall reglerna i 14 kap. 2 § andra stycket SBL tillämpas. Fakturor behöver således för skatteändamål endast lagras under en tidsperiod av sju år. För fakturor gäller således inte den 10-åriga lagringstid som anges i 7 kap. 2 § BFL. Bestämmelsen i faktureringsdirektivets artikel 22.3 d fjärde stycket avseende lagringstid överlåter till medlemsstaten att bestämma lagringstid.

2 d §

Bestämmelsen anger att även de som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL men som är faktureringskyldiga enligt ML skall vara skyldiga att lagra fakturor i enlighet med bestämmelserna i 14 kap. 2 a – c §§ SBL. Som exempel på subjekt som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt men som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL kan nämnas de som inte driver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Det kan vara fallet med stiftelser och ideella föreningar. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlig verksamhet) eller 4 kap. 3 § ML.