



REGERINGSKANSLIET

Remissammanställning

2003-09-03

Fi2003/3465

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt

Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Innehåll.

Remissinstanser:	7
1. Allmänna synpunkter	8
Ekobrottsmyndigheten	8
Kammarkollegiet	8
Statskontoret	8
Konsumentverket	8
Stockholms handelskammare och Svenska Handelskammarförbundet	8
Riksskatteverket	9
Bokföringsnämnden	9
Post- och telestyrelsen	9
Västmanlands läns landsting	10
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet	10
Sveriges Advokatsamfund	10
Kommerskollegium	11
Svensk Handel	11
Svenskt Näringsliv	11
Företagarnas Riksorganisation	12
Lantbrukarnas Riksförbund	12
FAR	12
Svenska Revisorsamfundet	12
Svenska Bankföreningen	12
Finansbolagens förening	13
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen	13
Odette Sweden	14
SIE-gruppen	15
Svenska Postorderföreningen	15
Finansinspektionen	15
TeliaSonera	15
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	15
2. Faktureringskyldig	16
Företagarnas Riksorganisation	16
Svenska Revisorsamfundet	16
Finansbolagens förening	16
3. Självfakturerings, s.k. self-billing	16
Riksskatteverket	16
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet	18
Sveriges Advokatsamfund	18
Företagarnas Riksorganisation	20
Lantbrukarnas Riksförbund	20
Finansbolagens förening	20

Svenska Revisorsamfundet.....	21
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	21
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	21
4. Utläggning av faktureringsfunktionen s.k. outsourcing.....	22
Riksskatteverket	22
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	22
Sveriges Advokatsamfund.....	22
Företagarnas Riksorganisation	23
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	24
Svenska Revisorsamfundet.....	24
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	24
5. Faktureringsskyldighetens omfattning.....	24
Riksskatteverket	24
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	28
Sveriges Advokatsamfund.....	29
Företagarnas Riksorganisation	29
Svenska Revisorsamfundet.....	29
Finansbolagens förening	30
Sveriges Byggindustrier.....	30
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	30
6. Begreppen faktura och jämförlig handling	31
Statskontoret	31
Riksskatteverket	31
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	35
Sveriges Advokatsamfund.....	35
Företagarnas Riksorganisation	39
FAR.....	39
Svenska Revisorsamfundet.....	40
Finansbolagens förening	40
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	41
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	42
7. Fakturans innehåll	42
Riksskatteverket	42
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	43

Företagarnas Riksorganisation	43
FAR.....	43
Svenska Revisorsamfundet.....	44
Finansbolagens förening	45
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	45
Odette Sweden	45
Ernst & Young	45
TeliaSonera.....	46
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	46
8. Förenklad faktura	47
Riksskatteverket	47
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	48
Företagarnas Riksorganisation	49
Svenska Revisorsamfundet.....	49
Finansbolagens förening	49
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	49
9. Samlingsfaktura	50
Riksskatteverket	50
Företagarnas Riksorganisation	50
Finansbolagens förening	50
10. Ändringsdokument	51
Riksskatteverket	51
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	52
Företagarnas Riksorganisation	52
FAR.....	53
Finansbolagens förening	53
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	53
11. Tid inom vilken faktura måste utfärdas	54
Riksskatteverket	54
Företagarnas Riksorganisation	54
Svenska Revisorsamfundet.....	54
Finansbolagens förening	54
Sveriges Byggindustrier.....	54
12. Valuta	55
Riksskatteverket	55
Företagarnas Riksorganisation	57
FAR.....	57
Svenska Revisorsamfundet.....	57

Finansbolagens förening	57
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	57
13. Översättning av fakturor till svenska	58
Företagarnas Riksorganisation	58
Svenska Revisorsamfundet.....	58
Finansbolagens förening	58
14. Elektronisk fakturering.....	58
Statskontoret	58
Riksskatteverket	59
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	61
Kommerskollegium.....	61
Företagarnas Riksorganisation	62
Svenska Revisorsamfundet.....	62
Finansbolagens förening	62
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	62
Odette Sweden	63
SIE-gruppen.....	64
Ernst&Young	64
TeliaSonera.....	68
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	69
15. Lagringsskyldighet	69
Ekobrottsmyndigheten	69
Riksskatteverket	70
Bokföringsnämnden.....	70
Företagarnas Riksorganisation	71
Finansbolagens förening	71
16. Lagringsplats	72
Ekobrottsmyndigheten	72
Tullverket.....	75
Riksskatteverket	76
Bokföringsnämnden.....	81
Sveriges Advokatsamfund.....	82
Företagarnas Riksorganisation	83
Finansbolagens förening	84
Finansinspektionen	84
Ernst&Young	84
17. Fakturans form vid lagringen, lagringstid samt säkerställande av att fakturan är oförändrad	85
Ekobrottsmyndigheten	85
Riksskatteverket	85

Västmanlands läns landsting	88
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	89
Sveriges Advokatsamfund.....	89
Företagarnas Riksorganisation	90
FAR.....	90
Svenska Revisorsamfundet.....	90
Finansbolagens förening	91
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	91
Odette Sweden	92
SIE-gruppen.....	92
Ernst&Young	93
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	96
18. Konsekvenser för små och medelstora företag	96
Företagarnas Riksorganisation	96
FAR.....	96
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	97
19. Övergångsregler	97
Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.....	97
Svenska Revisorsamfundet.....	97
Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen.....	98
TeliaSonera.....	98
Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen	98
20. Övrigt.....	98
Vattenfall.....	98
Odette Sweden	100

Remissinstanser:

1. Ekobrottsmyndigheten
2. Kammarkollegiet
3. Statskontoret
4. Konsumentverket
5. Stockholms Handelskammare
6. Tullverket
7. Riksskatteverket
8. Bokföringsnämnden
9. Post- och Telestyrelsen
10. Posten AB
11. SJ AB
12. Vattenfall AB
13. Västmanlands läns landsting
14. Svenska Kommunförbundet
15. Landstingsförbundet
16. Sveriges Advokatsamfund
17. Kommerskollegium
18. Svenska Handelskammareförbundet
19. Svensk Handel
20. Svenskt Näringsliv
21. Företagarnas Riksorganisation
22. Lantbrukarnas Riksförbund
23. FAR
24. Svenska Revisorsamfundet
25. Svenska Bankföreningen
26. Finansbolagens förening
27. Gemenskapen för elektroniska affärer (GEA)
28. IT-företagen
29. IT-kommissionen
30. Odette Sweden AB
31. Redovisningsrådet
32. SIE-gruppen
33. Svenska Postorderföreningen
34. Sveriges byggindustrier
35. Sveriges redovisningskonsulters förbund
36. Finansinspektionen (avsnitt 6.9 Lagringsregler)

Följande remissinstanser avstår från att yttra sig: ´

Posten, SJ AB, IT-företagen, IT-kommissionen samt Sveriges Redovisningskonsulters förbund.

Synpunkter har dessutom inkommit från:

Ernst & Young, TeliaSonera och Näringslivets Skattedelegation.

1. Allmänna synpunkter

Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten instämmer i huvudsak i utredningens förslag till lagändringar i mervärdesskattelagen med anledning av det nya faktureringsdirektivet (dir. 2001/115/EG). Ekobrottsmyndigheten är däremot inte beredd att utan vidare - utifrån de intressen myndigheten är satt att bevaka - tillstyrka de föreslagna ändringarna om förvaring i bokföringslagen (BFL) och skattebetalningslagen (SBL). Enligt Ekobrottsmyndigheten måste lagförslagen i dessa delar kompletteras med regler och internationella avtal som gör det möjligt för polis och åklagare att lättare få del av bokföringen när den finns utomlands. Ekobrottsmyndigheten ser också gärna att problemet med åtkomst löses i hela sin vidd, dvs. även i de fall bokföringen förvaras inom landet.

Kammarkollegiet

Kammarkollegiet har fått promemoria om nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt på remiss. Kollegiet har inga synpunkter att redovisa.

Statskontoret

Statskontoret har i remissvaret avseende ett nytt EG-direktiv om kraven på fakturering (2001/115/EG) redogjort för myndighetens principiella ställningstagande. Statskontoret hänvisar till det tidigare remissvaret (Dnr 2002/130-4) och avgränsar sig i detta svar till frågor som berör Statskontoret verksamhetsområde.

Konsumentverket

Konsumentverket avstår från att yttra sig över promemoria med förslag om nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt. De i promemorian behandlade föreställningarna och de förslag som lagts fram faller primärt inte in inom ramen för Konsumentverkets verksamhetsområde.

Stockholms handelskammare och Svenska Handelskammarförbundet

Stockholms handelskammare och Svenska Handelskammarförbundet ansluter sig till vad som framförts i yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Riksskatteverket

Direktivet innehåller ändringar av artikel 22 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Vissa av de nya bestämmelserna är tvingande för medlemsstaterna medan andra ger medlemsstaterna frihet att införa bestämmelserna eller inte. Beträffande direktivkraven har RSV yttrat sig 2001-03-05, dnr 143-01/150, och beträffande valmöjligheterna 2002-05-27, dnr 2966-02/150. RSV konstaterar att de flesta av de synpunkter RSV då framförde i sina yttranden har beaktats i nu framlagda lagförslag. RSV välkomnar därför de framlagda förslagen och förordar att det i allt väsentligt läggs till grund för lagstiftning.

RSV är i stort positivt till beslutade ändringar av mervärdesskattelagen (ML).

Skattemyndigheten i Göteborg

Skattemyndigheten ställer sig i stort positivt till de ändringar som föreslås, dock med några synpunkter.

Skattemyndigheten i Stockholm

SKM tillstyrker de förslag som lämnas i promemorian med nedan gjorda kommentarer och förslag.

Bokföringsnämnden

Faktureringsdirektivet är till stora delar tvingande för medlemsstaterna men ger i vissa delar valmöjlighet för de enskilda medlemsstaterna. I ett yttrande till Finansdepartementet våren 2002 lämnade Bokföringsnämnden sin syn på hur den svenska lagstiftningen borde ändras i anledning av direktivet och påtalade då vikten av en harmonisering mellan mervärdesskattereglerna och de civilrättsliga redovisningsreglerna. Ett flertal av de synpunkter som lämnades i det yttrandet har vunnit gehör i nu lämnat förslag.

BFNs synpunkter i detta yttrande avser de föreslagna bestämmelserna om arkivering i BFL och SBL. Beträffande förslagets övriga delar har BFN inget att invända ur redovisningssynpunkt.

Post- och telestyrelsen

Post- och telestyrelsen har tagit del av remiss av promemoria om nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt och instämmer i förslagen.

Västmanlands läns landsting

Landstinget Västmanland har tagit del av förslagen i promemorian och kan konstatera att de delar i förslagen som är hänförliga till landstingets verksamhet mycket väl underlättar landstinget i Västmanlands strävan mot elektronisk fakturahantering.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet hänvisar i relevanta delar till det remissyttrande som GEA lämnar i samråd med de två kommunförbunden.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har i sina tidigare remissvar lyft fram aspekten att en gemensam utveckling inom faktureringsområdet skulle förbättra EU-ländernas konkurrenskraft i globalt hänseende. Det nuvarande direktivet från rådet tillåter att enskilda länder får tillämpa olika regler, vilket motverkar en önskvärd harmonisering. Promemorian utnyttjar huvudsakligen inte denna rätt till nationell anpassning vilket är bra. Det är också positivt att föreliggande förslag enligt promemorian i så hög grad tillgodoser de önskemål som framförts av de olika remissinstanserna under ärendets beredning. Promemorian innehåller en bra avvägning mellan detaljerade regler och mer generell reglering. Det är bra att redan befintlig lagstiftning har beaktats och hänvisas till, vilket minimerar risk för olika tolkningar.

Sveriges Advokatsamfund

Sveriges advokatsamfund har inte några kategoriska invändningar mot förslaget att införa nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt. Om ett genomförande av faktureringsdirektivet genomförs i bl.a. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, den 1 januari 2004, bör det, framför allt mot bakgrund av rättssäkerheten i ett bredare perspektiv, ske med det uttryckliga förbehållet att den inte alls skall uppfattas inverka på de materiella reglerna om säljarens skyldighet att redovisa och erlagga utgående moms (skattskyldighet) och köparens rätt att göra avdrag för debiterad ingående moms (avdragsrätten). Därför bör ett genomförande under sådant förbehåll ske utan det föreslagna förbehållet om ”synnerliga skäl” som förutsättning för att belägga affärshändelsen med annan bevisning än ett fakturaunderlag upprättat enligt villkoren i 11 kap. ML, så att ett dylikt fakturaunderlag inte praktiskt sett kommer att utgöra den exklusiva bevisningen för uppkomsten av skattskyldighet respektive möjligheten att utöva (yrka) avdragsrätten. I övrigt bör också andra pågående reformer beaktas i största möjliga utsträckning, där det viktigaste får anses vara att förvaltningslagens krav på service och kontroll inte åsidosätts till följd av att organisatoriska lösningar av arbetet inom skatteförvaltningen inte kan förenas med informations-

behov etc. kring de nya reglerna om fakturering m.m. Anledning finns att återkomma särskilt med synpunkter på de reformer som här nämns i samband med yttrandet över frågan om genomförandet av faktureringsdirektivet i ML.

En anledning till att avvakta med nya faktureringsregler, eller att åtminstone göra reservationen för att de inte skall anses ha någon betydelse för frågor om uppkomst av skattskyldighet och avdragsrätt materiellt sett, är att de regeländringar som skedde den 1 juli 2003 i bl.a. ML genom SFS 2003:220-223 beträffande elektroniskt levererade tjänster (elektroniska tjänster) enbart gäller temporärt i tre år och kan komma att bytas ut mot den eventuella bättre ordning som skulle kunna ha utarbetats inför den 1 juli 2006.

Kommerskollegium

Kollegiet välkomnar de nya föreslagna faktureringsreglerna då Kollegiet upplever att många problem på den inre marknaden är hänförliga till mervärdesskattområdet. Mot bakgrund av detta välkomnar Kollegiet särskilt harmoniseringen av innehållet i fakturorna samt möjliggörandet av elektronisk fakturering på hela den inre marknaden.

Kollegiet har inga specifika synpunkter avseende utnyttjande av de olika valmöjligheter direktivet ger utrymme för, utan konstaterar generellt att de val som gjorts att skapa kompletterande nationella regler synes vara välmotiverade och välbalanserade. Ur ett inremarknadsperspektiv är det naturligtvis önskvärt att medlemsstaterna så långt som möjligt söker att undvika nationella särregleringar, även om direktivet medger detta, vilka kan undergräva harmoniseringsansatsen.

Kollegiet bedömer vidare att föreskriftsförslaget inte aktualiserar anmälningsplikt enligt direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster, (EGT L 204, 21.07.1998, s. 37).

Svensk Handel

Svensk Handel ansluter sig till de synpunkter som lämnats i remissyttrandet från GEA – Gemenskapen för Elektroniska Affärer.

Svenskt Näringsliv

Föreningen Svenskt Näringsliv, som beretts tillfälle att avge yttrande över promemorian Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt, åberopar vad Näringslivets Skattedelegation har anfört i sitt yttrande.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har fått promemoria om nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt på remiss. Företagarna ställer sig bakom Gemenskapen för elektroniska affärer (GEA) yttrande men vill lämna ytterligare några synpunkter.

Företagarna tillstyrker att nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt införs.

Lantbrukarnas Riksförbund

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) konstaterar att deras synpunkter angående självfakturering framförda i yttrande den 21 maj 2002 över ”Nytt EG-direktiv om kraven på fakturering (2001/115/EG) på mervärdesskatteområdet, Fi 2002/547, har beaktats i promemorian Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt.

FAR

FAR har tidigare i ett yttrande lämnat synpunkter på de valmöjligheter Sverige har enligt faktureringsdirektivet. De synpunkter som framförs i det följande avser de förslag som lämnas i den aktuella promemorian.

Kraven för undantag från skatteplikt vid gemenskapsinterna förvärv bör anges direkt i lagen i stället för den föreslagna hänvisningen till faktureringsdirektivet.

Omflyttningen av vissa bestämmelser i 11 kap. till 8 kap., 8a kap. och 9 kap. riskerar att vålla förvirring.

Svenska Revisorsamfundet

Revisorsamfundet SRS tillstyrker i allt väsentligt förslagen i promemorian. I några avseenden anser SRS dock att preciseringar krävs. Vidare finns det ett behov av övergångsregler när det gäller reglerna om en fakturas innehåll.

Svenska Bankföreningen

Svenska Bankföreningen är en av huvudmännen i såväl Näringslivets Skattedelegation (NSD) som Gemenskapen för elektroniska affärer (GEA). Föreningen har deltagit i båda ovannämnda organisationers behandlingar av det aktuella remissärendet och instämmer i de synpunkter som framförs i dessa organisationers yttranden.

Finansbolagens förening

Finansbolagens föreningen ställer sig positiv till samtliga de svenska lagförslagen med undantag för att föreningen skulle föredra en tydligare reglering av tiden under vilka fakturor skall bevaras.

Finansbolagens förening anser att det är väsentligt för den gränsöverskridande handeln att faktureringsreglerna är identiska i alla medlemsstaterna och välkomnar därför med tillfredsställelse en fullharmonisering.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

GEA har beretts tillfälle att lämna synpunkter på rubricerade promemoria. Bakom detta yttrande står Bankföreningen, Svenskt Näringsliv, IT-Företagen, Företagarnas Riksorganisation, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Vissa av dessa lämnar även egna yttranden. Yttrandet har beretts i samråd med en arbetsgrupp, där även representanter för ett antal företag ingått.

Yttrandet beaktar i första hand de delar som avser elektroniska fakturor.

GEA anser rent allmänt att promemorian innehåller en bra balans mellan å ena sidan detaljerade regleringar och å andra sidan en mer övergripande och generell reglering. Promemorians neutralitet avseende metoder för att säkerställa äkthet¹ och oföränderlighet är bra, men GEA föreslår att begreppen äkthet och oföränderlighet definieras. Det är positivt att man undviker tekniska frågor i lagstiftningen, eftersom dessa alltid är beroende av den tekniska utvecklingen. Förslaget medger en värdefull flexibilitet för köpare och säljare att finna de mest rationella sätten att fakturera.

Förslaget innebär att Sverige tar tillvara det s k ”tredje alternativet” (dvs att få sända fakturor enligt andra metoder, se direktivets artikel 2 c), vilket GEA finner bra. På denna punkt tillvaratas möjligheten till nationell anpassning. Promemorian i övrigt utnyttjar i allt väsentligt inte de möjligheter till nationella anpassningar som direktivet medger, vilket är bra för harmonisering och förenkling, och GEA önskar att Finansdepartementet kan verka för en harmonisering inom Europa.

¹ att den i alla delar (även vid senare kontroll) härrör från angiven utställare

Eftersom RSV kan antas få en roll att utveckla ev föreskrifter bör även de få i uppdrag att verka för sådan harmonisering på myndighetsnivå².

Allmänt är GEA mycket positiv till en på frivillig väg ökad användning av elektroniska signaturer. En fungerande infrastruktur på detta område bereder vägen för nya tjänster och är ett viktigt bidrag för att förverkliga regeringens vision ”ett informationssamhälle för alla”. Speciellt rörande elektroniska signaturer är det därför värdefullt om Europa kan enas om en gemensam och flexibel nivå för avancerade e-signaturer (signaturer baserade på PKI-teknologi samt en policy i botten som möjliggör identifiering av signatören), som en metod (av flera) som kan användas för att säkerställa äkthet och oföränderlighet. Samtidigt delar GEA utredarens uppfattning att detta inte är en fråga för ML.

Odette Sweden

Odette Sweden är i stort sett positivt till departementets PM om nya faktureringsregler. Odette Sweden lämnade ett relativt utförligt remissvar under våren 2002 och kan konstatera att den föreslagna tillämpningen av det nya direktivet på många punkter motsvarar bilindustrins önskemål och synsätt.

Odette Sweden vill också framhålla att Odette Sweden uppfattar departementets PM som väl formulerad och tydlig på de flesta punkter. Odette Sweden har därför endast vissa synpunkter på PM, varav kanske de viktigaste gäller direktivets tillämpning på europeisk nivå vilket är en fråga som inte enbart berör svensk lagstiftning.

Europeisk harmonisering

Odette Swedens bedömning är att direktivet lämnar öppet för olikheter i nationell lagstiftning som inte minst kommer att komplicera för de organisationer som storskaligt över nationsgränserna tillämpar elektronisk fakturering och Self-Billing. Dit hör exempelvis bilindustrin. Som det ser ut för närvarande riskerar verksamhet i Sverige att utsättas för krav utgående från lagstiftning i annat medlemsland som leder till högre kostnader och andra olägenheter för industrin. Risk finns att exempelvis detta kan komma att gälla för kundföretag i Sverige som utvecklat högt integrerade processer tillsammans med tyska leverantörer.

Svenska intressen bör därför verka för att harmonisering på europainivå kan åstadkommas när det gäller säkra, starkt integrerade processer som

² Inom CEN/ISSS har det på EU-kommissionens uppdrag genomförts ett projekt för att belysa behoven av standardisering. CEN-rapporten pekar på problem med fakturering över gräns och rekommenderar berörda myndigheter att ta harmoniserande initiativ.

bedrivs storskaligt. Vilken form en sådan harmonisering kan anta är en fråga som Odette Sweden inte kan bedöma. Närmast till hands förefaller dock ligga bilaterala överenskommelser mellan medlemsstater alternativt hänvisning till standard i nationell lagstiftning.

SIE-gruppen

Förutom synpunkterna beträffande säkerställande av att fakturan är oförändrad har SIE-gruppen inte något att erinra mot promemorians innehåll.

Svenska Postorderföreningen

Svenska Postorderföreningen avstår från att lämna något remissvar.

Finansinspektionen

Finansinspektionen har anmodats att lämna synpunkter på rubricerad promemoria såvitt avser avsnitt 6.9 Lagringsregler.

Övriga delar av promemorian berör inte direkt Finansinspektionens ansvarsområde. Finansinspektionen har därför inga synpunkter på det remitterade förslaget eller materialet i promemorian i dessa delar.

TeliaSonera

Först får konstateras att ambitionen har varit att åstadkomma förenklade och mer enhetliga regler i fråga om krav på fakturor i respektive medlemsland. Varje initiativ till sådana förenklade, och mellan länderna mer enhetliga regler är i sig lovvärt.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

Näringslivets Skattedelegation (NSD) anförde i sitt remissvar över kommissionens direktivförslag att NSD i huvudsak välkomnade förslaget. Kommissionens avsikt att harmonisera utformningen av fakturor för mervärdesskatteändamål och att mer aktivt tillåta elektroniska fakturor sågs som något positivt. Det slutliga direktivet från rådet öppnade dock olyckligtvis upp för ytterligare avvikelser från en harmonisering. Nyttan av direktivet reduceras därmed.

NSD är dock fortsatt positivt till att det överhuvudtaget kommit ett direktiv om gemensamma regler för fakturor inom EU, men beklagar som sagt att samordningen inte gått längre. Det är mot denna bakgrund finansdepartementets genomarbetade och gedigna promemoria skall läsas.

Som angivits i inledningen ovan skapar direktivet inte en tillräcklig grad av harmonisering mellan medlemsländerna. Särskilt bekymmersamt är alla de valmöjligheter som direktivet ger. Många företag med handel över gränserna kommer att bli tvingade att inkludera kraven i ett stort antal länder, i vissa fall till och med i samtliga medlemsländer, i sina fakturor.

NSD hemställer därför att Sverige, genom kommissionen, i rådsarbetsgruppen eller på annat sätt, verkar för att en kartläggning görs av hur implementeringen av direktivet skett, med särskild hänsyn till handel över gränserna.

2. Faktureringskyldig

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot föreslagen omformulering.

Svenska Revisorsamfundet

Förslagen om vem som är faktureringskyldig, självfakturerering och outsourcing tillstyrks. Mot bakgrund av de praktiska svårigheter som SRS framhållit i tidigare yttrande, noterar SRS särskilt att parterna ges stort utrymme att i enlighet med handelsbruk eller annat lämpligt sätt organisera avtalsförhållandena mellan parterna. Denna lösning torde minska de praktiska svårigheterna.

Finansbolagens förening

Promemorian föreslår inga sakliga ändringar i frågan om vem som skall vara faktureringskyldig utan endast vissa redaktionella ändringar för att närma den svenska lagtexten till direktivets ordalydelse.

Finansbolagens förening har inga invändningar häremot och inte heller några vidare synpunkter om vem som skall vara faktureringskyldig.

3. Självfakturerering, s.k. self-billing

Riksskatteverket

Skattemyndigheten Stockholm

SKM anser att det vid fakturerering som utförs av köparen helst bör finnas ett skriftligt avtal mellan parterna samt att det av avtalet bör framgå

rutiner för utväxling av fakturerings- och ändringsinformation. Även uppdragsfakturerings utförd av tredje part bör regleras med liknande avtal. Möjligheten att använda fakturerings utförd av kund bör så vitt möjligt i realiteten begränsas till de områden där detta är nödvändigt och av praktisk nytta.

SKM gör följande kommentar till den föreslagna bestämmelsen i 11 kap. 3 § ML.

I fråga om förfarandet vid fakturor i form av avräkningsnotor och så kallad self-billing förtjänar det framhållas att den handling som i sådana fall ska upprättas av köparen och utgöra grund för dennes avdragsrätt även är ett dokument som samtidigt ska utgöra grund för säljarens redovisning av omsättning och utgående skatt och därmed utgöra del av dennes räkenskapsmaterial. En sådan faktura ska uppfylla de krav på innehåll som framgår av den föreslagna 11 kap. 8 § ML, vilket bl.a. innebär att ett löpnummer baserat på en eller flera serier ensamt ska kunna identifiera fakturan även i säljarens bokföring.

Att fakturor upprättas av köparen är vanligt och av praktisk betydelse i sådana fall där köparen har rätt att ta varor ur ett säljarens tillhörigt lager eller där köparen kvantifierar, väger och värderar en tillsänd vara. I bland görs vid sådana affärer även likvidavräkningar för inköp som säljaren har gjort, vilket komplicerar bokföringen av transaktionerna. Ur kontrollsynpunkt vore det önskvärt att i författning eller på annat sätt så vitt möjligt begränsa användningen av fakturor upprättade av kunden till de områden där detta förfarande är nödvändigt eller annars är av praktisk betydelse. Detta synes emellertid inte kunna genomföras. Ett alternativ som finns är att så som i författningsförslaget reglera förfarandet vid användning av fakturor som upprättas av köpare. Vad som då måste säkerställas är att det finns ett system för utväxlande av faktureringsinformation löpande och att detta även säkerställer att korresponderande uppgifter redovisas av köpare och säljare. För säljaren bör det vara av största betydelse att tillse att det finns ett sådant system emedan denne kan bli redovisningsskyldig för de fakturor som han låtit köparen upprätta oavsett om han fått del av denna eller har invändningar som inte framförts till köparen. Jämför EG-domstolens dom i målet C-141/96 Langhorst. I köparens intresse ligger att ha ett fullgott underlag för sin avdragsrätt. Detta innebär att ett avtal helst bör vara skriftligt och innebära att säljaren, om inte reklamation gjorts inom viss tid, godkänner de fakturor som upprättats av köparen och numrerats i överenskommen nummerserie och som ska översändas av denne. I parternas intresse bör även ligga att utväxlandet av handlingarna kan dokumenteras.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Självfakturering, utläggning av faktureringsfunktionen och undantagsregel för krav på faktura

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet tillstyrker förslagen rörande självfakturering, utläggning av faktureringsrutinen samt att man fullt ut nyttjar möjligheten som ger medlemsstaterna enligt artikel 22.3 a fjärde stycket rätt att befria skattskyldiga från att utfärda en faktura för vissa angivna omsättningar.

Sveriges Advokatsamfund

Att tillägga annan än den skattskyldige möjligheten att upprätta faktura enligt ML, såsom föreslås beträffande köparen eller tredje person, ändrar grundläggande mervärdesskatterättsliga principer. Fråga skulle bli om ett system där säljaren behåller ett ansvar för att faktura upprättas, men denne ges möjlighet att avtala med köparen eller tredje man att någon av dem ombesörjer själva upprättandet. Säljaren skall enligt förslaget till lagtext "säkerställa" att så sker, vilket skulle innebära ett faktureringsansvar (se s. 11, 34 och 35 i promemorian). Ett sådant system kan ifrågasättas främst på grund av de tillämpningsproblem som erfarenhetsmässigt förelegat och alltjämt föreligger med dagens system att i olika hänseenden göra åtskillnad mellan fakturaunderlagets karaktär av bevisning kring affärshändelsen som föranleder uppkomsten av skattskyldighet hos säljaren respektive avdragsrätt hos köparen och affärshändelsen, så att det inte anses utgöra en del av affärshändelsen och nämnda skyldighet respektive rättighet inte skulle uppkomma förutan förefintligheten av ett dylikt underlag.

Det är enligt huvudregeln om skattskyldighet den som företar en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet som är skattskyldig, förutsatt att vederbörande bedriver yrkesmässig verksamhet någonstans i världen. Omsättningsbegreppet är sålunda centralt och i första hand erinras om att frågan om den mervärdesskattemässiga karaktären på prestationen i fråga skall bedömas med utgångspunkt i förhållandena hos säljaren. Köparen av varan eller tjänsten i fråga kan inte åläggas/tillåtas att göra den bedömningen, utan skyldigheten/möjligheten att utfärda faktura med i förekommande fall debitering av utgående mervärdesskatt skall fortsatt ligga hos den skattskyldige, dvs. säljaren som omsätter varan eller tjänsten. A fortiori gäller därmed att sådan skyldighet inte heller skall åläggas tredje person generellt sett, vilken fråga berörs också nedan.

Beträffande uppkomsten av köparens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt gäller att den "icke kan göras beroende av om säljaren fullgör eller underlåter att fullgöra honom åvilande redovisnings- och betalningsskyldighet" (se SOU 1964:25 s. 382). "Den som gör avdrag för ingående skatt anses ... inte ha någon mera omfattande utrednings-

skyldighet i frågan om skattskyldighet för den som debiterat skatten” (jfr RÅ 1984 1:67 med hänvisning till i första hand prop. 1968:100 s. 140). Om de yttre tecknen hos säljaren inte föranleder köparen anta annat än att säljaren är yrkesmässig, förvärvar köparen rätt till avdrag för debiterad mervärdesskatt även om säljaren vid en senare utredning exempelvis skulle anses vara osjälvständig. Om däremot säljarens prestation inte utgör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, kan köparen inte förvärva rätt till avdrag i god tro (jfr RÅ 1988 ref. 74).

Köparen skall i princip kunna utöva avdragsrätten med stöd av en momsbarande faktura från säljaren (jfr prop. 1994/95:57 s. 136), men avdragsrätt kan inte uppkomma i fall av rättsvillfarelse, dvs. om köparen trott att en prestation omfattats av skatteplikt men omsättningen i fråga i stället undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML.

Om köparen i enlighet med förslaget skulle ges möjlighet att själv upprätta säljarens faktura, riskerar rättsutvecklingen i praktiken att leda till en legaldefiniering av avdragsrätten. Sådana tendenser har funnits de senaste åren och gått ut på att om inte ett fakturaunderlag till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 5 § ML skulle det i sig innebära att avdragsrätt inte uppkommer. Riksskatteverket har i en skrivelse 1999-12-09, dnr 11530-99/100, uttalat att verket inte anser att det i sådana fall generellt sett ”krävs att leverantören upprättar en ny faktura”. Kraven på bevisningen anser riksskatteverket helt riktigt måste bedömas från fall till fall. Det borde inte ens ha behövt påtalas, då det av förarbetena till ML framgår att fakturan enbart utgör ett bevis (se prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217), och sålunda köparen kan utöva avdragsrätten med stöd av principerna om fri bevisföring och bevisprövning; någon legalbevisning är inte avsedd på mervärdesskatteområdet lika litet som inom skatterätten i övrigt. Situationen var emellertid sådan att skattemyndigheterna många gånger drev processer av innebörd att fakturaunderlaget och dess innehåll skulle utgöra saken, när köparens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skulle avgöras, inte huruvida köparen verkligen hade gjort ett förvärv. Efter avgörande av fyra s.k. periodiseringsdomar i regeringsrätten 1999-03-25 angående skattetillägsfrågan, bl.a. RÅ 1999 ref. 16, åtföljt av Riksskatteverkets skrivelse, har den tendensen brutits men inte helt upphört.

En liknande utveckling är sannolik om förslaget i fråga genomförs, vilket i så fall allvarligt hotar rättssäkerheten på detta område. Därvidlag skall särskilt beaktas att vad som avses med saken i skattesammanhang också har en avgörande betydelse för frågor om framför allt skattebrott. Huruvida en oriktig uppgift i sak lämnats av deklaranten skall tolkas och bedömas på samma sätt oavsett om fråga är om en prövning av skattetillägg, eftertaxering eller av det objektiva rekvisitet i 2 § skattebrottslagen (se Förvaltningsprocess, s. 242, av Bertil Wennergren, Norstedts 1971; Skattenytt 2000 s. 415, artikeln Om muntlig förhandling i taxeringsmål, av Börje Leidhammar; SOU 2001:25 s. 351, utredningen

Skattetillägg m.m. samt prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 116). Köparen skall i första hand bokföra och redovisa ingående mervärdesskatt med stöd av ett underlag mottaget från säljaren. Först "[o]m det inte förekommer några mottagna handlingar i samband med affärshändelsen, måste ... verifikationen tillskapas på annat sätt" (jfr prop. 1998/99:130 Del 1, Ny bokföringslag m.m., s. 250). I framför allt sådana fall ger ML idag en möjlighet för köparen att upprätta exempelvis en avräkningsnota med den information som stipuleras i 11 kap. 5 § ML som en med faktura jämförbar handling (se 11 kap. 5 § ML och 1 kap. 17 § ML). Det bör också fortsättningsvis gälla som ett undantag från huvudprincipen om att det åligger säljaren att upprätta fakturaunderlag.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna anser att det inte finns skäl för staten att styra hur avtalet om självfakturerering eller godkännande av fakturor ska gå till. Sedan kan det ofta för parterna vara lämpligt att avtalet är skriftligt men detta bör inte vara något krav utan kan som i promemorian överlämnas åt parterna att avgöra. Likaså bör ett godkännande genom att inte protestera inom viss tid vara tillräckligt om parterna anser att detta är ett system som är tillräckligt säkert. Även korta meddelanden kan bli mycket att lagra om meddelandena är många och särskilt om de innehåller någon form av elektronisk signatur som lagras tillsammans med meddelandet.

Lantbrukarnas Riksförbund

Vad som i promemorian anförts vad avser självfakturerering föranleder LRF att framföra följande synpunkt.

I författningsförslaget, 11 kap 3 § p 3 mervärdesskattelagen, anges att en faktura får utfärdas av köpare om "*det framgår av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den*". LRF förutsätter att detta krav är uppfyllt om en faktura från en angiven köpare benämns "avräkningsnota", "självfaktura" eller liknande eller att det på annat sätt av uppgifterna i fakturan går att sluta sig till att köparen har utfärdat den.

Finansbolagens förening

I promemorian föreslås en ny regel enligt vilken så kallad självfakturerering skall vara tillåten under vissa förutsättningar. Således skall köparen få utfärda faktura om

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

Finansbolagens förening noterar att det inte uppställs något krav på avtalets form eller närmare innehåll. Därmed synes muntliga avtal vara tillräckliga. Utformningen i övrigt synes kunna prövas av domstolarna.

Det finns heller inga formkrav på förfarandet att godkänna fakturor. I promemorian anges också att godkännandet bör kunna ske konkludent. Härefter synes också kunna ligga att parterna i sitt avtal kan bestämma att varje faktura skall anses godkänd om inte säljaren invänt inom viss tid.

Svenska Revisorsamfundet

Förslagen om vem som är faktureringskyldig, självfakturerering och outsourcing tillstyrks. Mot bakgrund av de praktiska svårigheter som SRS framhållit i tidigare yttrande, noterar SRS särskilt att parterna ges stort utrymme att i enlighet med handelsbruk eller annat lämpligt sätt organisera avtalsförhållandena mellan parterna. Denna lösning torde minska de praktiska svårigheterna.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

Självfakturerering innebär att köparen utfärdar en faktura, baserad på tidigare överenskommelser och/eller baserat på en leverans av i beställningen ospecificerad mängd³. Det skall enligt förslaget finnas ett i förväg träffat avtal, vilket GEA tillstyrker. GEA delar uppfattningen i promemorian att det kan överlämnas till parterna hur ett avtal skall utformas (muntligt eller skriftligt) i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden.

GEA anser vidare att, i det förfarande som talas om avseende godkännande av faktura, skall det anses vara tillfyllest och kunna ske konkludent genom att säljaren inte motsätter sig fakturan. Ytterligare krav på utväxling av meddelanden, om allt stämmer, behövs inte. I promemorian konstateras att det kan överlämnas till parterna att utforma rutin. I lagförslaget anges dock i ML 11 kap 3 att det skall finnas ett förfarande. Man kan hävda att tystnad också är ett förfarande, men detta bör formuleras tydligare.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

NSD tillstyrker att möjligheten i direktivet att införa särskilda villkor för self-billing när köparen finns i land utan avtal om ömsesidigt bistånd inte utnyttjas.

³ såsom är fallet t ex vid leverans av brännolja, betong och liknande produkter.

4. Utläggning av faktureringsfunktionen s.k. outsourcing

Riksskatteverket

Varken nu gällande ML eller de civilrättsliga redovisningsreglerna innehåller några särskilda regler om outsourcing. RSV anser därför att det direkt av lagstiftningen bör framgå när outsourcing är möjlig. Förutsättningarna för att tillämpa s.k. self-billing regleras exempelvis enligt förslaget i en ny lagparagraf 11 kap. 3 § ML. RSV anser att en mot nämnda paragraf svarande bestämmelse också bör införas ifråga om fakturering som lagts ut på entreprenad till en tredje part.

RSV anser att föreslagen lagtext bör göras tydligare vad beträffar utfärdandet av samlingsfakturer och förutsättningarna för att få tillämpa s.k. outsourcing.

Skattemyndigheten i Stockholm

SKM anser att en mot 11 kap. 3 § ML svarande bestämmelse som reglerar förutsättningarna för utfärdande av fakturorna bör införas också ifråga om fakturering som lagts ut på entreprenad till en tredje part.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Självfakturering, utläggning av faktureringsfunktionen och undantagsregel för krav på faktura

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet tillstyrker förslagen rörande självfakturering, utläggning av faktureringsrutinen samt att man fullt ut nyttjar möjligheten som ger medlemsstaterna enligt artikel 22.3 a fjärde stycket rätt att befria skattskyldiga från att utfärda en faktura för vissa angivna omsättningar.

Sveriges Advokatsamfund

När det gäller frågan om tredje man skall kunna utfärda säljarens faktura får en eventuell sådan reglering ske enligt enumerationsprincipen. Ett sådant fall som skulle kunna anges i ML är när auktionsföretag lämnar avräkningsbesked e.d. till säljaren av ett till företaget inlämnat föremål. Det godtogs tidigare enligt Riksskatteverkets (RSV) anvisning RSV Im 1987:1, som dock ”upphävdes” i och med utgången av maj månad 2001 genom Riksskatteverkets allmänna råd RSV 2001:18. En generell regel om att tredje man skulle kunna upprätta säljarens faktura är emellertid olämplig på grund av samma orsaker som ovan angivits beträffande att den möjligheten skulle ges köparen annat än undantagsvis. Att det i tredje manssituationer krävs en särskild uppräknings i ML av vilka sådana som skall kunna utfärda säljarens beskattningsunderlag motiveras av problem som är aktuella beträffande tillämpningen av den särskilda regeln i 6 kap. 7 § ML. Den innebär att en omsättning skall anses göras av

såväl en förmedlare som av dennes huvudman, om förmedlaren i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för huvudmannens räkning och uppbär likviden. En hel del skatte- och skattebrottsprocesser innehåller frågeställningar om tillämpningen av 6 kap. 7 § ML. Från skattemyndigheternas sida hävdas ibland att det räcker med att fakturan enbart innehåller förmedlarens identitetsuppgifter för att denne inte bara skall anses skattskyldig för förmedlingsprovisionen, utan också för omsättningen av huvudmannens prestation. Regeln i fråga är avsedd att omfatta i första hand kommissionärer, vilket också är fallet enligt liknande regler i dansk och tysk mervärdesskattelagstiftning. Genom tillämpning av den skall förmedlaren enligt såväl förarbetena till ML som enligt äldre svensk mervärdesskatterätt jämföras med en återförsäljare (se prop. 1993/94:99 s. 190). Problemet är att med den uppfattning som ibland företräds av skattemyndigheterna skulle även andra mellanmän än kommissionärer omfattas av 6 kap. 7 § ML. De förslag som SOU 2002:74 presenterar löser inte denna frågeställning, men det är värt att notera att utredningen indirekt tillstår att 6 kap. 7 § ML inte har någon direkt motsvarighet i sjätte direktivet (jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 653). Rättssäkerheten kräver förutsebarhet i beskattningsbeslut. Det är därför av största vikt att de materiella reglerna i ML utreds när såväl en agent skall ansvara för bedömningen av ett beskattningsunderlag motsvarande förmedlingsprovisionen som när en kommissionär och eventuella andra mellanmän har att göra samma bedömning för ett underlag gällande huvudmannens omsättning. En sådan utredning bör tillsättas utan avvaktan på att arbetet med SOU 2002:74 fortskrider.

Här är det viktigt att poängtera att införandet av en allmän regel om att tredje man kan upprätta säljarens faktura skulle kunna tas till intäkt för fortsatta argument om att innehållet i fakturan från en förmedlare skall utgöra rättsfakta för rättsföljden mervärdesbeskattning. Därför bör de mellanmän som kan upprätta säljarens fakturaunderlag genom exempelvis utfärdande av ett avräkningsbesked särskilt anges i ML, vilket i första hand handlar om auktionsföretagen.

Därvidlag gäller, i konsekvens med vad nyss anförts, också ovan nämnda reservation om att genomförandet av faktureringsdirektivet sker med förbehåll för att de materiella reglerna enligt ML om uppkomsten av skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt hos köparen inte påverkas.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot förslaget beträffande självfakturering.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

Vid utläggning av faktureringsfunktionen (outsourcing) kvarstår givetvis ansvaret hos den skattskyldige. För tydlighetens skull, och för att undvika upplevt oklart ansvar, kan det övervägas om det i lagtexten bör ingå att den som för den skattskyldiges räkning utför fakturerings-tjänsten skall upplysa den skattskyldige om vilka åtaganden den utförande gör beträffande lagring och åtkomst i ett senare skede. Speciellt för små företag kan detta undanröja kommande problem.

Svenska Revisorsamfundet

Förslagen om vem som är faktureringskyldig, självfakturerering och outsourcing tillstyrks. Mot bakgrund av de praktiska svårigheter som SRS framhållit i tidigare yttrande, noterar SRS särskilt att parterna ges stort utrymme att i enlighet med handelsbruk eller annat lämpligt sätt organisera avtalsförhållandena mellan parterna. Denna lösning torde minska de praktiska svårigheterna.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

NSD tillstyrker att möjligheten i direktivet att införa särskilda villkor för outsourcing när köparen finns i land utan avtal om ömsesidigt bistånd inte utnyttjas.

5. Faktureringskyldighetens omfattning

Riksskatteverket

RSV anser att faktureringsdirektivets valmöjlighet i artikel 22.3 a tredje stycket bör utnyttjas så att faktureringskyldighet även föreligger vid försäljning till privatpersoner.

RSV anser att faktura inte behöver utfärdas för förskott och a conton avseende sådana skattebefriade omsättningar som anges i 11 kap. 2 § ML.

RSV anser att faktureringskyldighet ska föreligga vid överlåtelse av sådana tillgångar som avses i 3 kap. 24 § ML.

Direktivets utformning av faktureringskyldigheten är i princip oförändrad i förhållande till tidigare reglering. Bestämmelserna i nu gällande ML överensstämmer också i sak med bestämmelserna i fakture-

ringsdirektivet, varför någon ändring inte krävs i materiellt avseende. Däremot är inte utformningen av reglerna i ML och faktureringsdirektivet avseende faktureringskyldigheten uppbyggda på samma sätt. På grund härav har bestämmelserna i ML omformulerats så att ordalydelsen närmare knyter an till formuleringen i faktureringsdirektivet. RSV är positivt till nämnda ändring, varigenom dels ML blir tydligare och dels att missförstånd kan undvikas vid eventuella jämförelser ML och direktivet.

I det nya faktureringsdirektivet ges medlemsstaterna möjlighet att kräva att faktura utfärdas även för omsättningar till privatpersoner. De nuvarande reglerna i ML innebär att faktura alltid ska utfärdas 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, för närvarande 500 kr.

I det nu översända förslaget har bestämmelserna i 11 kap. 1 § ML ändrats på så sätt att faktura inte längre behöver utfärdas vid omsättningar till privatpersoner. Här bortses från försäljningar av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § ML och distansförsäljningar enligt 5 kap. 2 a § ML där det enligt faktureringsdirektivet alltid föreligger skyldighet att utfärda faktura oavsett vem som är förvärvare, dvs. faktureringskyldighet föreligger här även om förvärvaren är en privatperson.

Som skäl för nämnda ändring anförts bl.a. att vid försäljning till en privatperson utgör fakturan främst ett underlag för kontroll av säljarens redovisade utgående mervärdesskatt. Genom det verifikationskrav som regleras i bokföringslagen (BFL) och kravet på att bevara underlag för deklaration i skattebetalningslagen (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. Vidare anförts att en allmän skyldighet att utfärda en momsbarande faktura vid försäljningar till alla privatpersoner skulle kunna vara betungande för näringsidkarna.

Förslaget innebär en väsentlig inskränkning ifråga om faktureringskyldigheten enligt ML i jämförelse med nuläget. RSV är kritiskt till nämnda förslag och även till de motiveringar som lämnats härför. Enligt RSV:s uppfattning kan det inte anses vara betungande för näringsidkarna eftersom utfärdande av fakturor torde vara ett naturligt inslag, åtminstone vid kreditförsäljningar. Det torde även vara enklare för näringsidkarna att tillämpa enhetliga rutiner vid sina försäljningar oavsett om förvärvaren är en näringsidkare eller en privatperson. Vidare torde dagens system i praktiken innebära att momsreglerna styr innehållet av de verifikationer som ska finnas enligt BFL. Om promemorians förslag

vinner gehör kommer verifikationskravet enligt BFL att bli olika beroende på vem som är förvärvare, vilket knappast kan sägas bli en förenkling för näringsidkarna.

Med hänsyn härtill anser RSV att den nuvarande omfattningen av faktureringskyldigheten ska behållas. Däremot bör möjligheterna till förenklingar ifråga om kravet på faktura vid kontantförsäljningar samt ifråga om fakturornas innehåll övervägas ytterligare. Enligt RSV:s uppfattning torde den enda uppgift som för säljaren kan innebära några svårigheter vid upprättandet av en fullständig faktura ligga i att säljaren måste fylla i uppgift om kundens namn. Det torde vara endast på stormarknader och liknande som det uppkommer några egentliga problem med detta. Genom att höja nuvarande beloppsgräns 500 kr till exempelvis 2 000 kr skulle huvuddelen av problem som kan uppkomma försvinna. Härigenom skulle också ändamålet med uppgiftskravet i praktiken också motsvara den verkliga nyttan härav. Sammanfattningsvis anser alltså RSV att möjligheten i artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet utnyttjas så att faktureringskyldighet föreligger även vid försäljning till privatpersoner.

Skattefri omsättning – artikel 22.3 a fjärde stycket

Om undantag från skatteplikt till mervärdesskatt föreligger har medlemsstaterna enligt faktureringsdirektivet möjlighet att befria från faktureringskyldighet. Denna möjlighet har utnyttjats och bestämmelser härom återfinns i föreslagen ändring av 11 kap. 2 § ML.

Enligt förslaget ska faktureringskyldighet dock föreligga vid tillämpning av undantaget från skatteplikt vid överlåtelse av verksamhet enligt 3 kap. 25 § ML, men inte vid tillämpning av 3 kap. 24 § ML avseende överlåtelse av vissa tillgångar. Sistnämnda bestämmelse är av speciellt slag då den omfattar näringsidkares försäljning av sådana verksamhetstillgångar som utgör inventarier, vid vars förvärv något avdrag för ingående skatt inte har kunnat åtnjutas. Ofta säljs dessa tillgångar till återförsäljare och andra skattskyldiga näringsidkare som kan tänkas sälja dem vidare. Enligt RSV:s uppfattning är det även i dessa fall av stor betydelse att faktura utfärdas, av vilken framgår att försäljningen skett utan mervärdesskatt med hänvisning till undantaget i 3 kap. 24 § ML.

Förskott och a conto – artikel 22.3 a andra stycket

Faktureringsdirektivets regler i rubricerade avseende återfinns i föreslagen ändring av 11 kap. 4 § ML. I denna paragraf bör emellertid enligt RSV:s uppfattning även tas in en hänvisning till 11 kap. 2 § ML som innebär att faktura inte behöver utfärdas för förskott och a conton avseende i 2 § nämnda skattebefriade omsättningar.

Skattemyndigheten i Stockholm

SKM anser att möjligheten att behålla nuvarande omfattning av faktureringsskyldigheten bör utnyttjas, varvid förenklingar avseende en beloppsgräns vid försäljning i detaljhandel och liknande samt i fråga om fakturornas innehåll bör övervägas.

Den i 11 kap. 1 § ML föreslagna bestämmelsen om skyldighet att upprätta faktura innebär att en faktura inte längre behöver utfärdas vid försäljning till fysiska privatpersoner i andra fall än vid försäljning av nya transportmedel som omfattas av undantaget i 3 kap. 30 a § och vid distansförsäljning av vara enligt 5 kap. 2 a § ML.

Förslaget innebär således en väsentlig inskränkning i fråga om faktureringsskyldigheten enligt ML i jämförelse med nuläget. Direktivet ger möjlighet att behålla en mera generell faktureringsskyldighet och att kombinera denna med vissa förenklingar.

I ett mervärdesskattesystem har fakturan utöver vad som krävs för utövandet och kontrollen av avdragsrätten även betydelse för redovisningen och specifikationen av den skatt som ska tas ut och för säljarens rätt att kräva kompensation för denna hos köparen. Vid försäljning till privatpersoner som uppgår till betydande belopp och som avser t.ex. kapitalvaror eller byggnadsmaterial är det, särskilt om försäljningen sker på kredit, vanligt att en faktura utfärdas av säljaren. I sådana fall bör det framstå som enklast att fakturan upprättas enligt de allmänna rutinerna för fakturering i företaget. Fakturering av försäljningar till privatpersoner har också betydelse för kontrollen av redovisningen av den utgående skatten hos företagen.

Det kan visserligen anföras att en skyldighet att upprätta verifikation alltid föreligger för den som är bokföringsskyldig enligt BFL. För utländska företagare som gör omsättningar i Sverige föreligger dock inte alltid denna skyldighet.

SKM anser att möjligheten enligt direktivet att behålla nuvarande omfattning av faktureringsskyldigheten bör utnyttjas, varvid möjligheterna till förenklingar i fråga om en beloppsgräns vid försäljning i detaljhandel och liknande samt i fråga om fakturornas innehåll bör övervägas ytterligare.

Förskott och a conto – artikel 22.3 a andra stycket

- Varje skattskyldig person skall dessutom säkerställa att en faktura utfärdas av honom själv, av hans kund eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, för alla betalningar a conto som har gjorts till honom före sådan leverans av varor som avses i första stycket och för

de betalningar a conto som har gjorts till honom av en annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person innan tjänsten har tillhandahållits.

Motsvarigheten härtill i det remitterade författningsförslaget finns i 11 kap. 4 § ML. I denna paragraf bör tas in en hänvisning till 11 kap. 2 § ML som innebär att faktura inte behöver utfärdas för förskott och a conton avseende i 2 § nämnda omsättningar.

Möjlighet till utökad faktureringskyldighet – artikel 22.3 a tredje stycket
- Medlemsstaterna har en möjlighet att ålägga skattskyldiga personer en skyldighet att utfärda en faktura för andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster än de som anges i ovanstående stycken som de utför på deras territorium. När de gör detta, får medlemsstaterna införa färre skyldigheter beträffande dessa fakturor än de som förtecknas under b, c och d.

Denna möjlighet innebär att en generell faktureringskyldighet som även omfattar vissa omsättningar till privatpersoner skulle kunna bibehållas i ML med lämpligt avvägda inskränkningar och förändringar. SKM anser i enlighet med vad som anförs under punkt 4.1 ovan att denna möjlighet bör utnyttjas.

Enligt förslaget ska faktureringskyldighet föreligga vid tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML, men inte vid tillämpning av 3 kap. 24 § ML. Sistnämnda bestämmelse är av speciellt slag då den omfattar näringsidkares försäljning av sådana verksamhetstillgångar som utgör inventarier, vid vars förvärv något avdrag för ingående skatt inte har kunnat åtnjutas. Ofta säljs dessa tillgångar till återförsäljare och andra skattskyldiga näringsidkare som kan tänkas sälja dem vidare. En faktura där det framgår att försäljningen skett utan moms med hänvisning till undantaget i 3 kap. 24 § är därför av stor betydelse i dessa fall.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Självfakturerering, utläggning av faktureringsfunktionen och undantagsregel för krav på faktura

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet tillstyrker förslagen rörande självfakturerering, utläggning av faktureringsrutinen samt att man fullt ut nyttjar möjligheten som ger medlemsstaterna enligt artikel 22.3 a fjärde stycket rätt att befria skattskyldiga från att utfärda en faktura för vissa angivna omsättningar.

Sveriges Advokatsamfund

Med reservation för ovan angivet observandum om att förslaget inte skall uppfattas innebära någon förändring av de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML, kan det genomföras. En sådan reservation bör ske för att minska den uppenbara risken att behovet av en ökad effektivitet i det administrativa samarbetet som skall upprätthållas enligt EG:s förordning EEG nr 218/92 med andra EG-länder beträffande varuhandeln, [vilket behov påtalas av Riksrevisionsverket (numera Riksrevisionen) på s. 36 i revisionsrapport 2003-06-10, dnr 23 2000-1504 – med titeln Momskaruseller och annat fusk i handeln mellan Tyskland och Sverige], kommer att kompenseras genom en formalistisk behandling hos skattemyndigheterna av kontrolluppgifter från kvartalsrapporter etc. på bekostnad av en rättssäker prövning av vad som faktiskt förevarit, dvs. av affärshändelsen.

Företagarnas Riksorganisation

Det är inte alltid som kunden har behov av ett dokument med alla de uppgifter som ställs på fakturor i mervärdesskattelagen. Företagarna anser därför att möjligheten till undantag från faktureringsskyldigheten ska utnyttjas. Inget hindrar de företag som vill ha ett enhetligt system att utfärda fakturor även i de fall det inte kommer att krävas enligt mervärdesskattelagen.

Företagarna anser att så länge det inte finns skyldighet att debitera moms på förskotts eller á contobetalningar bör det inte heller finnas någon faktureringsskyldighet enligt mervärdesskattelagen. Ett undantag för de särskilda reglerna för á contobetalningar inom byggsektorn bör därför göras till dess att dessa regler avskaffas.

Svenska Revisorsamfundet

Tidigare har SRS pekat på behovet att ställa utöka kravet på faktureringsskyldighet med hänsyn till kravet på inkomstverifiering. Något förslag i denna riktning framläggs inte, vilket bl.a. motiveras med att verifikationskraven i BFL och kravet att bevara underlag för deklaration är tillräckliga. Dessa krav är uppenbart otillräckliga för att säkerställa inkomstverifiering. De problem som föreligger löses inte med obligatoriskt faktureringskrav men ett sådant krav skulle minska möjligheterna till inkomstundrande. Enligt SRS:s mening är det angeläget att skapa system som ålägger bokförings- och skattskyldiga att trygga en tillfredsställande inkomstverifiering. Fakturerings- och verifikationskrav är en del av ett sådant system.

Finansbolagens förening

I promemorian föreslås vidare att faktureringsskyldighet skall gälla för näringsidkares omsättning av varor eller tjänster inom Sverige (även till privatpersoner) samt vid export när köparen är en näringsidkare eller en icke skattskyldig juridisk person).

Vid distansförsäljning och försäljning av nya transportmedel skall faktureringskyldigheten gälla oavsett vem som är förvärvare.

Finansbolagens förening har inga invändningar mot dessa förslag.

Sveriges Byggindustrier

I promemorian lämnas inget förslag om skyldighet att fakturera a contobetalningar i byggnadsentreprenader med hänvisning till annat lagstiftningsärende där det föreslagits att mervärdesskatt obligatoriskt skall redovisas löpande på förskott och a conton i byggnadsentreprenader och att de skall faktureras löpande. Sveriges Byggindustrier har i det ärendet framfört vilka synpunkter man kan ha på en sådan ordning.

Sveriges Byggindustrier uppfattar förslaget i promemorian så att skyldighet att lämna särskild uppgift om författningsstöd i fall skattebefrielse blir aktuell endast i de fall faktureringskyldighet föreligger. Faktureringskyldighet föreligger endast för omsättning enligt ML. I entreprenadförhållanden förekommer det ofta att entreprenören har utlägg för beställaren och fakturerar dessa vidare till den senare. Då det inte är fråga om någon omsättning för entreprenören gör vi den tolkningen att någon särskild uppgift inte blir aktuell eftersom inte ens faktureringskyldighet föreligger.

Utlägg har för övrigt behandlats sparsamt i promemorian. När det gäller avdragsrätt för ingående skatt har RSV gjort uttalanden om vem som har avdragsrätt i de fall en faktura ställts ut till fel mottagaren och hur sådant kan rättas till på ett korrekt sätt. En betalning av en sådan faktura av annan än den rätte mottagaren kan få konsekvenser i avdragshänseende. Sveriges Byggindustrier anser att dessa frågor bör tas upp i den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

Undantag från krav på faktura

NSD tillstyrker att faktura inte skall behöva utfärdas i det fall köparen är privatperson. Som anförts i promemorian är det möjligt att kontrollera att den utgående mervärdesskatten är korrekt, på annat sätt än genom en

momsbärande faktura. Ett krav på fullständig faktura i dessa fall skulle lägga en oproportionerligt stor börda på företagen i förhållande till den eventuella nyttan ur kontrollsynpunkt.

6. Begreppen faktura och jämförlig handling

Statskontoret

Statskontoret har följande synpunkt på författningsförslaget. I lagtexten anges att "Med faktura avses varje dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form..." Statskontoret föreslår att man i stället i lagtexten använder sig av det teknikneutrala ordet "handling". Förslagsvis utformas då 17 § enligt följande: "Med faktura avses varje handling som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap." Statskontoret menar att en sådan utformning av författningstexten bättre överensstämmer med FORMEL-gruppens (Ds 2003:29) rekommendationer.

Riksskatteverket

RSV föreslår viss lagändring vad beträffar det nya begreppet särskild handling samt avstyrker den i detta sammanhang föreslagna bestämmelsen om att avdrag kan ske för ingående skatt utan faktura.

I de nya reglerna i faktureringsdirektivet har begreppet jämförlig handling utmönstrats, vilket även skett i de föreslagna ändringarna av ML. Detta får till följd att vissa handlingar, bl.a. till ledning för jämkning av ingående skatt som en säljare utställer, numera inte får hänföras till begreppet faktura. På grund härav införs ett nytt begrepp särskild handling som definieras i 1 kap. 17 b § ML. För att den särskilda handlingen ska godkännas ska den innehålla diverse uppgifter som är identiskt specificerade på tre olika ställen, nämligen i 8 kap. 19 § fjärde stycket, 8 a kap. 17 § tredje stycket samt 9 kap. 14 § fjärde stycket ML. Med hänsyn till att det är grunduppgifter som en särskild handling ska innehålla ifrågasätter RSV om inte nämnda uppgifter istället kunde lämnas i 1 kap. 17 b § ML. Dessutom bör följdändringar göras i nuvarande 8 a kap. 12 § ML beträffande hänvisningar till 11 kap. 9 och 10 §§ ML, vilka föreslås bli flyttade till 8 a kap. 15 och 16 §§ ML.

Med anledning av att begreppet jämförlig handling utmönstrats föreslås även en ny bestämmelse i 8 kap. 17 § andra stycket ML. Häri föreslås att avdrag för ingående skatt får styrkas på annat sätt än genom faktura då sådan inte kan uppvisas och det finns synnerliga skäl. Av promemorian

framgår att 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 sin avdragsrätt till mervärdesskatt. Av skäl som framgår nedan anser RSV att nämnda bestämmelse inte bör införas.

På grund av att begreppet jämförlig handling utmönstrats föreslås ändring av 1 kap. 17 § ML. Definitionen av faktura föreslås häri ändrat så att med faktura avses varje dokument eller meddelande som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. 17 a § ML. Enligt RSV:s uppfattning torde härigenom endast ett namnbyte ha skett av begreppet jämförlig handling. Vidare måste nuvarande begrepp jämförlig handling i princip uppfylla motsvarande krav på materiellt innehåll som i en faktura. Med hänsyn till det nämnda ifrågasätter RSV om föreslagen ny bestämmelse kan anses som nödvändig på grund av implementeringen av faktureringsdirektivet i ML. Enligt RSV får förslaget mera ses som en allmän komplettering av bestämmelserna om avdragsrätt.

Förutom att RSV ifrågasätter motiven till att införa den nya bestämmelsen har RSV svårt att finna att det finns något egentligt behov till en dylik regel. De enda hithörande fall som RSV hittills uppmärksammat är att de formella kraven på faktura inte har iakttagits och att avdragsrätten för mervärdesskatt på grund härav har ifrågasatts. Enligt RSV:s kännedom torde emellertid i praktiken skatteavdrag ändå har medgetts förutsatt att den skattskyldige på något sätt kunnat visa sig berättigad härtill. RSV har även utfärdat en skrivelse 1999-12-09, dnr 11530-99/100, med liknande innehåll. I skrivelsen behandlas frågan om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på mottagaren. Som framgår av skrivelsen är RSV:s uppfattning att rätt till skatteavdrag föreligger om företaget kan visa att namnet på fakturan har angivits felaktigt. En förutsättning för avdragsrätten är vidare att det föreligger ett i alla avseende korrekt förvärv av en vara eller en tjänst.

Som framgår av bestämmelsen är avsikten att den endast ska kunna tillämpas i ett mindre antal särskilda fall. Med den nuvarande skrivningen i promemorian finns emellertid en risk att de skattskyldiga kommer att åberopa bestämmelsen i onödan. Som framgår av texten längst ner på s. 70 i promemorian anges att "Ett sådant fall skulle kunna vara att fakturan har förstörts eller förkommit...". Dessa exempel är enligt RSV:s uppfattning sådana typfall som just brukar förekomma vid s.k. svarthandel. Visserligen skulle nämnda text kunna skrivas om och även krävas att det inte går att få en ersättningsfaktura från säljaren samt att det kan göras sannolikt att mervärdesskatt tagits ut på försäljningen.

Enligt RSV:s uppfattning skulle det emellertid även efter en sådan omskrivning uppkomma en hel del processer beträffande innebörden av synnerliga skäl.

Avslutningsvis vill RSV framhålla den risk som finns med att införa en bestämmelse av ovannämnt slag. Oavsett bestämmelsens restriktiva formulering skulle den kunna leda till en uppluckring av de krav som innebär att avdrag endast kan medges för vad som utgör mervärdesskatt hos en skattskyldig säljare och som debiterats på faktura. Dessa krav utesluter att avdrag för ingående skatt medges på skälig grund på det sättet som är möjligt för kostnadsavdrag vid taxeringen.

Skattemyndigheten i Göteborg

8 kap 17 § andra stycket ML

Här föreslås att rätten till avdrag för ingående skatt får styrkas på annat sätt än genom faktura då sådan inte kan uppvisas och det finns synnerliga skäl.

Av promemorian framgår att bestämmelsen är avsedd att fungera som sk ventil nämligen i sådana undantagsfall då det kan anses oskäligt att inte medge skattskyldig avdrag för ingående mervärdesskatt när den skattskyldige inte kan förete en faktura.

Det förutsätts dock att den skattskyldige på något annat sätt än genom faktura eller annat dokument med motsvarande innehåll, skall visa rätten till avdrag för ingående skatt. Det är oklart vad som här menas med motsvarande innehåll. Det kan ändå antas att det ställs krav på att ett flertal av de uppgifter som uppräknas i 11 kap 8 ML ska styrkas. Frågan är dock vilka.

Då frågan i detta hänseende inte är tillräckligt belyst ser skattemyndigheten en risk för att en enhetlig behandling kan utebli.

Av de exempel som ges i promemorian kan man vidare förledas tro att synnerliga skäl föreligger i alla andra fall än sådana där konstaterade brister kvarstår gång efter annan (systematiskt utnyttjande). I sådana fall ska avdrag mer generellt medges trots att de specifika bestämmelser som reglerar skyldighet att utfärda faktura enligt MLs definition åsidosatts.

Skattemyndigheten ifrågasätter om detta verkligen är meningen med bestämmelsen. Ett förtydligande i denna fråga vore därför önskvärd.

Skattemyndigheten i Stockholm

SKM anser att det inte bör införas en bestämmelse av innebörden att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt får styrkas på annat sätt än genom uppvisande av faktura, om sådan inte kan uppvisas och det föreligger synnerliga skäl för avdragsrätten.

- Enligt direktivet skall medlemsstaterna godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i direktivet.

I 1 kap. 17 § ML föreslås en motsvarande definition av vad som utgör en faktura i ML:s mening. Då begreppet med faktura jämförlik handling utmönstrats genom direktivet och omfattningen av begreppet faktura därigenom inskränkts får bl.a vissa handlingar till ledning för jämkning av ingående skatt som en säljare utställer numera inte hänföras till begreppet faktura. Dessa föreslås i stället att hänföras till det nya begreppet särskild handling som definieras i 1 kap. 17 b § ML. 1 kap. 17 § ML

Den definition av begreppet faktura som finns i 1 kap. 17 § ML gäller i mervärdesskattehänseende och bestäms mer utifrån handlingens innehåll och specifikationsgrad än av formkraven på denna. Detta framstår som naturligt och önskvärt då avsikten är att det ska vara fråga om i första hand en handling som ska ligga till grund för skattedebiteringen och avdragsrätten samt kontrollen därav. Definitionen ger utrymme för en utveckling av teknik och handelsbruk.

Då företagen inte torde finna anledning och inte heller ha möjlighet till att utfärda särskilda fakturor för mervärdesskatteredovisningen bör man kunna räkna med att de föreslagna bestämmelserna om fakturor och fakturering kommer att få genomslag på företagens redovisning även i de fall faktureringskraven inte bestäms utifrån mervärdesskatterättsliga krav. Den definition av särskild handling som inte utgör faktura i 8 kap. 19 § fjärde stycket samt 8a kap. 17 § tredje stycket och 9 kap. 14 § fjärde stycket ML är identisk på de tre ställena, varför hänvisning skulle kunna göras till ett av dem.

Avdragsrätt på annan grund än faktura, 8 kap. 17 § andra stycket ML.

I förslaget om ändringar i ML har intagits en ny bestämmelse som innebär att avdrag för ingående skatt i vissa fall ska kunna medges även om faktura inte kan uppvisas. Det faktum att begreppet med faktura jämförlik handling har utmönstrats synes ej ge anledning att införa en bestämmelse av detta slag emedan vad som nu utgör jämförlika handlingar i regel uppfyller och måste uppfylla kraven på materiellt

innehåll i en faktura. Förslaget att införa denna bestämmelse kan således inte anses som en nödvändig följd av implementeringen av faktureringsdirektivet i ML utan får ses som en allmän komplettering av bestämmelserna om avdragsrätt. Enligt vad som framgår av bestämmelsen ska denna tillämpas endast om det finns synnerliga skäl för avdragsrätten samtidigt som denna kan styrkas på annat sätt än genom faktura. Om en sådan bestämmelse som den föreslagna skulle införas är det sannolikt att den skulle kunna tillämpas på det avsedda sättet endast i ett mindre antal särskilda fall. Förutsättningarna i dem skulle kunna vara att mervärdesskatt har tagits ut på försäljningar eller ska tas ut på sådana samtidigt som motsvarande inköpsfakturer har förkommit. Någon anledning att skönsbeskatta verksamheten som sådan och därmed ta hänsyn till förekomsten av ingående mervärdesskatt (jämför prop. 1993/94:99 sid. 210-211) skall heller inte föreligga. Om den skattskyldige på annat sätt t.ex. genom avtal, reskontra och kontokurant kan påvisa att inköp har skett från en skattskyldig säljare skulle avdrag kunna medges enligt bestämmelsen. Risken med en bestämmelse av detta slag är emellertid att den oavsett dess restriktiva formulering skulle kunna leda till en uppluckring av de krav som innebär att avdrag endast kan medges för vad som utgör mervärdesskatt hos en skattskyldig säljare och som debiterats på faktura. Dessa krav utesluter att avdrag för ingående skatt medges på skälig grund på det sättet som är möjligt för kostnadsavdrag vid taxeringen.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Eftersom det i affärsprocesser oftast utväxlas ett antal handlingar som sedan tillsammans utgör information i fakturan är det viktigt att begreppet faktura innefattar ett processtänkande och inte ett enskilt fakturadokument. I promemorian liksom i förarbetena till BFL finns detta synsätt men det är viktigt att även lagtexten utformas så att fakturan är en informationsmängd och inte ett dokument eller ett meddelande, se ML 1 kap 17 §.

Förslaget i 8 kap. 17 § 2 st. rörande avdragsrätt trots att faktura inte kan uppvisas är bra. Men kravet i lagtexten att det krävs synnerliga skäl borde ersättas med uttrycket särskilda skäl för att syftet med lagändringen inte ska motverkas.

Sveriges Advokatsamfund

Förslaget i promemorian Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt innebär att säljaren kan avtala med köparen – eller tredje man (s.k. outsourcing) – att denne upprättar säljarens fakturaunderlag. Något begrepp ”jämförlik handling” skall inte förekomma enligt förslaget. Risken är uppenbar att ett sådant system leder till argument

om att den enda momsmässigt sett godtagbara bevisningen är ett underlag upprättat enligt villkoren i 11 kap. ML. En legalbevisning skulle kunna hävdas, där annan bevisning kring affärshändelsen fränkänns värde i det sammanhanget på formella grunder. En begreppsjurisprudens skulle riskera att uppkomma, där underlaget för affärshändelsen blir saken, inte huruvida affärshändelsen i sig föranleder skattskyldighet hos säljaren respektive avdragsrätt hos köparen. Den risken blir inte mindre av att förslaget innehåller en regel som anger att om faktura inte kan uppvisas kan avdrag för ingående mervärdesskatt medges, om köparen på annat sätt kan styrka sådan rätt och ”synnerliga skäl föreligger” (se s. 7 och 69 i promemorian). Det lämnar öppet för argument om att det föreslagna systemet innebär en legalbevisning i momssammanhang vad gäller uppkomsten av skattskyldighet respektive avdragsrätt, där de materiella förutsättningarna för nämnda skyldighet och rättighet blir obsoleta i avsaknad av ett underlag som uppfyller villkoren som ställs beträffande vad som skall förstås med en faktura enligt 11 kap. ML. Även om det i förslaget anges som exempel på när villkoren i 11 kap. ML skulle kunna frångås att fakturan inte uppfyller villkoren och ”den skattskyldige på annat sätt kan styrka att transaktionen har utförts” (se s. 70 och 71 i promemorian), skulle just på momsområdet gälla att utövandet av avdragsrätten förutsätter ”synnerliga skäl”, om inte ett fakturaunderlag föreligger som uppfyller villkoren i 11 kap. ML. I praktiken kommer det sannolikt då inte att handla om att fakturaunderlaget på momsområdet enbart har vanlig beviskaraktär, utan huvudprincipen blir att en legalbevisning som uppfyller villkoren i 11 kap. ML förutsätts, t.ex. för att köparen inte skall bli betagen effektiva möjligheter till sakprövning av avdragsrätten. Affärshändelsen blir under sådana omständigheter sekundär i förhållande till kvaliteten på dokumentationen av densamma. I praktiken blir underlaget saken och inte bara en dokumentation av saken (affärshändelsen). Detta vore unikt i svensk rätt, däribland skatterätten, och saknar för övrigt stöd i EG-rätten. Innehållet i reglerna i ML skall styras av framför allt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), och oavsett om faktureringsdirektivet implementeras i ML skall de materiella skyldigheterna respektive rättigheterna enligt sjätte direktivet för säljaren respektive köparen av en skattepliktig vara eller tjänst inte påverkas av en förändring av förfarandereglerna eller redovisningsreglerna.

I sammanhanget får också nämnas utredningen Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74), där framför allt yrkesmässighetsbegreppet föreslås ersatt med begreppet beskattningsbar person. Den utredningen fokuserar inte på de materiella beskattningsreglerna, utan på förfarande- och redovisningsreglerna (se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186), men något ikraftträdandedatum

föreslås inte. Eftersom yrkesmässighetsbegreppet är avgörande för de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet hos säljaren och av köparens rättigheter beträffande mervärdesskatten, där vad denne vetat eller kunnat bedöma med avseende på förhållandena hos säljaren är avgörande, bör utredningen SOU 2002:74 avvaktas, innan lagstiftaren genomför förslaget i ifrågavarande promemoria. Risker är annars att regeländringar baserade på rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (2001/115/EG), faktureringsdirektivet, åberopas som stöd för en legaldefiniering av uppkomsten av skattskyldighet hos säljaren och avdragsrätt hos köparen, där alltså de materiella reglerna därom blir sekundära. För att undvika detta bör den generella reformen av redovisningsreglerna i ML enligt SOU 2002:74 under alla omständigheter ske först efter det att de materiella reglerna i ML om uppkomsten av säljarens skattskyldighet och köparens avdragsrätt undersökts på temat EG-rättskonformitet. Reglerna i ML skall alltså sedan Sveriges EU-inträde 1995, dvs. sedan snart ett decennium, ha tolkats med utgångspunkt i de EG-rättsliga mervärdesskattedirektiven, varför rättssäkerhetsmässiga skäl, beträffande redan avgjorda och pågående skatteprocesser och brottmålsprocesser där mervärdesskatterättsliga frågor berörts, kräver att en sådan undersökning företas, innan ändringar sker i ML som berör grundläggande begrepp såsom yrkesmässigheten, oavsett om dylika ändringar uttryckligen begränsas till att gälla redovisningsreglerna eller, trots starka skäl däremot, tillåts omfatta såväl sådana regler som de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt. Skulle nu ändå förslagen i promemorian baserade på faktureringsdirektivet genomföras, och den frihet som ges EG-länderna enligt artikel 22.3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet, att utforma sina nationella faktureringsregler ”upphävas”, innebär det inte att de materiella rättigheterna och skyldigheterna som följer för den enskilde av sjätte direktivet förändras. Därför bör ett genomförande av faktureringsdirektivet i bl.a. ML den 1 januari 2004 genomföras med klart uttryckta förbehåll om att den inte inverkar på något sätt på de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt, vilket – mot bakgrund av ovan anförda risker – tillika kräver att det tydligt anges i ML, utan något förbehåll om ”synnerliga skäl” eller dylikt, att ett fakturaunderlag upprättat enligt villkoren i 11 kap. ML inte utgör den exklusiva bevisningen för uppkomsten av nämnda skyldighet respektive möjligheten att utöva (yrka) nämnda rättighet.

Idag är reglerna om skatteplikt och undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster moms specifika i ML, vilket är i linje med att kompetensen på momsområdet tilldelats EG av riksdagen och

att därmed någon inhemsk rättspraxis som avviker från vad sjätte direktivet stipulerar därvidlag inte godtas [se bl.a. EG-målen 107/76 (Hoffman-La Roche) och C-99/00 (Lyckeskog)].

Yrkesmässighetsbegreppet kopplar däremot till det nationella inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet genom hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och i princip skall skatterätten bygga på civilrätten. Därför är begreppet näringsidkare enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL, betydelsefullt för att inom företagsskatterätten åtskilja företagen, vilka är bokföringsskyldiga enligt BFL, från privatpersonerna. En frikoppling därvidlag utan beaktande av vad ett nytt begrepp beskattningsbar person innebär materiellt sett enligt ML är inte lämpligt. Utredningen SOU 2002:74 föreslår beträffande redovisningsreglerna i ML att kopplingen till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed upphör (se SOU 2002:74 Del 1 s. 20). Eftersom den utredningen saknar föreslaget ikraftträdandedatum med motiveringen att ”förslagen bör föras in i ett sammanhang och föregås av relativt omfattande informationsinsatser” (se SOU 2002:74 Del 1 s. 21), måste ett genomförande av faktureringsdirektivet ske med nämnda reservation så att de materiella reglerna om säljarens skattskyldighet och köparens avdragsrätt är opåverkade. De skall inte heller påverkas av en eventuell senare ändring av redovisningsreglerna.

Oavsett om reformen särskilt om faktureringsreglerna i ML eller reformen om redovisningsreglerna i allmänhet i ML genomförs först, finns anledning att hålla öppet för en fortsatt koppling till de civilrättsliga reglerna och bokföringslagens beskrivning av bokföringsskyldighetens uppkomst, när det gäller att avgöra vem som skall tillhöra mervärdesskattesystemet, dvs. vilka som i egenskap av företagare skiljer ut sig från privatpersoner i egenskap av konsumenter. Det spelar ingen roll om den personen benämns yrkesmässig eller beskattningsbar person, vederbörande måste i grunden åtminstone vara bokföringsskyldig, vilket är gemensamt i EG-länderna – liksom i andra länder med mervärdesskatt i sina ekonomier. En skattskyldig person är en person som kan mervärdesbeskattas, om vederbörande gör skattepliktig omsättning av vara eller tjänst (se SOU 2002:74 Del 1 s. 163 och även SOU 1999:133, Kommunkontosystemet och rättvisan, s. 72 och not 13 där), och karaktären som just skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet – dvs. företagare i förevarande sammanhang – bestäms i grunden av huruvida denne är bokföringsskyldig. Därvidlag spelar det ingen roll vilken benämning som används i ML – nuvarande yrkesmässig, sjätte direktivets skattskyldig person eller ett nytt begrepp beskattningsbar person – eller om kopplingen till de civilrättsliga reglerna i BFL går över 13 kap. IL, men den materiella frågan om vem

som kan bli skattskyldig och därmed tillhör mervärdesskattesystemet får inte bestämmas med utgångspunkt i en helt självständig specialreglering i ML. Om det skulle utvecklas något slags ”skattemässig god redovisningssed”, skulle bokföringsskyldigheten inte längre fungera som ett begrepp för att åtskilja näringsidkarna, dvs. de som bedriver en verksamhet i förvärvssyfte, från privatpersoner och deras hobbyaktiviteter. Det skulle leda till såväl en betydande rättsosäkerhet för de enskilda när det gäller möjligheterna att förutse beskattningsbeslut som avsevärda kontrollproblem. Även om kopplingen till god redovisningssed framgent skulle komma att upphävas beträffande frågor om när mervärdesskatt skall redovisas, måste i grunden bokföringsskyldigheten sålunda avgöra vem som skall tillhöra momssystemet och ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i sin ekonomiska verksamhet, som uttrycket lyder i artikel 4 i sjätte direktivet, samt bli skyldig att redovisa utgående mervärdesskatt (skattskyldig) på skattepliktig omsättning av varor och tjänster. Därför måste genomförandet av faktureringsdirektivet ske med förbehåll för att de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt i ML inte påverkas.

Med sistnämnda förbehåll föreligger inte något hinder med anledning av den pågående utredningen Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder, dir. 2002:106, att genomföra faktureringsdirektivet i ML, då reformen inte synes inverka på det fortsatta arbetet enligt SOU 2002:74 med frågan om redovisningsreglerna i ML skall frikopplas från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed. I det arbetet har lagstiftaren för övrigt också att beakta EG-rätten, nämligen EG:s fjärde direktiv om redovisning (78/660/EEG).

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot förslagen beträffande faktura och jämförlig handling.

FAR

ML är idag uppdelad i två avdelningar. Den första avdelningen innehåller materiella bestämmelser, medan den andra avdelningen innehåller bestämmelser om fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser. I 11 kap. finns de bestämmelser som anger vilka krav som ställs på innehållet i en faktura eller jämförlig handling. Där finns också bestämmelser om kreditnotor och om faktureringsskyldighet vid jämkning. Det föreslås nu att de bestämmelser i 11 kap. som reglerar innehållet i dessa handlingar skall flyttas till 8 kap., 8a kap. och 9 kap. Motiveringen är att de särskilda handlingar som enligt förslaget skall

utfärdas, bl.a. i samband med överlåtelse av fastigheter i vissa fall, inte kan anses utgöra fakturor i egentlig bemärkelse. De bestämmelser som reglerar det formella förfarandet vid vissa transaktioner flyttas alltså till tre olika kapitel i den avdelning av ML som innefattar materiella bestämmelser. Detta skapar förvirring. Det vore tydligare och mer i överensstämmelse med MLs uppbyggnad att samla dessa bestämmelser i andra avdelningen, antingen under egen rubrik i 11 kap. eller i ett eget kapitel avseende särskilda handlingar.

I den föreslagna lagtexten regleras innehållet i en sådan särskild handling som skall utfärdas för att köparen skall kunna styrka ingående skatt enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2, i 8 kap. 19 § och i 9 kap. 14 §. Kraven på innehållet i de särskilda handlingarna skiljer sig åt, då en handling enligt 8 kap. 19 § skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa vid uttag, medan handlingen enligt 9 kap. 14 § skall innehålla uppgift om ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av. Det senare torde motsvara nuvarande bestämmelser om en med faktura jämförlig handling som skall utfärdas enligt 11 kap. 2a § andra stycket. Om bestämmelserna skall flyttas till de kapitel där grunden för skyldigheten att utfärda den särskilda handlingen finns, bör innehållet i denna form av särskild handling endast regleras i 9 kap.

Svenska Revisorsamfundet

Vad först gäller möjligheten att få avdragsrätt om faktura saknas eller inte uppfyller kraven på en faktura anser SRS, i likhet med promemorian, att en regel krävs som gör det möjligt att medge avdrag. SRS anser dock att kravet på synnerliga skäl är alltför restriktivt. Enligt SRS:s mening finns det anledning att göra åtskillnad på fall när fakturor saknas och fall när alla krav på fakturans innehåll inte är uppfyllda. I det sistnämnda fallet bör det vara tillräckligt om särskilda skäl föreligger.

Finansbolagens förening

I promemorian definieras begreppet faktura som en handling vilken innehåller viss information. Det noteras att därigenom saknas behov att använda begreppet jämförlig handling, vilket också föreslås utmönstrat ur den svenska lagtexten.

Finansbolagens förening har inga invändningar mot dessa förslag.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

Definition av begreppet 'faktura'

I affärsprocessen utväxlas ofta ett antal handlingar (meddelanden) innan eventuell faktura skall skapas. Det är ramavtal, priskataloger, avrop och rabatter etc. Det vore ett stort steg tillbaka och starkt försvårande för rationella e-affärsprocesser om den föreslagna lagen innebär att man inte (längre) kan göra hänvisningar till (eller hämta data från) tidigare handlingar (meddelanden). I *definitionen av 'faktura'* bör därför hänsyn tas till att denna i realiteten i vissa fall, baserat på avtal (EDI-avtal), kan bygga på och hänvisa till tidigare elektroniskt utväxlade handlingar⁴ som alternativ eller komplement till själva fakturatransaktionen. Kraven vad gäller säker hantering vid sammanställningen av information ur olika sådana handlingar synes vara intäckta genom krav i BFL vad avser systematik och dokumentation av system och behandlingsgång.

I lagtexten används begreppet "en faktura". För att inte onödigtvis utesluta nämnda processtänkande kan också ordet "en" tas bort. I promemorians sid 70, sista stycket, sägs också att "med faktura avses varje dokument med motsvarande innehåll". GEA anser det viktigt att det i lagtexten möjliggörs att faktura är en "informationsmängd", inte ett dokument. En ändring i samma anda föreslås i ML 1 kap 17 § (avsnitt 6.3 i promemorian), så att ordet 'tillsammans' läggs före ordet 'uppfyller' ("alla dokument eller meddelanden i pappersform eller elektronisk form som *tillsammans* uppfyller villkoren i ..."). – Denna processyn är viktig i alla sammanhang, även avseende kreditfakturor (då en viss mängd av levererat gods varit skadat).

GEA vill också i sammanhanget erinra om vad som sägs i förarbeten till BFL (1998/99:130 sid 395) att uppgifter som utväxlas mellan parterna och som successivt har kompletterats utgör mottagna uppgifter. Kanske kan vad som sägs i förslagets ML 8 kap 17 § andra stycket sägas vara tillfyllest för att undvika praktiska problem, men GEA skulle gärna se en tydligare skrivning.

⁴ GEA vill i detta sammanhang påpeka att i Finland, i den finska promemorian RP 266/2002 rd sid 45, har en tydlig formulering kring möjligheten att se en faktura som en del i en hel process införts. Ordagrant lyder denna: "Om en del av de uppgifter som avses i 2 mom. ingår i någon handling som redan tidigare getts till köparen eller som köparen innehar, anses fakturan bildas av handlingarna tillsammans. En förutsättning är dock, att en senare handling innehåller en entydig hänvisning till en tidigare handling."

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

Faktura för rätt till avdrag

I promemorian föreslås att den som inte har faktura ändå skall ha rätt till avdrag i vissa fall. I promemorian görs bedömningen att det i vissa undantagsfall kan te sig oskäligt att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt när den skattskyldige inte kan förete en faktura. Som exempel på fall där avdrag ändå skulle kunna tillåtas nämns 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.

Förslaget är utmärkt. Dock anges i lagtexten att det för avdrag skall krävas synnerliga skäl. Med tanke på Regeringsrättens restriktiva tillämpning av detta begrepp bör, om det angivna syftet skall uppnås, i stället uttrycket särskilda skäl väljas. Annars föreligger risk för att avdrag vägras i exempelvis fall med felaktigt namn på fakturan (jfr RSV:s skrivelse 991209).

7. Fakturans innehåll

Riksskatteverket

I de föreslagna lagrummen i 3 kap. 30 f § och 11 kap. 8 § punkterna 11 och 13 ML finns hänvisningar till rådets sjätte direktiv (77/388/EEG). Att direkt i ML inta hänvisningar till rådets direktiv är en ny lagstiftningsteknik. För att kunna förstå lagtexten måste läsaren fortsättningsvis ha tillgång till förutom ML även rådets direktivtext.

Genom den valda tekniken blir lagtexten betydligt mera komplicerad och svårtillgänglig. RSV ifrågasätter lämpligheten och nyttan av det valda sättet och förordar en annan lösning. Exempelvis så skulle ändringarna i 3 kap. 30 f § ML kunna göras betydligt enklare. Den föreslagna hänvisningen i stycke ett till rådets direktiv motsvarar nuvarande hänvisning till 9 a kap., varför någon ändring häri inte behövs. I det nya stycket två görs hänvisningar till olika artiklar i direktivet. Det man vill peka på är att fakturan för att kunna göras gällande alltid måste innehålla uppgifter om att vinstmarginalsystemet tillämpas. Enligt RSV:s uppfattning borde detta ha kunnat skrivas i klartext direkt i lagtexten.

Skattemyndigheten i Göteborg***11 kap 8 § 7 ML***

I lagtexten bör infogas *efter det datum då, förskotts-och à contobetalningar* (enligt direktivets lydelse).

11 kap 8 § 8 ML

I lagtexten bör infogas efter *exklusive skatt enligt denna lag*.

Skattemyndigheten i Malmö***Detaljsynpunkt***

I de föreslagna lagrummen 3 kap. 30 f §, 11 kap. 8 § punkt 11 och 13 ML finns hänvisningar till rådets sjätte direktiv (77/388/EEG). Dessa hänvisningar är relativt långa och medför att lagtexten blir något svårtillgänglig. SKM föreslår att det övervägs att ta in den fullständiga hänvisningen till direktivet i 1 kap. under rubriken ”Innebörden av vissa uttryck i denna lag” och att det i de förstnämnda lagrummen endast görs hänvisning till relevant artikel i ”direktivet”.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Möjlighet att använda sig av olika slags koder istället för att ange fakturans olika beståndsdelar i klartext bör tas med i lagtexten alternativt komma till klarare uttryck i författningskommentarerna.

Inom många branscher finns det väl utvecklade kodstandard t.ex. EAN International, UN SPSC och CPV framtagna för att uppfylla de specifika krav som handelsbruket lett fram till. Det finns ingen anledning att frånträda dessa utvecklade standards. Dessa innebär att exakta uppgifter kan ges om parter, om levererade varors art osv., något som underlättar elektroniskt utbyte av information och som används inom såväl SFTI som andra branschers standard för elektronisk meddelandeutväxling.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot förslagen beträffande fakturans innehåll.

FAR***Krav på köparens momsregistreringsnummer***

Det bör göras klarare i vilka fall en köpares momsregistreringsnummer skall anges även vid utförande av tjänster enligt 5 kap. 7 §.

Enligt de föreslagna bestämmelserna i 11 kap. 8 § 4 skall en faktura innehålla köparens momsregistreringsnummer om köparen är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna. Bestämmelsen omfattar följaktligen fall där köparen skall redovisa moms på transaktionen, s.k. omvänd beskattning eller förvärvsbeskattning.

I promemorian kommenteras bestämmelsen med att det redan idag vid fall med omvänd beskattning skall anges särskilt i fakturan att omvänd skattskyldighet föreligger och, enligt 11 kap. 5 a §, även köparens momsregistreringsnummer.

Det nuvarande kravet i 11 kap. 5a § att köparens momsregistreringsnummer skall anges i fakturan omfattar dock inte tjänster enligt 5 kap. 7 §, t.ex. konsulttjänster, advokattjänster och revisorstjänster. Om en säljare i Sverige tillhandahåller sådana tjänster som räknas upp i 5 kap. 7 § till en näringsidkare i ett annat EG-land, skall köparen redovisa moms för tjänsten i sitt land, oavsett om köparen är momsregistrerad eller inte, dvs. oavsett om den verksamhet till vilken han köper tjänsterna medför skattskyldighet eller inte. Sådana tjänster har därför hittills kunnat faktureras utan momsdebitering från Sverige till en näringsidkare i ett annat EG-land även om näringsidkaren ifråga inte varit momsregistrerad.

Den i promemorian föreslagna ordalydelsen förefaller dock kräva att köparens momsregistreringsnummer skall framgå även vid utförande av tjänster enligt 5 kap. 7 §.

Det föreslagna kravet att ange momsregistreringsnummer i dessa fall medför att osäkerhet uppstår om syftet är en skärpning av bestämmelserna om tillhandahållande av tjänster enligt 5 kap. 7 §. Måste en ej momsregistrerad näringsidkare (t.ex. en läkare) i ett annat EG-land momsregistreras innan han eller hon förvärvar exempelvis en konsulttjänst från Sverige för att undvika svensk moms? För att undanröja eventuell osäkerhet bör ett klagörande lämnas i denna fråga.

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen

3 kap. 30f § tredje stycket har i förslaget ersatts med en hänvisning till faktureringsdirektivet. Det bör uttryckligen anges i ML vilka krav som ställs på fakturan för att det gemenskapsinterna förvärvet skall undantas från skatteplikt.

Svenska Revisorsamfundet

Förslagen tillstyrks i allt väsentligt. En del av de tillämpningsproblem som reglerna medför kan hanteras genom den föreslagna undantagsbestämmelsen om handelsbruk eller administrativ praxis eller tekniska förutsättningar. Beträffande den närmare utformningen av kraven på en fakturas innehåll anser inte Revisorsamfundet SRS att det är relevant att ange datum för tillhandahållandet av en tjänst när detta sker successivt. Det relevanta är istället den tidsperiod under vilken tjänsten tillhandahållits.

Finansbolagens förening

I promemorian förslås att det i mervärdesskattelagen skall införas ett krav på fakturor skall innehålla uppgifter i minst tio avseenden (i vissa fall upp till 13). I gällande mervärdesskattelag föreskrivs att faktura skall innehålla information i åtta avseenden. Härtill kommer emellertid ofta ytterligare krav i 16 kap. 4 § aktiebolagslagen (1975:1385) om att uppgift skall lämnas även om bolagets säte och organisationsnummer samt om ev. likvidation.

Finansbolagens förening har ingen invändning mot dessa informationskrav men anser att detta vore fördel om en hänvisning till aktiebolagslagens krav infördes i mervärdesskattelagen.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

I avsnittet om fakturans innehåll konstateras att direktivet har krav på ett antal obligatoriska uppgifter. I dagens datoriserade värld löses detta i många sammanhang med en hänvisning till i avtal och/eller specifikationer överenskomna koder⁵ och organisationsnummer. Det är väsentligt att denna möjlighet kvarstår.

Odette Sweden

Odette Sweden vill peka på att innehållskravet inte enbart bör gälla klartext utan olika former av koder måste accepteras, annars torde fördelarna med elektronisk fakturering urholkas. Koder är en normal beståndsdel i alla EDI-meddelanden. EDI-meddelanden överenskomms mellan berörda parter med hänvisning i avtal till vilken EDI-standard som skall tillämpas inklusive kodförteckning.

Ernst & Young

Svårigheten att identifiera relevant lagregel till stöd för momsfrihet

Det företag som utöver skattepliktig försäljning också har viss momsfri försäljning har en svårighet att, då en transaktion skall vara momsfri, i varje situation i praktiken peka ut relevant lagregel i Momslagen (ML) till stöd för momsfriheten. Ännu svårare lär det bli för det företag som vid internationell handel har ambitionen att ange rätt hänvisning till att tillhandahållandet skall faktureras utan moms. Just vid internationell handel förefaller det bli naturligt att hänvisa till EG:s regelverk snarare än

⁵ Exempel är olika internationellt eller nationellt överenskomna varukoder, såsom EANs artikelnummer, koder inom specifika branscher såsom bilindustrin, UNSPSC (som driv av UNDP) eller CPV (som används vid offentlig upphandling inom EU). Det är således väsentligt att dessa uppgifter inte behöver anges i klartext, utan att hänvisning till överenskommen kodstandard är tillräcklig.

till svensk lagstiftning. EY efterlyser klargörande anvisningar i frågan om minimikravet på den förklarande texten i en faktura som avser ett momsfrött tillhandahållande.

TeliaSonera

Svårigheten att identifiera relevant lagregel till stöd för momsfrihet

Det företag som utöver skattepliktig försäljning också har viss momsfri försäljning har en svårighet att, då en transaktion skall vara momsfri, i varje situation i praktiken peka ut relevant lagregel i Momslagen (ML) till stöd för momsfriheten. Ännu svårare lär det bli för det företag som vid internationell handel har ambitionen att ange rätt hänvisning till att tillhandahållandet skall faktureras utan moms. Just vid internationell handel förefaller det bli naturligt att hänvisa till EG:s regelverk snarare än till svensk lagstiftning. TeliaSonera efterlyser klargörande anvisningar i frågan om minimikravet på den förklarande texten i en faktura som avser ett momsfrött tillhandahållande.

I stora koncerner är det inte ovanligt att man önskar ha möjligheten att i ett land ställa ut fakturorna för koncernbolag i andra medlemsländer. Att klara detta på ett sätt som uppfyller Momslagens krav i respektive land är mycket betungande med dagens regler, men det förblir uppenbarligen så gott som lika svårt även från och med år 2004. Detta på grund av att direktivet lämnar medlemsländerna stor valfrihet i fråga om kravet på fakturornas utformning.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

Såväl i direktivet som i promemorian anges att en faktura måste innehålla de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art. Frågan är vad som avses härmed. Enligt NSD:s mening borde det räcka med angivande av koder för en varas eller tjänsts art, om dessa koder är något som företaget kontinuerligt använder sig av.

Ett annat exempel är angivande av projektnummer. Ett säljobjektet är inte sällan en blandning av en mängd olika varor och tjänster som tillsammans utgör ett projekt. Projektet har ett namn eller nummer men det finns inte något allmänt vedertaget varu- eller tjänstebegrepp man kan använda på hela paketet. Det kan gälla anläggningsprojekt (exempelvis ett sjökabelprojekt eller automatisering av tillverkningsprocesser. Beskrivningen kan uppta flera pärmor. Varje faktura avser sedan en viss upparbetandegrad enligt en betalningsplan som också finns beskriven i dokumentationen. Koder är alltså en nödvändighet

Alldeles särskilt gäller detta när angivande av koder ingår i handelsbruket för en viss bransch.

Det torde räcka med ett klarläggande i författningskommentaren på dessa punkter.

I 3 kap. 30 f § finns hänvisningar till det s.k. sjätte mervärdesskatte-direktivet. En sådan lagstiftningsteknik är olämplig, vilket särskilt visas av andra stycket, där en artikel i den s.k. övergångsordningen är tillämplig. I stället bör direkt i ML anges relevanta krav på fakturan i dessa fall.

8. Förenklad faktura

Riksskatteverket

Rent principiellt torde de föreslagna bestämmelserna lämna stort tolkningsutrymme och medföra tillämpningsproblem samt dessutom risk för skatteundandraganden. En viss återhållande faktor torde vara att reglerna inte får tillämpas förrän samråd skett med Mervärdesskatte-kommittén, vilken även kan fastställa särskilda villkor härför. Enligt RSV:s uppfattning måste detta innebära att verket på något sätt genom allmänna råd eller föreskrifter uttalar i vilka fall det är tillåtet med förenklade fakturor. Om så inte blir fallet måste de i lagförslaget lämnade uppgiftskraven utökas med uppgift om köparens namn och adress.

Skattemyndigheten i Stockholm

SKM anser att möjligheten att behålla nuvarande omfattning av fakturerings skyldigheten bör utnyttjas, varvid förenklingar avseende en beloppsgräns vid försäljning i detaljhandel och liknande samt i fråga om fakturornas innehåll bör övervägas.

Vid användning av förenklat uppgiftslämnande i faktura bör ställas krav på att en faktura till en skattskyldig köpare ska innehålla dennes namn och adress. Förenklat uppgiftslämnande bör beslutas av skattemyndighet efter ansökan av skattskyldig.

SKM anser att det är önskvärt att ett belopp preciseras antingen i författningstexten i 11 kap. 9 § första stycket 1 p. eller i en kommentar till bestämmelsen.

Enligt förslaget införs i 11 kap. 9 § andra stycket 2 p. en ny bestämmelse som innebär att för omsättningar inom landet får, med vissa angivna undantag, bestämmelsen om fakturors innehåll frångås om handelsbruket inom berörd verksamhetssektor, administrativ praxis eller de

tekniska förutsättningarna för utställandet av fakturan gör det svårt att iaktta alla de krav som anges i 11 kap 8 § ML.

De fakturor som avses ovan behöver istället endast innehålla uppgifter om datum för utfärdandet, identifiering av säljaren, de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art samt det mervärdesskattebelopp som ska betalas angivet per skattesats eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna skatt. Specifikationerna motsvarar således vad som normalt återfinns på ett kassakvitto i detaljhandeln.

Hänvisningarna till handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan innebär att denna bestämmelse lämnar ett stort tolkningsutrymme för att frångå reglerna om fakturans innehåll om de ges en så generell tillämpning som kan utläsas av förslaget.

Om avsikten är att en sådan faktura trots avsaknad av uppgifter om köparens namn och adress etc ska kunna läggas till grund för dennes avdragsrätt för ingående mervärdesskatt uppkommer avsevärda tillämpningsproblem och finns risk för skatteundandraganden.

SKM anser därför att det för att bestämmelsen ovan ska kunna bli praktiskt tillämplig vid affärer mellan skattskyldiga krävs att någon form av tillägg görs om att köparens namn och adress måste framgå.

Tillämpningen av bestämmelsen bör helst också vara förenad med ett sådant stadgande som finns i den nuvarande lydelsen av 11 kap 5 § 3 st ML, d.v.s. att skattemyndigheten får på ansökan av den skattskyldige besluta att den skattskyldige får tillämpa bestämmelsen vid fakturering till skattskyldiga.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Lagförslaget kräver bl.a. att uppgift ska lämnas om de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art. Detta är krav som går utöver vad som stipuleras enligt direktivet, som anger att det räcker med identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet anser att den svenska lagutformningen bör begränsas i enlighet med direktivet i detta avseende.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna anser att begreppet mindre belopp ska definieras med belopp, förslagsvis 2 000 kr. Nuvarande gräns på 500 kr har inte höjts de senaste åren. För den oinsatte så är det enklast att gränsen anges i kronor och inte andel av basbeloppet. Företagarna invänder inte mot att det överlämnas till Riksskatteverket att ange riktlinjer för mindre belopp.

Företagarna anser att det är bra att promemorian har ett pragmatiskt synsätt på när förenklade fakturor får användas. Genom att utnyttja möjligheten för förenklade fakturor då det behövs på grund av de tekniska förutsättningarna eller är lämpligt och därför används i administrativ praxis eller handelsbruk kan den administrativa bördan lättas något för företagen.

Svenska Revisorsamfundet

Undantagsmöjligheten från kravet på vissa uppgifter för fakturor på mindre belopp tillstyrks. SRS har inget att erinra mot att något belopp inte anges i lagtext. SRS menar dock att den gräns som nu tillämpas är för låg och att gränsen bör sättas så högt att sedvanliga kontanttransaktioner och butikstransaktioner undantas. Detta bör komma till uttryck i författningskommentaren.

Finansbolagens förening

Finansbolagens förening anser att detta är ett gott förslag och att avvägningarna om vad en förenklad faktura skall innehålla är väl gjorda. Det skulle kunna vara till vägledning om regeringen i en kommande proposition uttalade sig om tolkningen av begreppet mindre belopp.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

Lagförslaget synes utan motivering kräva mer uppgifter och ökad information i fakturan än direktivet stadgar avseende förenklad faktura. Direktivet talar om "identifiering av typ av varor" respektive "den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna". I lagförslaget (ML 11 kap 9 §) har uppgiftskraven utökats till att gälla "mängd och art" respektive "det mervärdesskattebelopp som skall betalas angivet per skattesats ...".

Vidare har direktivets "identifiering av den skattskyldige" utvidgats i promemorians avsnitt 6.4.2 (men ej i lagtexten) till "namn och registreringsnummer för mervärdesskatt". GEA menar att det inte bör ges

utrymme för en tolkning där identifiering måste ha dessa båda begrepp i den förenklade fakturan.

9. Samlingsfaktura

Riksskatteverket

Enligt bakgrundsbeskrivningen till förslaget är syftet att de krav som ställs på vanliga fakturor även ska gälla för samlingsfakturor. Enligt RSV:s uppfattning bör detta klart framgå av lagtexten, vilket inte är fallet för närvarande.

Skattemyndigheten i Stockholm

En möjlighet att använda samlingsfakturor för likartade transaktioner under en viss tidsrymd bör införas, men kompletteras i fråga om bl.a fakturornas innehåll.

Användningen av samlingsfakturor enligt föreslagna 11 kap. 7 § första stycket ML bör enligt SKM:s uppfattning begränsas till att avse likartade transaktioner, mellan vilka det finns ett visst samband. Frågor som också inställer sig är storleken av de belopp och längden av de tidsperioder som en samlingsfaktura får omfatta. Om detta inte regleras särskilt i lagen får bedömningar i stället göras utifrån vad som kan anses innebära god redovisningssed, vilket kan innebära svårigheter. Jämför Bokföringsnämndens uttalande 1994-12-19 Dnr 71/94. Det bör framgå av lagtexten att samma krav på specifikationer ställs på samlingsfakturor som på andra fakturor. För köparens avdragsrätt har det därvid betydelse att datum för leveranser och tillhandahållanden av annat slag anges.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna anser att samlingsfakturor kan underlätta den administrativa bördan och att det därför är bra att det klargörs i lagtexten att sådan godkänns även i mervärdesskattesammanhang.

Finansbolagens förening

Ytterligare föreslås i promemorian att samlingsfaktura skall få utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållna tjänster.

Finansbolagens förening biträder även detta förslag.

10. Ändringsdokument

Riksskatteverket

RSV anser det inte motiverat att införa det nya begreppet ändringsdokument utan anser att nuvarande begrepp kreditnota bibehålls. RSV anser även att nämnda dokument ska kunna upprättas av säljarens kund eller ett ombud för säljaren.

Huvudregeln i faktureringsdirektivet för ändringsdokument innebär att det ställs samma krav på innehåll i en sådan handling som för vanliga fakturor. Enligt direktivet finns dock en möjlighet för medlemsstaterna att befria från skyldigheten att lämna vissa av de obligatoriska uppgifterna. Denna möjlighet föreslås bli utnyttjade och bestämmelser härom återfinns i remitterat författningsförslag i 11 kap. 10 § ML.

Förslaget motsvarar i stort nu gällande bestämmelser i 11 kap. 8 § ML där man istället för ändringsdokument använder sig av begreppet kreditnota. RSV ifrågasätter nyttan av att införa ett nytt begrepp utan föreslår istället att den redan inarbetade termen kreditnota alternativt kreditfaktura används. Att införa det föreslagna begreppet skulle leda till nya gränsdragnings- och tolkningsproblem.

RSV anser vidare att paragrafen bör utformas så att den tar hänsyn till att en faktura och därmed även ett ändringsdokument kan upprättas av säljarens kund eller ett ombud för säljaren. Säljaren bör dock alltid själv kunna upprätta ett sådant dokument för att därigenom frigöra sig från sin redovisningsskyldighet och utsläcka köparens avdragsrätt helt eller delvis. Av paragrafen bör också framgå att ett ändringsdokument ska upprättas när en faktura inte längre ska gälla, exempelvis då den ska ersättas av en ny faktura utan skattedebitering eller med debitering efter en lägre skattesats.

Skattemyndigheten i Göteborg

11 kap 10 § ML

Ännu en obekant term, ändringsdokument, införs genom den föreslagna lydelsen i ML.

Bestämmelsen motsvarar för övrigt nu gällande 11 kap 8 § ML där man istället för ändringsdokument använder sig av begreppet kreditnota. Skattemyndigheten föreslår att den redan inarbetade termen kreditnota alternativt kreditfaktura används.

13 kap 25 och 26 §§ ML

I konsekvens med skattemyndighetens förslag ovan föreslår skattemyndigheten att termen ändringsdokument ersätts med kreditnota/faktura.

Skattemyndigheten i Malmö

Enligt 7 kap. 6 § ML skall fr.o.m. den 1 januari 2003 en lämnad kassarabatt inte längre ingå i beskattningsunderlaget. Enligt ML måste kreditnota eller jämförlig handling utfärdas vid en sådan nedsättning av priset. Tillämpningen av detta är administrativt betungande för företagen då prisnedsättning för lämnad kassarabatt avser mindre belopp. En möjlighet att lösa det praktiska hanteringsproblemet är om dubbla momsbelopp kan anges på ursprungsfakturan. SKM föreslår att frågan om dubbla momsbelopp på fakturan tas upp i detta lagstiftningsarbete.

Skattemyndigheten i Stockholm

Enligt SKM:s uppfattning bör denna paragraf utformas så att den tar hänsyn till att en faktura och därmed även ett ändringsdokument kan upprättas av säljarens kund eller ett ombud för säljaren. Säljaren bör dock alltid själv kunna upprätta ett sådant dokument för att därigenom frigöra sig från sin redovisningsskyldighet och utsläcka köparens avdragsrätt helt eller delvis. Jmfr EG-domstolens domar i målen C – 141/96 Langhorst och C – 454/98 Schmeink & Cofreth m.fl. Av paragrafen bör också framgå att ett ändringsdokument ska upprättas när en faktura inte längre ska gälla exempelvis då den ska ersättas av en ny faktura utan skattebitering eller med debitering efter en lägre skattesats. Jämför förslaget till 11 kap. 8 § ML i betänkandet SOU 2002:74 del II sid. 106.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Kravet enligt 11 kap 10 § på att ändringsdokument måste innehålla hänvisning till den ursprungliga fakturan är inte praktiskt hanterbart. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet anser att en mer generell undantagsregel kopplad till god redovisningssed bättre svarar mot intentionerna i direktivet.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna anser att uppgiftskraven för ändringsdokumentet ska hållas på ett minimum. I ursprungsfakturan borde även omvänd skattskyldighet, skattesats och skattebeloppet ha angetts. Något skäl till att dessa anges igen i ändringsdokumentet finns därför inte såvida inte ändringen avser skattskyldigheten eller skattesats.

FAR

Fakturerings är för de flesta företag en okomplicerad hantering som utgår från vad som levererats. Krediteringar är mer komplicerade. Det finns situationer där det är svårt eller omöjligt att knyta en kreditering till en viss leverans, och därmed till en viss faktura. Krediteringar kan ha sin grund i

- Fel pris eller rabatt.
- Fel i leverans. Vid successiva leveranser kan det vara omöjligt att i efterhand hänföra den felaktiga varan till en viss leverans och därmed till motsvarande leverantörsfaktura.
- Retur av vara. Av marknadsskäl förekommer det att leverantörer accepterar returer långt efter det att varan levererats. Det kan då vara omöjligt att hänföra varan till en viss faktura.
- Efterhandsrabatter, bonus. I vissa branscher är det vanligt att kunder får bonus i efterhand, beräknad på inköpen under viss period. Bonus grundas då oftast på statistiska uppgifter, varför det inte finns någon direkt koppling till de bakomliggande fakturorna, som kan uppgå till flera hundra.
- Preliminärdebitering av exempelvis konsumtionsavgifter under ett antal perioder, som efter slutavläsning regleras med en debet- eller kreditfaktura. Denna kommer då inte att vara direkt relaterad till de preliminära fakturorna.

11 kap. 10 § bör därför hänvisa till god redovisningssed. Det är naturligt att Bokföringsnämnden ges i uppdrag att närmare definiera den goda seden i detta avseende.

Finansbolagens förening

Med avseende på ändring av en utfärdad faktura föreslås i promemorian att det skall vara tillräckligt att med otvetydig hänvisning till ursprungsfakturan lämna uppgifter endast om ändringen. Därmed ändras nuvarande bestämmelser om kreditnotor.

Finansbolagens förening anser att även detta förslag bör genomföras.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

I 11 kap. 10 § anges att ett ändringsdokument måste innehålla en hänvisning till den ursprungliga fakturan. Detta fungerar naturligen väl i normalfallet. Det är dock inte alls ovanligt att detta krav på hänvisning till ett enda dokument blir mycket svårt eller rentav omöjligt att uppfylla. Det kan gälla successiva leveranser, returer av varor som accepteras flera år efter leverans eller efterhandsrabatter. NSD hemställer därför att en undantagsregel skapas som ger utrymme för en hänvisning till god

redovisningssed, allt i syfte att uppfylla intentionerna i skrivningen i direktivet.

11. Tid inom vilken faktura måste utfärdas

Riksskatteverket

Skattemyndigheten i Stockholm

- Medlemsstaterna får ålägga de skattskyldiga personer som utför leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium en tidsfrist för utfärdande av fakturor.

Någon motsvarande bestämmelse saknas i ML och framgår inte heller av författningsförslaget i promemorian. I betänkandet SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv föreslås dock en bestämmelse med sådan innebörd. SKM har tillstyrkt förslaget i det nämnda betänkandet.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna delar uppfattningen att denna fråga bör behandlas i samband med Mervärdesskatteutredningens betänkande. En förenkling skulle vara om en skattskyldig kunde välja fakturering som avgörande tidpunkt för skattskyldighet även om leveransen skett tidigare. Småföretagen skulle på detta sätt kunna göra all fakturering en gång per månad och samtidigt få fram vad som ska redovisas i nästa månads skattedeklaration. Det skulle även ge vissa samordningsvinster för redovisning av moms vid samlingsfakturor där leveranserna skett olika kalendermånader.

Svenska Revisorsamfundet

Förslaget att inte införa någon tidsfrist för avlämnande av faktura tillstyrks.

Finansbolagens förening

I promemorian föreslås ingen tid inom vilken en faktura måste utfärdas.

Finansbolagens förening ser inte heller något behov av någon sådan tidsfrist. För att kunna fullgöra sin redovisningsskyldighet tvingas dock säljare att utfärda faktura senast vid skattskyldighetens inträde.

Sveriges Byggindustrier

I promemorian lämnas inget förslag i denna del utan hänvisning sker till annat lagstiftningsarbete. Efter att ha tagit del av mervärdesskatte-

utredningens förslag i denna del (SOU 2002:74) har Sveriges Byggindustrier anslutit sig till den principiella uppfattningen att särskilda faktureringsregler av det slag som utredningen föreslagit bör införas för mervärdesskatteändamål. För byggnadsentreprenader av viss storlek och komplexitet har Sveriges Byggindustrier dock framhållit att det är nödvändigt med möjligheter att låta faktureringen anstå till den tidpunkt god redovisningssed bjuder att fakturering skall ske.

12. Valuta

Riksskatteverket

RSV ifrågasätter det föreslagna införandet av bestämmelserna om angivande av den nationella valutan i fakturan.

Enligt faktureringsdirektivet ska mervärdesskattebeloppet anges i den nationella valutan i fakturan. Vad avser företag som har sin redovisning i euro görs i promemorian bedömningen att rubricerad artikel är införlivad genom lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro. Med hänvisning till skattemyndighetens i Malmö yttrande ifrågasätter RSV om omräkningsförfarandet för att fullgöra deklarationsskyldigheten är ett tillräckligt förfarande för att direktivets krav ska vara uppfyllt.

Skattemyndigheten i Malmö

SKM ifrågasätter den föreslagna implementeringen av artikel 22.3 b fjärde stycket, eftersom bestämmelsen påbjuder att det mervärdesskattebelopp som skall betalas skall anges i den nationella valutan i fakturan. I övrigt tillstyrker SKM med några påpekanden de föreslagna ändringarna i mervärdesskattelagen (ML).

Enligt artikel 22.3 b fjärde stycket skall mervärdesskattebeloppet anges i den nationella valutan i fakturan. Vad avser företag som har sin redovisning i euro görs i promemorian bedömningen att artikeln är implementerad genom lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro. SKM ifrågasätter om omräkningsförfarandet för att fullgöra deklarationsskyldigheten är ett tillräckligt förfarande för att direktivets krav skall vara uppfyllt. SKM anförde i denna fråga följande i sitt yttrande 2002-05-14 (dnr 25684-02/820).

”Uppgift om momsbelopp i den nationella valutan
- artikel 22.3 b fjärde stycket

Av direktivet framgår att beloppen i fakturorna kan uttryckas i vilken valuta som helst, under förutsättning att det skattebelopp som skall betalas anges i den nationella valutan. Denna direktivtext har inte kommenterats i remisskrivelsen. SKM konstaterar för sin del att bestämmelserna i 11 kap. 5 c § ML inte överensstämmer med direktivet. I 5 c § anges att om valutan i en faktura eller jämförlig handling är en annan än den skattskyldiges redovisningsvaluta, skall mervärdesskattens belopp anges i båda valutorna i handlingen. Bestämmelsen innebär att för ett företag som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro är det tillräckligt att momsen endast anges i euro.

11 kap. 5 c § ML tillkom genom införandet av det schabloniserade omräkningsförfarandet vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro (prop. 1999/2000:23). I remissbehandlingen på betänkandet (SOU 1988:136) framförde RSV att det även fortsättningsvis bör krävas att mervärdesskattebeloppet på fakturan alltid ska anges även i svenska kronor. Regeringen avvisade (a. prop. s. 185) dock detta med motiveringen att en exakt överensstämmelse av momsbelopp mellan företag med olika redovisningsvalutor skulle kräva någon form av dubblerad redovisning (dvs. i det företag som har euro som redovisningsvaluta), vilket regeringen inte ansåg vara motiverat att kräva.

SKM uppfattar att det ändrade direktivet innebär att ML måste ändras så att momsbeloppet alltid skall anges i svenska kronor på fakturan även om fakturabeloppen är i en annan valuta. Det framgår inte av direktivet till vilken kurs omräkning ska ske, men den kurs som bör gälla bör vara transaktionsdagens kurs. Detta innebär i sin tur att företag med redovisning i euro måste ta fram dagskurser på sina utgående fakturor. Detta merarbete innebär att en del av fördelen med det schabloniserade omräkningsförfarandet vid beskattningen (i stället för omräkning transaktion för transaktion) delvis går förlorad för företagets del.”

Skattemyndigheten i Stockholm

- Beloppen i fakturorna kan 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 tillhandahållandet av tjänsterna sker, med användning av den omräkningsmekanism som anges i artikel 11 C 2.

Bestämmelser om valuta och omräkning därav har i det remitterade författningsförslaget intagits i finns i 11 kap. 11 § och i 13 kap. 15 a och 23 a §§ ML.

Redovisning av mervärdesskatt i skattedeklarationen måste alltid ske i svenska kronor.

Av den anledningen är enligt SKM:s uppfattning den bästa lösningen ifråga om valuta i en faktura att en skattskyldig som ställer ut en faktura i ett annat belopp än svenska kronor alltid ska vara skyldig att ange mervärdesskattens belopp i denna valuta samt aktuell omräkningskurs.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot förslaget beträffande valuta.

FAR

Det bör klargöras i vilken valuta mervärdesskatten skall anges av ett utländskt företag med euro som redovisningsvaluta vid skattepliktig omsättning i Sverige.

I dag råder osäkerhet om vilken valuta momsen skall anges i när utländska företag fakturerar skattepliktig omsättning i Sverige i annan valuta än i svenska kronor. I promemorian föreslås vad som skall gälla i ett sådant fall. Förslaget synes innebära att ett utländskt företag med euro som redovisningsvaluta vid skattepliktig omsättning i Sverige alltid skall ange momsen i euro. Detta skulle innebära en ändring i förhållande till nuvarande regler. Denna fråga bör klargöras.

Svenska Revisorsamfundet

Förslagen beträffande valuta tillstyrks.

Finansbolagens förening

Promemorian innehåller ett antal förslag om valuta under olika förhållanden.

Finansbolagens förening biträder dessa förslag.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

I promemorian föreslås att en faktureringsskyldig som har en annan redovisningsvaluta än kronor eller euro skall vara skyldig att ange mervärdesskattebeloppet i svenska kronor på fakturan. Tillämplig

valutakurs föreslås vara den senaste säljkursen som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Regeln anges vara en följd av artikel 11 C 2 i direktivet. En sådan regel skulle dock skapa problem i företag med många sådana transaktioner. Företagen skulle bli tvungna att manuellt ta fram dessa kurser och skulle också löpande behöva ta ställning till korrekt dag för skattskyldighetens inträde, i extremfallen varenda dag hela året.

En lösning på problemet skulle kunna vara att tolka sista meningen i artikel 11 C 2 andra stycket extensivt, och i stället använda valutakurser som fastställs för tulländamål. Den genomsnittliga växelkursen för en viss period, normalt en månad, skulle kunna användas. Motsvarande förfarande finns också i 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

13. Översättning av fakturor till svenska

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot förslaget om översättning.

Svenska Revisorsamfundet

Förslaget beträffande översättning av fakturor till svenska tillstyrks.

Finansbolagens förening

Promemorian innehåller däremot inget förslag om att fakturor skall översättas till svenska.

Finansbolagens förening anser inte heller att det finns något bärande skäl att införa något sådant krav.

14. Elektronisk fakturering

Statskontoret

I den aktuella promemorian behandlas bl.a. elektronisk fakturering och lagringsregler. Statskontoret anser att promemorian väl redogör för problematiken och finner att slutsatsen att inte lagreglera och låta RSV meddela de närmare föreskrifterna är väl motiverade. Vi har inte heller

något särskilt att anföra avseende lagringsregler. Statskontoret tillstyrker därför promemorians övervägande och förslag.

Riksskatteverket

RSV förutsätter att den föreslagna framtida möjligheten till att utfärda föreskrifter om elektronisk fakturering regleras i särskild ordning.

Enligt faktureringsdirektivet är medlemsstaterna skyldiga att acceptera fakturor som överförs på elektronisk väg. En uttrycklig regel härom har därför införts i ML.

Medlemsstaterna kan dessutom ställa särskilda krav i ML på någon särskild metod för säkerställande av fakturans äkthet vid elektronisk fakturering. Några sådana särskilda krav har inte ställts i förslaget till ändringar av ML. RSV ställer sig bakom detta ställningstagande. Ur kontrollsynpunkt är enligt RSV:s uppfattning nuvarande reglering i BFL och SBL tillräckliga.

Förfarandet med elektronisk fakturering är emellertid en faktureringsmetod som kan förväntas utvecklas allt snabbare. Utvecklingen måste därför följas noggrant och på sikt kan eventuellt en särskild lagreglering bli nödvändig. I detta sammanhang föreslås i promemorian att det bör ankomma på RSV att meddela de närmare föreskrifter som kan komma att behövas för kontrollen av överföring av fakturor på elektronisk väg. RSV är positivt till nämnda uttalande och förutsätter att detta regleras i särskild ordning i en förordning.

I faktureringsdirektivet har införts en definition av vad som avses med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg. Definitionen föreslås införd i 1 kap. 17 a § ML i enlighet med direktivet. Nämnt lagrum avser att reglera såväl överföring som lagring av elektroniska fakturor. Till skillnad från direktivet saknar emellertid ML uttryckliga regler om lagring av fakturor. Sådana bestämmelser föreslås istället att bli införda genom en ny bestämmelse i 14 kap. 2 a § SBL. Med hänsyn härtill ifrågasätter RSV behovet av att införa en definition i ML som avser lagring av fakturor på elektronisk väg. RSV föreslår istället att 1 kap. 17 a § ML omformuleras på sätt framgår av yttrande från skattemyndigheten i Göteborg.

Skattemyndigheten i Göteborg

1 kap 17 a § ML

Skattemyndigheten föreslår att paragrafen formuleras om.

Paragrafen har sin motsvarighet i direktivets artikel 22.3(e). Artikeln i fråga hänvisar i sin tur till momenten(c) och(d) i artikel 22.3. Genom denna hänvisning i direktivet klargörs vilka situationer som lagrummet avser att reglera, nämligen överföring (av faktura) på elektronisk väg samt bevarande/lagring av sådan faktura.

Mervärdesskattelagen(ML) saknar till skillnad från direktivet uttryckliga regler om bevarande/lagring av fakturor.Sådana bestämmelser föreslås i stället införas genom en ny bestämmelse i skattebetalningslagen(SBL), 14 kap 2 a §.

Skattemyndigheten ställer sig därför frågande till behovet att införa en definition i ML som avser lagring av fakturor på elektronisk väg.

1 kap 17 a § ML kan i stället ges följande lydelse;

Med överföring av fakturor på elektronisk väg avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling(/inbegripet digital singalkomprimering).

Skattemyndigheten i Stockholm

Promemorians författningsförslag avseende 11 kap. 7 § andra stycket ML bör i enlighet med direktivet innefatta att de gemensamma uppgifterna ska vara tillgängliga för var och en av fakturorna.

SKM:s erfarenheter av elektronisk fakturering

Enligt den tillämpning som gäller i Sverige i dag vid elektronisk fakturering ställs inga särskilda krav 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 ska kunna tjäna som underlag för redovisning och för deklaration. Det bör inte vara någon skillnad därvidlag mellan pappersbaserade fakturor och elektroniska fakturor. De krav som ställs på fakturering enligt SBL och BFL och som även omfattar elektronisk fakturering innebär bl a att fakturor ska förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt enligt 7 kap 2 § BFL.

Det har enligt SKM:s erfarenhet inte framkommit att det idag förekommer kontrollproblem vid tillämpning av elektronisk fakturering. Redan idag 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. Fråga 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. SKM delar denna uppfattning. SKM delar också utredningens uppfattning att en förhandsanmälan inte är nödvändig vid användningen av ett system för överföring av fakturor på elektronisk väg.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet hänvisar i huvudsak till vad som anförs i GEA:s remissyttrande. Därutöver vill Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet kommentera några spörsmål kring begreppen äkthet och integritet.

Avsnitt 6.8 i promemorian tar upp frågan om skydd för äkthet och föränderlighet. Det refereras till att direktivet anvisar alternativa tekniska lösningar som medlemsstaterna måste godta (elektroniska signaturer och EDI med säkerhetsförfarande) samt får godta (andra nu befintliga och framtida metoder). Det konstateras att det för närvarande saknas skäl för Sverige att ställa krav på någon särskild metod för säkerställande av fakturans äkthet och att den nuvarande regleringen i SBL och BFL anses tillfyllest. Det är positivt att man på detta sätt undviker att låsa fast tekniska lösningar i lagtext. Hänvisning till regleringen i SBL och BFL är bra liksom att de föreskrifter som kan komma att behövas i så fall meddelas av RSV.

Kommunförbundet och Landstingsförbundet delar även promemorians uppfattning att det bör vara upp till säljare och köpare att själva välja metod för säkerställande av äkthet. Detsamma bör gälla för metod avseende säkerställande av integritet och detta bör i så fall förtydligas då det inte framgår uttryckligen av promemorian.

Kommerskollegium

En frågeställning Kommerskollegium gärna vill ta upp avseende elektronisk fakturering är om det faktum att Sverige inte ställer krav på en särskild teknisk lösning för elektronisk fakturering kan medföra praktiska problem om ett svenskt företag fakturerar en kund i ett annat medlemsland elektroniskt där det ställs särskilda krav (som t.ex. de som aviseras i direktivet) och medlemslandet ifråga inte godkänner den svenska metoden.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna delar uppfattningen att det saknas anledning att ställa krav på någon särskild metod för säkerställande av fakturans äkthet och integritet. Sådana krav skulle kunna motverka utveckling av nya tekniker.

Det ligger i parternas intresse att fakturan är korrekt och att överföringen är säker. Det är inte fakturan som är skattepliktig utan den underliggande transaktionen som är skattepliktig och fakturan endast en del i affären som bevisar vissa uppgifter. Behovet av ett myndighetskrav på "äkthetsintyg" är därför lika litet för elektroniska fakturor som för pappersfakturor.

Svenska Revisorsamfundet

Förslagen i promemorian tillstyrks. De ökade kraven på säkerhet vid elektronisk fakturering bör istället utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

Finansbolagens förening

I promemorian lämnas förslag som öppnar för elektronisk fakturering, om mottagaren godtar detta. Det ställs därutöver inga särskilda krav på fakturor som sänds elektroniskt.

Finansbolagens förening anser att detta är väsentligt förslag. Det är av stort intresse för näringslivet att det genomförs. Köparen kan skydda sina intressen genom att specificera sina krav i samband sitt godtagande av förfarandet.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

Skydd för äkthet och oföränderlighet

I avsnittet om elektronisk fakturering, kap 6.8 i promemorian, talas bl a om skydd för äkthet och oföränderlighet. Ämnet återkommer även på andra ställen, t ex kap 6.9.3. Promemorian väljer att konstatera att direktivet anvisar alternativa tekniska lösningar som medlemsstaterna måste godta, men tar inte in dessa i den svenska lagen. Detta är, som uttryckts ovan, bra.

Förslaget är dock oklart avseende vilka krav på äkthet och oföränderlighet som ställs, och talar i avsnitt 6.8 (på sista hela sidan) om att det redan idag finns krav på "oföränderlighet", varefter man (efter en beskrivning av direktivets valmöjligheter) konstaterar att det saknas skäl

för särskild metod avseende säkerställande av ”äkthet”. Man kan av detta få intrycket att utredaren ser äkthet och oföränderlighet som synonyma begrepp, vilket det enligt GEAs tolkning inte är. Samma reaktion kan uppkomma i samband med förslaget i 6.9.3, där det bara talas om oförändrade och läsbara fakturauppgifter. Men som konstateras längre fram i samma avsnitt, strax efter ”skäl för promemorians förslag”, talar direktivet om såväl äkthet som innehållets integritet (viket i promemorian på andra ställen torde ha översatts med oföränderlighet). Äkthet innebär enligt GEAs mening att man vet varifrån en faktura härrör. Oföränderlighet innebär att en i systemet existerande faktura inte förändrats sedan den skapats. Denna skillnad bör enligt GEAs mening tydligare beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

GEA delar uppfattningen att det bör vara upp till säljare och köpare att själva välja metod (där avancerade elektroniska signaturer resp säker EDI med avtalat säkerhetsförfarande är två som måste godtas). Den skrivning som finns i promemorian är, strikt tolkat, oegentlig – EDI och e-signaturer är två olika sorters begrepp, där EDI är elektronisk dokumentöverföring⁶, ibland med funktioner för ”kuvertering” inbyggt. E-signaturer är en säkerhetsmekanism som inte bryr sig om innehållet alls (utan motsvarar ett kuvert med sigill). Vad som torde avses i direktivet är säkerställande av äkthet och integritet med avancerade e-signaturer (i sig säkerhet) eller, vid EDI-baserad handel, elektronisk dokumentöverföring med i förekommande fall nödvändig komplettering (såsom avtal och rutiner) för att uppnå säkerhetskraven.

Odette Sweden

Som Odette Sweden ser det är det exempelvis positivt att lagstiftningen i Sverige inte kommer att ställa krav på elektroniska signaturer. Odette Sweden värdesätter också det synsätt på elektronisk fakturering som utvecklas i PM. Enligt Odette Swedens mening är det väsentligt att departementet står fast vid de bedömningar som är gjorda inför kommande lagstiftningsprocess.

Odette Sweden har en synpunkt på formuleringen på sid 91 i PM: ”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.”

⁶ Ofta, men inte nödvändigtvis, används meddelandestandarden EDIFACT, vilket dessvärre ofta ses som synonymt med begreppet EDI.

Denna formulering kan uppfattas olika och kan av näringslivet ses som ett osäkerhetsmoment. Odette Sweden utgår ifrån att dessa bestämmelser kommer att ligga i linje med andan i PM.

Odette Sweden skulle helst se en fortsättning enligt den tradition som funnits med vägledning/rekommendationer snarare än myndhetsföreskrifter inom detta område.

SIE-gruppen

SIE-gruppen vill tillstyrka promemorians resonemang kring elektroniska signaturer. SIE-gruppen anser att det är rätt att överlåta åt praxis att avgöra vilka tekniska lösningar för förändringsskydd som ska utgöra en acceptabel säkerhetsnivå. Att lämna föreskrifter på en så detaljerad nivå som exempelvis Ekobrottsmyndigheten föreslagit skulle omöjliggöra stora delar av den elektroniska fakturering som sker idag, samt allvarligt hämma en framtida utveckling på området.

Ernst&Young

Kostnader för svenskt näringsliv

I kommissionens arbete med att arbeta fram det föreliggande direktivet har ett flertal konsekvensanalyser och studier genomförts avseende europeiskt näringsliv och dess behov. I en av dessa rapporter ("Study on the requirements imposed by the Member States, for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means" av PricewaterhouseCoopers) analyserades bl.a. aktörernas behov av förenklade krav och skattemyndigheternas möjligheter att utöva en effektiv kontroll av mervärdesskatten, och i det slutliga förslaget till rådets direktiv, KOM(2000) 650 slutlig, anförde kommissionen bl.a. att utvecklingen av EDI har gjort den elektroniska faktureringen säker och denna teknik numera är tillåten i många europeiska länder, även om den f.n. främst används av större företag. Kommissionen menar att det i nuläget sker en stark förändring mot en mer flexibel teknik, vilken även är tillgänglig för små och medelstora företag och bygger på användningen av Internet.

Ovanstående leder oundvikligen till säkerhetsproblem, eftersom överföring av fakturor via ett oskyddat nät såsom Internet medför risker med avseende på fakturornas äkthet och skyddet av deras innehåll. Dessutom leder utvecklingen till en annan avsevärd förändring, nämligen att elektronisk fakturering, som länge var ett undantag, med största säkerhet blir regel, då denna faktureringsform medför betydande kostnadsminskningar för företagen.

Kommissionen lyfter fram ett exempel ur undersökningen: "I den undersökning som överlämnades till kommissionen underströks även att kostnaden för en elektronisk faktura i genomsnitt uppgick till mellan 0,28 och 0,47 euro jämfört med mellan 1,13 och 1,65 euro för en traditionell faktura."

Dessa beräkningar har bekräftats av Ernst & Young i arbeten med ett flertal olika kunder. Dessa ser även goda besparingspotentialer genom att säkerställa äkthet och integritet i dagens elektroniska system, istället för att, som idag ofta sker, ha parallella pappersflöden inom- och mellan affärsparterna. Trots detta har det i remissvar påtalats att det torde föreligga alltför stora kostnader för svenskt näringsliv att genomföra omställningsarbeten för att införa äkthetskontroller i datorsystem och elektroniska fakturaväxlar.

EY menar att tekniska lösningar för äkthetskontroll med hjälp av PKI idag är vitt spridda på marknaden, i motsats till vad som anförts i delar av remissvaren. Det finns tre huvudsakliga typer av tekniska system som behöver vara anpassade till tekniken: operativsystem, affärssystem som körs i operativsystemen samt kommunikationssystem för elektroniskt datautbyte (EDI) eller annan elektronisk kommunikation.

De flesta operativsystem på marknaden har idag redan från början ett inbyggt stöd för användning av certifikat enligt sina respektive tillverkare, såsom Microsoft Windows, IBM iSeries (tidigare OS/400), Novell Netware, och Apple MacOS X. Flera tillverkare av affärs- och redovisningssystem för såväl små som stora företag har bekräftat att deras applikationer kan hantera PKI-funktionalitet om kunden så önskar, bl.a. Microsoft (för små företag) och SAP (medelstora och stora företag). Vad gäller kommunikationssystem har ett flertal tillverkare inbyggt stöd från början, exempelvis IBM, Microsoft, Frontec, Apple och RSA Security.

Utöver dessa olika leverantörer och tekniska system tillkommer att standarder för informationsutbyte, såsom XML och Dot Net, i sina nuvarande utgåvor har stöd för äkthetskontroller.

EY:s sammantagna bedömning är att majoriteten av de system som används på marknaden har ett förberett stöd för hantering av äkthetskontroller och att detta stöd tillsammans med gängse standarder och finansiella studier som gjorts inte pekar på ökade kostnader för svenskt näringsliv, utan på att de initiala kostnader som är att vänta kompenseras av lägre driftskostnader, mer kostnadseffektiva

revisionsinsatser och en förbättrad möjlighet till elektronisk handel över gränserna inom den Europeiska Unionen.

Kontrollproblem

Enligt promemorian sägs att det inte har framkommit att det i dag förekommer kontrollproblem vid tillämpning av elektronisk fakturering. EY vill därför rikta uppmärksamheten på att Malmö TR i augusti 2003 dömde tre män för att ha begått bedrägerier med hjälp av dator-manipulation och förfalskade fakturor. Ett av de drabbade företagen var General Electric som ådömdes merparten av skadeståndet på 2,1 miljoner kronor. EY vill även hänvisa till en promemoria från Riksrevisionsverket (RRV) över granskning av momskontrollen för handeln mellan Tyskland och Sverige. I promemorian (Dnr 232-2000-1504) beskrivs hur RRV har upptäckt en rad former av momsfusk och att det finns stora omsättningsdifferenser mellan de svenska företagens skattedeklarationer och de uppgifter som registrerats i det europeiska kontrollsystemet VIES. Det är EY:s bedömning att elektronisk fakturering i sig inte är en orsak till problemen, dock torde det generellt finnas ett kontrollproblem som även berör elektronisk fakturering om stora differenser kan förekomma i de beskrivna systemen.

Vad gäller säkerhetsnivån och kontrollbehoven i dagens elektroniska system är det EY:s erfarenhet att det finns risk för påverkan av räkenskapsinformation då den 28 augusti 2003 absoluta majoriteten databaser som används för lagring och bearbetning av administrativa system är öppna, dvs. det finns alltid användare i varje organisation som utan, eller med i praktiken svårupptäckta, spår kan påverka databasens innehåll.

Mot den bakgrunden torde ett krav på att fakturor aktivt skyddas mot förändring eller att förändring tvångsmässigt loggas vara befogat, såsom påtalats redan i FAR:s tidigare remissvar av den 28 maj 2002.

Elektronisk fakturering

I direktivets artikel 2.2 anges tre alternativa sätt att uppfylla kraven på äkthet och integritet vid användning av elektroniska fakturor. De två första som nämns nedan är tvingande för den svenska staten, liksom för övriga medlemsstater inom den Europeiska Unionen.

Det tredje alternativet är infört i syfte att inte utesluta eventuell ny teknik som kan tänkas uppfylla samma krav på rättssäkerhet (artikel 2.2 c). Detta tredje alternativ hanteras på nationell basis och om en medlemsstat accepterar en systemlösning enligt detta alternativ, är inte övriga medlemsstater tvingade att göra detsamma.

Enligt direktivet skall fakturor som överförs på elektronisk väg godkännas av medlemsstaterna på villkor att äktheten och integriteten säkerställs genom 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. Medlemsstaterna kan 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 det ovannämnda direktivet.

Fakturor som översänds på elektronisk väg skall också godkännas om de överförs genom ett elektroniskt datautbyte (EDI) enligt definitionen i artikel 2 i kommissionens rekommendation 1994/820/EG av den 19 oktober 1994 om det i avtalet om sådant datautbyte föreskrivs användning av förfaranden för att säkerställa uppgifternas äkthet och integritet.

Direktivet medger slutligen även att fakturor får sändas på elektronisk väg enligt andra metoder än ovan beskrivna under förutsättning att berörda medlemsstater godkänner detta.

I det föreliggande lagförslagets sjätte paragraf för mervärdesskattelagen accepteras samtliga tre alternativ i summarisk form, utan att de två huvudalternativ som är bindande för samtliga medlemsstater särskilt formulerats i förslaget till lagtext. Med den föreslagna lydelsen ser vi dels en risk för en försämrad konkurrenssituation och ökade kostnader för svenskt näringsliv vid internationell handel, dels en risk att inhemska affärsparter kommer att tillämpa lösningar som inte motsvarar direktivets krav på äkthet och integritet. Den risk EY ser för en försämrad konkurrenskraft är en följd av att svensk praxis kan komma att fortsätta utvecklas i andra riktningar än de två huvudalternativ som måste accepteras vid handel på den inre marknaden. Det innebär att små och medelstora företag oavsiktligt kan komma att investera i tekniska lösningar som inte accepteras av övriga medlemsstater vid gränsöverskridande handel. Detta leder till ökade kostnader för att i efterhand anpassa sina system till den minsta gemensamma säkerhetsnivå som råder inom den Europeiska Unionen fr.o.m. januari 2004, alternativt en instängningseffekt som kan komma att begränsa den svenska utrikeshandeln.

Vad avser förfarandet vid elektronisk fakturering förordar EY att certifikatbaserade lösningar i en PKI tillämpas. I detta sammanhang får användandet av avancerade elektroniska signaturer anses ge tillfredsställande säkerhet, och något krav på att dessa skall baseras på

kvalificerade certifikat bör inte införas. Några andra möjligheter att översända fakturor på elektronisk väg än på sådana sätt att de i direktivet fastställda kraven på äkthets- och integritetskontroll möts, bör inte godkännas.

Det har angivits i remissvar att då krav på äkthet och integritet inte ställs vid traditionell pappersfakturerings, detta inte heller bör anges vid elektronisk fakturerings. EY anser detta vara ett olyckligt resonemang, då det är ett minimikrav i direktivet att såväl äkthet som integritet skall säkerställas vid användning av elektronisk fakturerings, oavsett om avancerad elektronisk signatur eller EDI tillämpas, jfr. formuleringen i Artikel 2.2 "Fakturor som överförs på elektronisk väg skall godkännas av medlemsstaterna på villkor att äktheten och innehållets integritet säkerställs/.../får dock sändas på elektronisk väg enligt andra metoder under förutsättning att den/de berörda medlemsstaten/medlemsstaterna godkänner detta". Att kravet på äkthets- och integritetsskydd skulle falla bort för det fall att lagstiftaren väljer att acceptera även andra tekniska förfaranden ter sig inte bara ologiskt, utan även olämpligt mot bakgrund av det rättsliga värdet av dylika kontrollmöjligheter vid eventuell tvist.

Mot bakgrund av det som angivits ovan rekommenderar EY att förutsättningarna för att elektronisk fakturerings skall vara tillåten bör framgå tydligare av mervärdesskattelagens föreslagna formulering. FAR har redan tidigare, i sitt remissvar av den 28 maj 2002, angivit skäl för att harmonisera regelverken inom Europa och att stärka bevisvärdet i elektroniska medier genom betoning av de två huvudalternativ som direktivet anger och vi föreslår därför att förslagets sjätte paragraf ges följande reviderade utformning.

" Fakturans form

6 §

En faktura som avses i 1 § får skickas i pappersform eller, under förutsättning att mottagaren godkänner det, överföras på elektronisk väg. En elektronisk faktura kan skyddas med hjälp av avancerad elektronisk signatur, genom elektroniskt datautbyte (EDI) eller på annat sätt där äkthet och integritet säkerställs."

TeliaSonera

Generellt sett måste man beklaga att medlemmarna inom EU ännu inte har kunnat nå större enighet avseende de krav som i varje enskilt land skall ställas på utformningen av fakturor, vare sig det gäller fakturor i pappers- eller i elektronisk form. TeliaSonera förordar härvid, som ovan anförts, ur momssynpunkt ett enhetligt avståndstagande från varje form av elektronisk signatur. Varje möjlighet för olika länder att välja olika

kravnivå avseende utformningen av fakturor i elektronisk eller annan form medför försvårande inslag i faktureringen vid internationell affärsverksamhet. Företag med gränsöverskridande handel kommer att tvingas sätta sig in i och tillämpa de olika detaljregler avseende fakturor som kommer att gälla inom varje enskilt medlemsland.

Det är en stor fördel att elektroniska fakturor nu kommer att accepteras i alla medlemsländer. TeliaSonera välkomnar, ur momssynpunkt, att man i Sverige inte avser att ställa krav på elektronisk signatur i fråga om fakturor i elektronisk form. Dock måste man konstatera att EU:s medlemsländer fortsatt har frihet att kräva just elektronisk signatur vid fakturering i elektronisk form. Vissa länder, men alltså inte Sverige, kommer uppenbarligen att införa sådana krav. Det innebär även fortsättningsvis allvarliga problem för företag som har fakturering i flera medlemsländer.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

NSD ser med stor tillfredsställelse på att departementet i promemorian valt det s.k. tredje alternativet vid elektronisk fakturering, dvs. utan krav på signaturer. Något annat hade skapat problem för företagen och skapat ett konstlat hinder för användande av elektroniska fakturor, särskilt mellan mindre företag.

15. Lagringsskyldighet

Ekobrottsmyndigheten

I förslaget till reglering av lagringsskyldigheten föreskrivs i 14 kap 2 a § SBL en skyldighet att bevara kopior av fakturor, även av mottagna fakturor. Att företagaren skickar i väg en utgående originalfaktura i pappersform och behåller en kopia är begripligt men kravet på att han skall bevara en kopia av en mottagen faktura skapar förvirring. Det är dessutom tveksamt om man över huvud taget kan tala om en kopia av elektroniska dokument. Det framgår inte heller hur bestämmelserna om kopior förhåller sig till bestämmelserna i BFL. Är det lagstiftarens mening att det skall sparas en kopia utöver den faktura som utgör verifikation i bokföringen? Av kommentaren i 7.3 s 117 att döma är det inte meningen. Det måste framgå bättre av lagtexten vad som menas och vad som gäller i de fall fakturan utgör en del av bokföringen. Bestämmelsen bör stå i mervärdesskattelagen.

Riksskatteverket

I artikel 22.3 d första stycket faktureringsdirektivet finns bestämmelser om lagring (arkivering) av fakturor. I nuvarande ML finns inga särskilda regler avseende lagring av fakturor. Skyldigheten att lagra fakturor styrs istället dels av BFL, dels av SBL. Med hänsyn till de ändringar som skett i direktivet föreslås att en ny bestämmelse införs i 14 kap. 2 a § SBL. Genom denna bestämmelse tydliggörs att lagringsskyldigheten omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att ställa ut och som mottas.

I såväl ovannämnd lagtext som kommentarer här till anges att lagringsskyldigheten omfattar kopior på alla utfärda och mottagna fakturor. Enligt RSV:s uppfattning måste det härvidlag vara fråga om en felskrivning. Vad som åsyftas måste givetvis vara att mottagaren ska bevara den faktura han mottar, dvs. originalet. Detta bör uttryckas tydligt i författningstexten, vilken därmed också närmare anpassas till faktureringsdirektivets innebörd.

RSV anser att föreslagen lagtext görs tydligare vad beträffar innebörden av lagringsskyldigheten samt innebörden av begreppet ”elektronisk åtkomst”. RSV föreslår även att påföljdsfrågan vid brott mot 7 kap. 3 a § BFL utreds i särskild ordning samt att befogenhetsreglerna om taxeringsrevision ses över i taxeringslagen.

Skattemyndigheten i Göteborg

14 kap 2 a § SBL (Skattebetalningslagen)

Andra meningen i lagtexten gäller så vitt kan förstås skyldighet att bevara mottagna fakturor och inte kopior av dessa. Andra meningen kan då formuleras som ; *Näringsidkare som mottagit fakturor är också skyldig att bevara dessa.*

Skattemyndigheten i Malmö

SKM tillstyrker de föreslagna ändringarna i skattebetalningslagen.

Skattemyndigheten i Stockholm

Angående lagringsskyldighet för fakturor anges i direktivet att varje skattskyldig person skall se till att kopior av de fakturor lagras som har utfärdats av honom själv, av kunden eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, liksom alla fakturor som han har mottagit.

Bokföringsnämnden

Särskilda regler om bevarande av fakturor – 14 kap. 2 a-d §§ SBL

Det föreslås att fyra nya paragrafer avseende bevarande av fakturor införs i SBL, 14 kap. 2 a - d §§. I 2 a § regleras arkiveringsskyldigheten för

fakturor. Bestämmelsen är något oklar då det i lagtexten anges att lagringsskyldigheten omfattar kopior av alla utfärdade och mottagna fakturor. För de utfärdade fakturorna är det naturligt att en kopia framställs eftersom originalet sänds till kunden men för de mottagna fakturorna som i allmänhet erhålls i original förefaller en kopia vara av begränsad betydelse. Bestämmelsens innebörd bör förtydligas i nu nämnda avseende.

Av kommentarerna till 14 kap. 2 b § (s. 102) framgår att motsvarande bestämmelser om lagringsform som gäller för övrig räkenskapsinformation även bör gälla för fakturor. Det innebär att fakturor som huvudregel skall lagras i mottagen eller upprättad form men att byte av lagringsform under vissa förutsättningar får ske.

I den föreslagna lydelsen till 14 kap. 2 b § SBL hänvisas med avseende på form för bevarande till 7 kap. 1 § andra stycket BFL. Nämnda paragraf i BFL reglerar att dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som ett företag har tagit emot från någon annan eller självt har upprättat skall bevaras i ursprungligt skick. Byte av lagringsform regleras i 7 kap. 6 § BFL. Författningstexten bör kompletteras med en hänvisning även till sistnämnda lagrum. I annat fall kan bestämmelsen tolkas som att lagringsmöjligheterna för fakturor är begränsade i förhållande till övrig räkenskapsinformation och att fakturor endast får lagras i sin ursprungliga form.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot förslaget om lagringsskyldighet.

Finansbolagens förening

En regel skall enligt promemorian införas i skattebetalningslagen om skyldighet att lagra kopior på alla utfärdade och mottagna fakturor (med vissa begränsningar).

Finansbolagens förening har ingen invändning mot lagringsskyldigheten men noterar att bestämmelsen föreslagna 2 b § hänvisar till bestämmelserna i 7 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen om former för bevarandet av fakturor. Bestämmelser om plats och tid för förvaringen finns i 7 kap. 2 § bokföringslagen. Promemorian innehåller inget förslag om hänvisning till dessa bestämmelser. Finansbolagens föreningen anser att i den nya lagtexten bör ingå en hänvisning även till plats och tid för förvaringen.

16. Lagringsplats

Ekobrottsmyndigheten

Bakgrund

De fakturor som avses i faktureringsdirektivet utgör nästan alltid räkenskapsinformation, som också regleras i BFL.

Räkenskapsinformation skall enligt nu gällande bestämmelser i BFL med två undantag förvaras i Sverige. Det är sålunda tillåtet att i vissa fall tillfälligt förvara en verifikation i pappersform utomlands. Det är också möjligt att med skattemyndighetens tillstånd förvara räkenskapsmaterial i elektronisk form (maskinläsbara medier) utomlands.

Allmänna synpunkter

I utredningen föreslås nya bestämmelser i BFL om förvaring av maskinläsbara medier utomlands. Ett företag skall enligt förslaget ha rätt att – om vissa krav är uppfyllda – förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land eller i ett land utanför EU med vilket det finns ett rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar liknande det inom EU.

De krav som uppställs är att:

1. att platsen för förvaring och varje förändring skall anmäls till SKM och
2. att företaget på anmodan av SKM eller tullmyndigheten medger elektronisk åtkomst on-line till räkenskapsinformationen för kontrolländamål.

Företaget skall enligt förslaget vara skyldigt att tillhandahålla on-lineåtkomst för fiskal kontroll under räkenskapsåret och tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Under den resterande förvaringstiden skall elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen i stället medges utan dröjsmål. Ekobrottsmyndigheten utgår ifrån att företagaren även under on-linetiden har rätt att med stöd av 7 kap. 6 § BFL föra över informationen i pappersform eller till mikroskrift. Ett överförande till annan form än elektronisk innebär i sin tur att informationen måste förvaras i Sverige.

Som förklaring till tidsuppdelningen sägs i förslaget att ett krav på åtkomst on-line av uppgifterna under hela 10 års perioden skulle innebära en administrativ börda för företaget. Det skulle också innebära att äldre programvara skulle behöva sparas under hela perioden. Med uppdelningen behöver företaget under den resterande tiden bara utan dröjsmål medge behöriga myndigheter elektronisk åtkomst på annat sätt än on-line (s 96). Det är svårt att förstå vad som menas med detta uttalande. Vad har äldre program med on-linesituationen att skaffa? Det är också svårt att förstå hur åtkomsten är tänkt att ske rent praktiskt

under resterande förvaringstid. Om materialet exempelvis har konverterats till nyare program kan det väl knappast vara en börda med en onlinekoppling också till den bokföringen?

Probleminventering

I förslaget tillgodoses endast det fiskala kontrollintresset medan polis och åklagares behov av åtkomst inte alls berörs. När nya bokföringslagen infördes beaktades inte heller de brottsutredande myndigheternas behov av åtkomst av räkenskapsinformationen i någon nämnvärd utsträckning. Med ökade möjligheter att förvara bokföringen utomlands ökar svårigheterna att bekämpa ekobrott ytterligare och det är nu hög tid att beakta också brottsutredarnas behov.

Det är till att börja med inte så att det fiskala internationella samarbetet också innebär att polis och åklagare kan få del av motsvarande information. Uppgifter som lämnas med stöd av en konvention om samarbete i fiskala angelägenheter kan inte användas i brottmål utan tillstånd i varje enskilt fall från den utlämnande staten (9 kap. 3 § SekrL). Det material som den skattskyldige har lämnat till skattemyndigheten för skattens kontrollverksamhet kan däremot användas också i ett brottmål.

De problem som räkenskapsinformation i elektronisk form har skapat för brottsbekämpningen är egentligen av tre slag.

1. Problem av teknisk natur, såsom svårigheter att avgöra var i servern den adekvata informationen finns och hur elektronisk information skall säkras m.m.
2. Problem att få fram var servern eller serverna där räkenskapsinformationen förvaras eller egentligen finns
3. Problemet med rättshjälp för att en brottsutredare skall få tillgång till materialet i en server som finns utomlands.

Problemen under punkten 1 berörs inte direkt i denna utredning. De är emellertid en realitet som måste finnas med som bakgrund. Den tekniska utvecklingen går med rasande fart och möjligheterna att på en liten yta lagra mängder av information gör att letandet efter räkenskapsinformation i dag är en synnerligen komplicerad, mödosam och tidskrävande arbetsuppgift. Lägg därtill att arbetet utförs med hjälp av tvångsmedel som inte alls är anpassade till modern teknik.

Problemet under punkten 2 hänger ytterst samman med rätten att vara passiv. Det är enligt rättegångsbalken och europakonventionen inte möjligt att tvinga en person som är misstänkt för brott att lämna ut uppgifter som kan användas som bevis mot honom. I en rättsstat har den som anklagas för något rätt att vara passiv. Det betyder i praktiken att den bokföringsskyldige som misstänks för brott inte är skyldig att till polis och åklagare överlämna bokföring som skulle kunna utgöra bevis

mot honom eller ens tala om var bokföringen finns. Om bokföringen inte kan återfinnas riskerar han visserligen att åtalas för bokföringsbrott - han har inte bevarat räkenskapsinformationen. Han kan bli frikänd i ett sådant mål om rätten skulle tro på honom när han förklarar att han har bokföringen bevarad enligt BFL:s regler men att han inte vill visa upp den på grund av bevisläget. Åklagare och polis har teoretiskt möjlighet att genom husrannsakan och beslag komma över räkenskaperna - frågan är bara var man skall leta. När kontor och bostad, bilar och sommarstugor, båtar och bokföringsbyråer m.m. har genomsökts utan resultat, kan i regel inte mycket mera göras i saken. Än värre blir det om företagaren förklarar att han har bokföringen i en server utomlands. Han säger inte i vilket land och han vägrar att ge polis och åklagare tillgång till bokföringen i servern. Antag vidare att utredningen bara visar att bokföring finns på en server på okänd ort. Eftersom företagaren utnyttjar sin rätt att vara passiv och inte vill låta polisen få del av räkenskapsinformationen, återstår endast att begära rättshjälp. Vet man inte i vilket land servern står är det inte möjligt att göra det heller!

Kravet på rättshjälp - punkten 3 ovan - är i dag ett besvärande hinder som givetvis kommer att bli allt mera förekommande ju vanligare det blir att förvara bokföring utomland. Det tar tid att få rättshjälp och tidsfaktorn är oftast avgörande för om material skall kunna säkras i brottmålsutredningen. Antag exempelvis att Ekobrottsmyndigheten gör en husrannsakan hos företaget X och att fråga är om skattebrott i mångmiljonklassen. Antag att företagsledaren påstår att bokföringen i elektronisk form bevaras i en server utomlands. Det gäller både årets bokföring och tidigare års bokföring. Det är i det skedet ointressant om förvaringen sker med eller utan skattemyndighetens samtycke och tillstånd och om själva förvaringen är tillåten eller inte. (Om bokföringen finns men företaget inte vill ta fram den torde bokföringsbrott inte kunna komma ifråga). Det viktiga för utredningen är att bokföringen påstås inte finnas i Sverige. Ingen på företaget vill ta fram bokföringen åt polisen, trots att man vid tillslagstidpunkten är uppkopplad till servern. Om polisen med hjälp av sina experter tar sig in i databasen riskerar man att göra sig skyldig till myndighetsutövning i främmande land. Om man går in datorn och konstaterar att servern finns exempelvis i Bryssel måste man omedelbart bryta och ta reda på om rättshjälp erfordras och i förekommande fall ansöka om sådan hjälp. När sådan hjälp väl har utverkats torde det i många fall vara för sent.

Förslag till åtgärder

Om man tillåter förvaring av räkenskapsinformation utomlands måste man enligt Ekobrottsmyndigheten också vidta åtgärder för att inte samtidigt försvåra ekobrottsbekämpningen. Det är sålunda enligt Ekobrottsmyndigheten nödvändigt att regeringen aktivt verkar för bilaterala eller andra internationella överenskommelser om exempelvis kontaktpersoner som kan kontaktas för omedelbart beslut om rätten att ta del av räkenskapsinformation förvarad i en server i det andra landet.

Det borde också snarast upprättas en lista över länder som tillåter att polis från ett annat land tar del av elektroniska information som finns lagrad på en server i det tillåtande landet.

Det är också som Ekobrottsmyndigheten ser det nödvändigt att skapa en effektiv bestraffning i de fall det inte går att komma åt bokföringen. Detta kan åstadkommas genom att i BFL tillskapa en skyldighet att alltid – oavsett om förvaringen sker inom eller utanför landet - upplysa om var räkenskapsinformation förvaras. En företagare skulle alltså vara skyldig att föra en förteckning över bevarat räkenskapsmaterial med uppgift om var bokföringsmaterialet förvaras (jämför vad som gäller enligt arkivlagen). Det skulle med ledning av en sådan handling vara möjligt att i efterhand slå fast om bokföring verkligen har funnits och besluta om husrannsakan för att säkra materialet. Om det skulle visa sig att bokföringen inte finns på angiven plats bör detta jämföras med att bokföringen saknas och ansvar för bokföringsbrott utkrävas. Brottet torde i en sådan situation kunna läkas om bokföringen företes utan omgång.

Förteckningen bör ingå i bokföringen som en arkivverifikation, dvs. en handling som skall göra det möjligt att ta ställning till och kontrollera om arkivreglerna följs. Företagsledningen eller den i ledningen som är arkivansvarig bör vara skyldig att omedelbart i förteckningen anteckna eventuella förändringar. Förteckningen bör upprättas i pappersform (jämför vad som sägs om årsredovisning i 2 kap 5 § ÅRL) och undertecknas av den arkivansvarige. Handlingen bör aldrig få förvaras utomlands. Arkivverifikationen kan lämpligen ingå som en balansbilaga och i kopia bifogas den ingående balansen påföljande år.

I god revisionssed ingår redan i dag att kontrollera att företaget fullgör sin arkiveringsskyldighet. Det får väl närmast ses som en fördel om revisorn nu får en förteckning att stämma av mot verkligheten. (I BFNs allmänna råd BFNR 2000:5 om räkenskapsinformation och dess arkivering sägs för övrigt under punkt 6 att ett företag skall upprätta en arkivplan om det är nödvändigt för att kunna överblicka vad som arkiverats som räkenskapsinformation. Av arkivplanen skall framgå vad som arkiverats, var det förvaras och vid behov även hur arkivet är uppbyggt.)

En arkivverifikation skulle också kunna tjäna som kontrollunderlag i samband med överlåtelse eller byte av ledning i företaget. Se närmare om detta i bilaga 1 Utdrag ur förslag till arkivförteckning i bokföringssammanhang. (Se också Ekobrottsmyndighetens skrivelse den 5 augusti 2003 till Justitiedepartementet, dnr 900 2003/0289).

Tullverket

Tullverket har inga synpunkter på föreslagna ändringar i mervärdes-skattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483).

Tullverket har dock synpunkter på den föreslagna ändringen i 7 kap (3 a § och 4 §) bokföringslagen (1999:1078). Tullverket anser att förslaget medför en försämring av kontrollmöjligheterna vid räkenskapskontroll hos de företag som förvarar räkenskapsinformation elektroniskt i annat land än Sverige.

I 3 a § andra stycket regleras förvaring av räkenskapsinformation i ett land utanför EU med vilket det finns ett rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Det är av stor vikt att dessa rättsliga instrument inte bara innefattar ömsesidigt bistånd rörande mervärdesskatt utan även vad gäller tullfrågor. Om inte så ser inte Tullverket några möjligheter till kontroll i de fall det aktuella företaget inte samverkar.

Riksskatteverket

Enligt faktureringsdirektivet får den skattskyldige bestämma lagringsplats för fakturor förutsatt att denne utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla lagrade fakturor eller uppgifter till de behöriga myndigheternas förfogande på deras begäran. Medlemsstaterna ges dock vissa valmöjligheter att begränsa denna handlingsfrihet såsom ej lagring utomlands av pappersbaserat material, anmälan om lagringsplats och ej lagring i länder med vilka det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd. I det nu remitterade förslaget har samtliga dessa valmöjligheter utnyttjats, vilket RSV ställer sig positivt till.

Var lagring av fakturor och annan räkenskapsinformation ska ske styrs av reglerna i BFL. De nu gällande reglerna står inte i överensstämmelse med faktureringsdirektivet eller de av Sverige föreslagna utnyttjade valmöjligheterna. Med hänsyn härtill har det införts en ny bestämmelse i 7 kap. 3 a § BFL.

Enligt RSV:s uppfattning bör emellertid den föreslagna författnings-texten förtydligas vad avser innebörden av begreppet ”elektronisk åtkomst”. I den föreslagna 7 kap. 3 a § BFL anges att företaget på anmodan av skattemyndigheten eller tullmyndigheten medger elektronisk åtkomst on-line till räkenskapsinformationen för kontrolländamål. Vad som avses med ”elektronisk åtkomst” är inte utvecklat i promemorian och någon ledning finns inte heller i direktivet.

RSV anser att tillgång till räkenskapsinformationen i form av datafil är en nödvändighet om kontrollverksamheten ska kunna bedrivas effektivt. Möjligheten till on-lineåtkomst kan utgöra komplement och i något fall alternativ till en datafil. Elektronisk åtkomst on-line förutsätter tillgång

till samma programvara som företaget har, vilket i praktiken innebär att företagets egna maskiner måste användas. Dessutom kräver detta utbildning i företagets redovisningssystem, rutiner osv.

Enligt RSV:s uppfattning bör begreppet ”elektronisk åtkomst” uppfattas på så sätt att skattemyndigheten och tullmyndigheten kan välja formen för på vilket sätt företagen ska tillhandahålla uppgifterna för kontrolländamål. Detta innebär att skattemyndigheten kan kräva att företagen tillhandahåller den elektroniskt lagrade räkenskapsinformationen på datafil. RSV föreslår att detta förtydligas i lagen alternativt i lagkommentaren.

I samband med ovanstående anför i promemorian att Sverige kan begära handräckning av det andra landet för att få åtkomst till den lagrings-skyldiges elektroniska fakturor som lagras on-line i det landet. RSV instämmer i detta, men konstaterar samtidigt att detta är en omständlig och långsam process som inte säkerställer att skattemyndigheten får tillgång till räkenskapsinformationen för skattekontroll. RSV föreslår därför att i detta sammanhang även brott mot 7 kap. 3 a § BFL utreds och övervägs i särskild ordning.

Skattemyndigheten i Malmö

SKM tillstyrker de föreslagna ändringarna i bokföringslagen (BFL), men anser att den föreslagna paragrafen 7 kap. 3 a § BFL bör förtydligas vad avser innebörden av begreppet ”elektronisk åtkomst”. SKM föreslår även att påföljdsfrågan vid brott mot 7 kap. 3 a § BFL utredes i särskild ordning.

I promemorian föreslås (7 kap. 3 a § BFL) att ett företag får förvara maskinläsbara medier i ett annat EU-land eller i ett land med vilket Sverige har vissa avtal om handräckning. Vidare föreslås i promemorian att 7 kap. 4 § BFL ändras. Enligt den föreslagna lydelsen får skattemyndigheten (eller Finansinspektionen) om det finns särskilda skäl tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier i ett land utanför EU. Lagkommentaren till ändringen i 7 kap. 4 § BFL är sparsam. Enligt SKM:s uppfattning har alltså uttalandet i prop. 1998/99:130 sid. 408 giltighet. Detta innebär bl.a. att nämnda dispensregel, liksom hittills, då avses att omfatta en betydligt vidare krets av länder än vad som gäller enligt 7 kap. 3 a § BFL. I nämnda proposition anges att tillstånd enligt 7 kap. 4 § BFL normalt inte bör medges avseende ett land med vilket Sverige inte har avtal om internationell rättshjälp i brottmål.

Ett dispensbeslut enligt nu gällande (och föreslagna) 7 kap. 4 § BFL kan förenas med villkor och begränsas till viss tid. RSV har gett ut en

rekommendation för tillämpning av dispensbestämmelsen, RSV S 2000:22. I denna anges som ett exempel på villkor att ett företag utan dröjsmål och utan kostnad för skattemyndigheten skall kunna tillhandahålla räkenskapsinformationen i formen av datafil. Anledningen till att rekommendationen från RSV fått denna utformning är att skattemyndigheten vid en taxeringsrevision inte har rätt kräva att företagen tillhandahåller räkenskapsinformationen på datafil, se vidare nedan i avsnitt 5.

I sammanhanget kan nämnas att det uppskattas att i Sverige har mer än 1000 dispensbeslut enligt 7 kap. 4 § BFL fattats. I de besluten har regelmässigt som villkor ställts upp att företagen skall kunna tillhandahålla räkenskapsinformationen i formen av datafil. Bestämmelsen i 7 kap. 4 § BFL och den nämnda rekommendationen, RSV S 2000:22, innebär att skattemyndigheterna idag har både sämre (förvaring utomlands) och bättre (kan kräva datafil) befogenhetsregler för företag som förvarar maskinläsbara medier utomlands jämfört med företag som förvarar maskinläsbara medier inom landet.

SKM anser att denna obalans i regelverket bör utjämnas och SKM föreslår (se avsnitt 5) att detta sker genom att det i TL införs en generell bestämmelse om att företagen skall tillhandahålla elektroniskt lagrad räkenskapsinformation på datafil. Det understrykes här att tillgång till räkenskapsinformationen i formen av datafil är en förutsättning för att skattemyndigheten ska kunna göra ADB-revision.

I den föreslagna 7 kap. 3 a § BFL anges att företaget på anmodan av skattemyndigheten eller tullmyndigheten medger elektronisk åtkomst on-line till räkenskapsinformationen för kontrolländamål. Vad som avses med "elektronisk åtkomst" är inte utvecklat i promemorian och någon ledning finns inte heller i direktivet. SKM uppfattar att avsikten med uttrycket "elektronisk åtkomst" är att skattemyndigheten (och tullmyndigheten) kan välja formen för på vilket sätt företagen skall tillhandahålla uppgifterna för kontrolländamål. Detta innebär att skattemyndigheten kan kräva att företagen skall tillhandahålla den elektroniskt lagrade räkenskapsinformationen på datafil. SKM föreslår att detta förtydligas i lagen alternativt i lagkommentaren.

I promemorian anføres (sid. 97) att i det fall ett företag efter anmaning inte ger elektronisk åtkomst on-line avseende räkenskapsinformation bör möjlighet föreligga för myndigheten att begära handräckning av utländsk myndighet i enlighet med de avtal Sverige har ingått på området. SKM instämmer i detta, men konstaterar samtidigt att det är en omständlig och långsam process som inte säkerställer att SKM får tillgång till

räkenskapsinformationen för skattekontroll. SKM föreslår att brott mot befogenhetsregeln i 7 kap. 3 a § BFL utredes i särskild ordning.

SKM tillstyrker de föreslagna ändringarna i skattebetalningslagen.

Skattemyndigheten i Stockholm

SKM anser att rätten att bevara räkenskapshandlingar i elektronisk form utomlands inte bör utvidgas utöver vad som föreskrivs i direktivet i fråga om vad som behövs för bevarande av fakturor och åtkomst till sådana. Dispensreglerna i bokföringslagen bör i övrigt behållas i nuvarande omfattning.

I enlighet med detta direktiv får den skattskyldiga personen bestämma lagringsplats, förutsatt att han utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla lagrade fakturor eller uppgifter till de behöriga myndigheternas förfogande på deras begäran. Medlemsstaterna kan dock ålägga en skattskyldig person som är etablerad på deras territorium att meddela dem lagringsplatsen, då denna är belägen utanför medlemsstaternas territorium. Medlemsstaterna kan dessutom ålägga en skattskyldig person som är etablerad på deras 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 fakturor som de har mottagit, när denna lagring inte sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av berörda uppgifter.

- Angående rätt till åtkomst till fakturor lagrade i en annan medlemsstat för kontrolländamål framgår det :

När en skattskyldig person lagrar de fakturor som han utfärdar eller mottar på sådan elektronisk väg som säkerställer åtkomst on-line av uppgifterna och lagringsplatsen ligger i en annan medlemsstat än den där han 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"

Motsvarighet till ovan angivna bestämmelser i det remitterade författningsförslaget finns i 7 kap. 3a § bokföringslagen (1999:1078), BFL och i 14 kap. 2a och 2 b-2d §§ skattebetalningslagen (1997:483), SBL.

7 kap. 3a § BFL

Enligt författningsförslaget i promemorian kommer en bestämmelse att införas 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. Bestämmelsen innebär även att det är tillåtet att lagra maskinläsbara medier m. m. i ett land med vilket Sverige har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med rättsverkningar som motsvara EG-reglerna inom detta område. Förslagets utformning innebär inte endast att elektroniska fakturor under vissa förutsättningar får förvaras utanför Sverige, vilket är direktivets innebörd, utan förslaget är generellt och omfattar all räkenskapsinformation som företaget har på maskinläsbara medier.

Den föreslagna bestämmelsen kan således anses gå vida utöver de krav som direktivet ställer på att fakturor ska få lagras utomlands i det att det omfattar alla slags räkenskapshandlingar på maskinläsbara medier. SKM ifrågasätter om det är lämpligt att nu införa bestämmelser som medger att även annan information än fakturor och sådan information och utrustning som gör det möjligt att förete fakturor får lagras utomlands utan att nuvarande dispensregler i 7 kap. 4 § BFL behöver tillämpas.

En erfarenhet av arbetet med dispenser enligt 7 kap. 4 § BFL som SKM har är att det inte är ovanligt att företagen av organisatoriska skäl faktiskt önskar förvara räkenskapsinformationen på olika lagringsplatser. Även förekomsten av self-billing bör medföra att lagringen av ett företags fakturering splittras genom att fakturor förvaras hos olika kunder.

Enligt SKM:s uppfattning bör dispensreglerna enligt 7 kap 4 § BFL bibehållas och även fortsatt tillämpas för annan räkenskapsinformation än fakturor.

b) Åtkomst till utomlands lagrade elektroniska fakturor

En av förutsättningarna enligt förslaget för att räkenskapsinformation ska få förvaras utanför Sverige är att företaget på anmodan av skattemyndigheten eller tullmyndigheten medger on-line åtkomst till räkenskapsinformationen under räkenskapsåret och tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutas. Därefter ska företaget kunna tillhandahålla räkenskapsinformationen elektroniskt utan dröjsmål.

SKM anser att tillgång till räkenskapsinformationen i form av datafil är en nödvändighet om kontrollverksamheten ska kunna bedrivas effektivt. Möjligheten till onlineåtkomst kan utgöra komplement och i något fall

alternativ till datafil, men förutsätter tillgång till samma programvara som företaget har, i praktiken får företagets egna maskiner då användas. Dessutom kräver detta utbildning i företagets redovisningssystem, rutiner etc. Ett stöd för kravet på att fakturorna ska tillhandahållas på datafil ges i promemorian på sid 96 där det framgår att behöriga myndigheter ska ha rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning av sådana fakturor i den mån detta är nödvändigt för medlemsstatens kontrolländamål.

Bokföringsnämnden

Arkivering av räkenskapsinformation – 7 kap. 3 a och 4 §§ BFL

De föreslagna ändringarna i BFL innebär att en bokföringsskyldig har rätt att under vissa förutsättningar förvara maskinläsbar räkenskapsinformation och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land utan att söka tillstånd om detta hos skattemyndigheten eller, om den bokföringsskyldige står under inspektionens tillsyn, hos Finansinspektionen. Villkoren är att lagringsplatsen ska anmälas till skattemyndigheten respektive Finansinspektionen och att räkenskapsinformationen ska vara tillgänglig on-line t.o.m. tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Den maskinläsbara räkenskapsinformationen skall även utan särskilt tillstånd få förvaras i de länder utanför EU med vilka Sverige har avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med en räckvidd som motsvarar det som finns inom EU. För förvaring i övriga länder måste tillstånd sökas även fortsättningsvis.

BFN tillstyrker i princip de föreslagna ändringarna. Det bör emellertid framhållas att kravet på elektronisk åtkomst on-line under så lång tid starkt kan komma att begränsa möjligheten för de bokföringsskyldiga att tillämpa bestämmelsen. Begreppet on-line är något oklar till sin definition men tolkas ofta som ett krav på att motparten inte skall behöva assistera för att den eftersökta informationen skall bli åtkomlig. Det omöjliggör i sådant fall att avslutade räkenskapsår arkiveras på ett annat lagringsmedium, t.ex. CD-rom. Ett förfaringssätt som ofta tillämpas på grund av datorernas begränsade lagringskapacitet.

Kravet på elektronisk åtkomst on-line avseende fakturor är inte tvingande enligt direktivet. Det krav direktivet ställer är att den skattskyldige skall få bestämma lagringsplats under förutsättning att alla lagrade fakturor utan otillbörligt dröjsmål kan ställas till behöriga myndigheters förfogande. Det är också det krav som ställs för åtkomst av räkenskapsinformation under återstående arkiveringstid. För maskinläsbar räkenskapsinformation som förvaras inom Sverige krävs enligt 7 kap. 1 § första stycket BFL att den genom omedelbar utskrift skall kunna tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift. Av förarbetena framgår att kravet på omedelbar utskrift får anpassas efter

förhållandena i det enskilda fallet. Har informationen för avslutade räkenskapsår lagrats med äldre teknik får en viss fördröjning accepteras. För avslutade räkenskapsår bör enligt BFNs mening motsvarande hänsyn tas även i de fall räkenskapsinformation förvaras i ett annat EU-land.

Enligt andra meningen i författningskommentaren till 7 kap. 3a § BFL innebär ändringarna 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”. Meningen bör ändras då nämnda paragraf vare sig i nuvarande lydelse eller i föreslagen lydelse omfattar tillstånd för förvaring av pappersbaserad räkenskapsinformation utanför Sverige.

BFN anser att den föreslagna lagtexten i 7 kap. 4 § bör förtydligas så att det tydligare framgår att det är länder utanför EU, med vilka Sverige saknar avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med en räckvidd som motsvarar det som finns inom EU, som avses i paragrafen. Övriga länder omfattas av 7 kap. 3a § andra stycket.

I 14 kap. 2 c § hänvisas till 7 kap. 3 a § BFL med avseende på bestämmelser om platsen för förvaring av fakturor. Eftersom även 7 kap. 4 § reglerar frågan bör en hänvisning också ske till denna paragraf.

Sveriges Advokatsamfund

När det gäller frågan om var elektroniska fakturor kan förvaras är fakturans funktion som uppgift i kontrollsammanhang också av intresse. Framför allt är det viktigt att lösa vissa problem i samband med kontroll av handeln med andra EG-länder, innan en reform genomförs av innebörd att elektroniska fakturor kan lagras utanför Sverige. Ett exempel på en fråga som bör lösas dessförinnan är hur skatteförvaltningen löser ovan nämnda skillnader i synen på den mervärdes-skatte- och skatterättsliga behandlingen av mellanmän jämfört med andra EG-länder, t.ex. Tyskland. Skattemyndigheterna och ekobrottsmyndigheterna utreder idag vad som något förenklat kallas ”momskaruseller”. Regeringen talar om denna ”s.k. karusellhandel” i samband med internationella skatteflyktsupplägg, och behovet av internationell samordning av åtgärder mot sådant (se prop. 2002/03:99 s. 213), och Riksrevisionsverket talar i sin revisionsrapport 2003-06-10 på s.14 om ”momskaruseller”, men ger en mycket schablonartad beskrivning av vad som avses därmed. Riksskatteverket (RSV) försöker sig också bara på ”[e]n mera allmängiltig definition av ”karusellhandel” (se RSV:s Rapport 2000:8 s. 3). Vagheten i definitionen av problemet är förståelig, om man jämför med dansk doktrin, där Christian Dresager från danska Told- og Skattestyrelsen i artikeln Momskaruselsvig – en svigsmetode der eskalerer, Revision og Regnskabsvesen nr. 2 1999 (s. 23-28), på s. 24 anger att ”[d]er findes intet sted i lovgivningen eller litteraturen en egentlig definition på momskaruselsvig”. I dessa fall förekommer alltså

också problematiken med att bedöma vem som skall anses som säljare, huvudmannen eller en förmedlare? Fakturaunderlaget och vem som kan identifieras utifrån det, endast förmedlaren eller denne och vederbörandes huvudman, ges idag ofta en avgörande betydelse för att bestämma om mellanmannen (förmedlaren) skall jämföras med en återförsäljare med tillämpning av 6 kap. 7 § ML. Ett annat problem med internationell samordning mellan EG-länderna som också förekommer i samband med bl.a. fall av s.k. karusellhandel är tillämpningen av den s.k. övergångsordningen för mervärdesbeskattningen av varuhandeln mellan EG-länderna och bestämningen av rätt omsättningsland. Den problemställningen har också i praktiken ofta att göra med utvärderingen av fakturaunderlaget, varför den tillika bör bemästras bättre än idag, innan en reform genomförs om att elektroniska fakturor skall kunna lagras utanför Sverige. En fullständig analys av hur nämnda "karusell"-problem skall brytas ned i sina beståndsdelar utifrån ML saknas idag. Om inte synen på nämnda mellanmansproblematik och den s.k. övergångsordningen samordnas med exempelvis tyska och danska myndigheter, kommer inte sådant som den internationellt präglade "karusell"-problematiken att kunna bemästras. Därför skulle ett genomförande av reformen om att elektroniska fakturor skall kunna lagras utanför Sverige i nuläget enbart riskera att utvidga omfattningen av anledningar till kontrollproblem.

I sammanhanget bör också beaktas den föreslagna reformen enligt prop. 2002/03:99 om att den 1 januari 2004 slå samman de tio regionala skattemyndigheterna och Riksskatteverket till en enda myndighet, Skatteverket. Huruvida det nya Skatteverket blir lösningen på det av Riksrevisionsverket påtalade behovet av effektivisering av kontrollen av mervärdesskatt i den internationella handeln vet ingen idag. Det man vet är att Riksrevisionsverket uppskattar problemet med momsusk i den internationella handeln som ett mycket stort problem; 5 till 10 miljarder kronor beräknas därvidlag undandras statskassan per år enligt vad som anges på s. 36 i verkets revisionsrapport. Ett behov kommer sålunda att föreligga av att analysera utfallet av en fördelning av kompetens och resurser i den nya skatteorganisationen med avseende på kontrollverksamheten samt även beträffande den rättssökande allmänhetens uppfattning om servicefunktionen efter ett genomförande av den föreslagna omorganisationen. Först därefter kan en rimlig uppfattning bildas om vilka rättssäkerhetsmässiga, uppbörds- och kontrollmässiga risker som kan tänkas uppkomma om elektroniska fakturor skulle få lagras utomlands.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna anser att platsen för förvaring och ändring av förvaringsplats inte ska behöva anmälas till skattemyndigheten, eller Finansinspektionen. Begränsningen att förvaringen ska ske i länder med vilka Sverige har avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete bör

räcka för att skattemyndigheten ska ha möjlighet att kontrollera. Skattemyndigheternas behov av att i förväg veta land för förvaring av uppgifterna måste vara liten. Detta måste därför ses som en onödig administrativ börda för företagen.

Företagarna anser att även pappersfakturor och räkenskapsinformation ska få förvaras utomlands efter en viss tid t.ex. då inte längre ställs krav på on-lineåtkomst av elektroniska fakturor. Ofta kan en kopia tillställas myndigheten lika snabbt från annat land t.ex. via fax.

Finansbolagens förening

I promemorian föreslås att en bestämmelse skall införas i bokföringslagen som innebär att ett företag under vissa förutsättningar får förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i annat EU-land. Regeln innebär att det blir möjligt att lagra fakturor även i ett land med vilket Sverige ingått avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med rättsverkningar som motsvarar EG-reglerna.

Anmälan om förvaring utomlands skall göras till skattemyndigheten eller – för företag som står under Finansinspektionens tillsyn – till inspektionen.

Finansbolagens förening anser att även detta är ett väsentligt förslag som det är av stort intresse för näringslivet att det genomförs.

Finansinspektionen

Vad gäller anmälan om platsen för förvaring och ändring av förvaringsplats (avsnitt 6.9.2) har Finansinspektionen följande synpunkter. Enligt Finansinspektionens bedömning kan det i och för sig inte anses nödvändigt för att Finansinspektionen skall kunna fullgöra sin tillsynsuppgift att anmälan om förvaringsplats avseende finansiella företag sker till Finansinspektionen. Det framstår dock som naturligt att i detta avseende följa samma ordning som gäller för medgivande att förstöra räkenskapsmaterial enligt 7 kap. 7 § bokföringslagen. Finansinspektionen har därför ingen erinran mot förslaget i den delen.

Ernst&Young

EY ställer sig positiv till flera av lagförslagen. EY vill särskilt framhäva det positiva i att direktivets krav på friare lagringsplats för fakturor föreslås omfatta lagring av all räkenskapsinformation, även genom tredje parts försorg.

I föreliggande lagförslag för bokföringslagen anges att fri rörlighet för räkenskapsinformation skall eftersträvas, jfr. avsnitt 6.9.2 i promemorian, trots att direktivet i artikel 2.2 d endast kräver fri rörlighet för fakturor, inte räkenskapsinformation i övrigt.

Förslaget följer FAR:s intentioner i tidigare lämnat remissvar av den 28 maj 2002 vad avser tillåtelse av utkontraktering till servicebyråer. Detta ser Ernst & Young som något mycket positivt och vill starkt understryka värdet av denna utökade rörlighet, i synnerhet då dagens krav på ”synnerliga skäl” föreslås bli borttaget. I dagsläget har dessa ”synnerliga skäl” i praktiken förhindrat en effektiv marknad för internationella servicebyråer inom området utkontrakterad redovisning och lagring av räkenskapsinformation.

17. Fakturans form vid lagringen, lagringstid samt säkerställande av att fakturan är oförändrad

Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten har ingenting att invända emot att mervärdesskattefakturor som huvudregel skall lagras i mottagen form och att motsvarande avvikelser som gäller för bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL) skall gälla också för lagring av mervärdesskattefakturor.

Enligt utredningen (s 102) framgår det nu sagda genom en hänvisning. Sannolikt är det den föreslagna bestämmelsen i 14 kap 2 b § SBL som avses. Hänvisningen i den bestämmelsen är emellertid missvisande eftersom den endast hänvisar till 7 kap. 1 § 2 st. BFL. Som Ekobrottsmyndigheten ser det måste en hänvisning göras också till 7 kap. 6 § BFL. Bestämmelsen om lagring bör stå i 11 kap. mervärdesskattelagen.

Riksskatteverket

Skattemyndigheten i Malmö har i samband med föreslagna ändringar i BFL avseende förvaring och åtkomst till räkenskapsinformation i elektronisk form även påkallat att ändringar görs i taxeringslagen. Som myndigheten uppmärksammat innebär förslaget i 7 kap. 3 a § BFL en överlappning av de befogenhetsregler om taxeringsrevision som finns i taxeringslagen. Med hänsyn härtill bör en översyn ske av dessa bestämmelser. RSV delar skattemyndighetens uppfattning och anser att den bästa lösningen är att det i taxeringslagen införs en generell bestämmelse om att företagen efter anmodan ska kunna tillhandahålla elektroniskt lagrad räkenskapsinformation på datafil.

Skattemyndigheten i Malmö

SKM tillstyrker de föreslagna ändringarna i bokföringslagen (BFL), men anser att den föreslagna paragrafen 7 kap. 3 a § BFL bör förtydligas vad avser innebörden av begreppet ”elektronisk åtkomst”. SKM föreslår även att påföljdsfrågan vid brott mot 7 kap. 3 a § BFL utredes i särskild ordning.

SKM tillstyrker de föreslagna ändringarna i skattebetalningslagen.

SKM anser att ändringarna i BFL avseende förvaring och åtkomst till räkenskapsinformation i elektronisk form även påkallar att ändringar görs i taxeringslagen (1990:324).

Med undantag från vad som anges ovan tillstyrker SKM de i promemorian föreslagna ändringarna i ML.

SKM tillstyrker de föreslagna ändringarna i BFL, men anser att den föreslagna paragrafen 7 kap. 3 a § BFL bör förtydligas vad avser innebörden av begreppet ”elektronisk åtkomst”. SKM anser även att påföljdsfrågan vid brott mot 7 kap. 3 a § BFL bör övervägas i särskild ordning.

SKM anser att ändringarna i BFL avseende förvaring och åtkomst till räkenskapsinformation i elektronisk form även påkallar att ändringar görs i taxeringslagen (1990:324).

SKM anser att denna obalans i regelverket bör utjämnas och SKM föreslår (se avsnitt 5) att detta sker genom att det i TL införs en generell bestämmelse om att företagen skall tillhandahålla elektroniskt lagrad räkenskapsinformation på datafil. Det understrykes här att tillgång till räkenskapsinformationen i formen av datafil är en förutsättning för att skattemyndigheten ska kunna göra ADB-revision.

I den föreslagna 7 kap. 3 a § BFL anges att företaget på anmodan av skattemyndigheten eller tullmyndigheten medger elektronisk åtkomst on-line till räkenskapsinformationen för kontrolländamål. Vad som avses med ”elektronisk åtkomst” är inte utvecklat i promemorian och någon ledning finns inte heller i direktivet. SKM uppfattar att avsikten med uttrycket ”elektronisk åtkomst” är att skattemyndigheten (och tullmyndigheten) kan välja formen för på vilket sätt företagen skall tillhandahålla uppgifterna för kontrolländamål. Detta innebär att skattemyndigheten kan kräva att företagen skall tillhandahålla den elektroniskt lagrade räkenskapsinformationen på datafil. SKM föreslår att detta förtydligas i lagen alternativt i lagkommentaren.

I promemorian anføres (sid. 97) att i det fall ett företag efter anmaning inte ger elektronisk åtkomst on-line avseende räkenskapsinformation bör möjlighet föreligga för myndigheten att begära handräckning av utländsk myndighet i enlighet med de avtal Sverige har ingått på området. SKM instämmer i detta, men konstaterar samtidigt att det är en omständlig och långsam process som inte säkerställer att SKM får tillgång till räkenskapsinformationen för skattekontroll. SKM föreslår att brott mot befogenhetsregeln i 7 kap. 3 a § BFL utredes i särskild ordning.

SKM föreslår därför att det övervägs att det i TL införs en generell bestämmelse om att företagen skall tillhandahålla elektroniskt lagrad räkenskapsinformation på datafil.

SKM:s förslag till ändringar i taxeringslagen

I promemorian föreslås att det i 7 kap. 3 a § BFL införs en bestämmelse som innebär att företag ”på anmodan” av skattemyndigheten eller av tullmyndigheten medger elektronisk åtkomst till räkenskapsinformation som förvaras i annat EU-land eller i land med vilket Sverige har vissa avtal om handräckning. SKM konstaterar att denna bestämmelse överlappar de befogenhetsregler om taxeringsrevision som redan finns i taxeringslagen (TL; 1990:324). Enligt SKM bör därför en samtidig översyn ske av bestämmelserna i TL.

Enligt 3 kap. 12 § TL skall revisorn på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt hjälpmedel.

Nämnda bestämmelse i TL ger inte skattemyndigheten någon rätt att begära att företaget skall tillhandahålla räkenskaperna på datafil. Att företagen tillhandahåller de bokförda posterna på datafil är en förutsättning för att skattemyndigheterna ska kunna bedriva en effektiv kontrollverksamhet med hjälp av ADB-revision. SKM har tidigare i olika sammanhang påpekat denna brist i lagstiftningen och enligt SKM är det otillfredsställande att denna för skattekontrollen viktiga fråga ännu inte har blivit reglerad i lag.

För SKM:s ADB-revisionsverksamhet är det av störst betydelse att företagen på datafil tillhandahåller de registrerade bokföringsposterna (1 kap. 2 § st.1 punkt 6 BFL). I den praktiska revisionsverksamheten förekommer det att företag med hänvisning till bestämmelsen i 3 kap. 12 § TL inte lämnar ut bokföringsposterna på datafil utan i stället anvisar SKM:s skatterevisorer till att genomföra granskningen vid en

dataterminal. Ett sådant arbetssätt är, jämfört med ADB-revision, både resurskrävande och ineffektivt.

SKM föreslår därför att det övervägs att det i TL införs en generell bestämmelse om att företagen skall tillhandahålla elektroniskt lagrad räkenskapsinformation på datafil.

Skattemyndigheten i Stockholm

Fakturor får skickas i pappersform eller, under förutsättning att mottagaren godkänner det, överföras på elektronisk väg.

I promemorians författningsförslag finns motsvarande bestämmelse i 11 kap. 6 § ML.

Fakturornas äkthet och innehållets integritet samt deras läsbarhet måste säkerställas under hela lagringsperioden. Uppgifterna i de fakturor som avses i led c tredje stycket (elektroniska fakturor) får inte ändras och måste vara läsbara under hela denna period.

Medlemsstaterna skall fastställa hur lång tid skattskyldiga personer skall lagra fakturor som avser leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium och fakturor som mottas av skattskyldiga personer som är etablerade på deras territorium skall lagras.

Medlemsstaterna får också kräva att när fakturorna lagras elektroniskt även de uppgifter som åkerställer varje fakturas äkthet och innehållets integritet skall lagras.

14 kap. 2a § SBL

Den som ska säkerställa att en faktura utfärdas är också skyldig att säkerställa att det bevaras en kopia av den faktura som utfärdats och överlämnats till köparen. För den som mottagit en faktura gäller bevarandeskyldigheten i första hand den mottagna fakturan i original och inte en kopia av denna. Detta borde framgå tydligare av författnings-texten, som därmed (jämför punkt 4.13 ovan) också närmare anpassas till direktivets innebörd.

Västmanlands läns landsting

Landstinget Västmanland vill framföra att det skulle underlätta om en ändring gjordes på kravet att en faktura skall lagras i det format som den har när den inkom. Sedan 1999 överför och lagrar landstinget inkomna fakturor i ett särskilt fakturahanteringssystem. Fakturans information i fakturahanteringssystemet är identisk med fakturans information i vanlig läsbar form. De kontroller som sker av att fakturainformationen är korrekt görs och dokumenteras i fakturahanteringssystemet. Nuvarande

lagstiftning gör att vi får en dubbel lagring av samma information eftersom vi enligt denna också skall lagra fakturor i mottagen form.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

När det gäller lagring av elektroniska fakturor måste först framhållas vikten av att det är informationen som skall lagras och inte själva fakturan och att ord i lagtext som ”kopia” undviks, jfr. 14 kap 2a § SBL. Ifråga om den föreslagna bestämmelsen i SBL avseende lagring av oförändrade och läsbara uppgifter i fakturan och med hänvisningen till BFL får följande framföras.

Det är positivt att hänvisning görs till befintliga regler. Mot bakgrund av att det vid tillkomsten av dessa regler i BFL, förekom en koppling till medium istället för till själva informationsinnehållet, bör även en översyn över dessa regler i BFL göras. Genom en översyn skulle dels reglerna bli tydligare, även om Bfn:s vägledning ger vissa förtydliganden, dels skulle möjlighet ges till ändringar som vi anser erforderliga. Förtydliganden och ändringar föreslås när det gäller byte av fakturors medium och format. Sådant byte minskar kraven på att långtidslagra mottagna överföringsfiler/papper och att hålla konverteringsprogram, definitioner av externa överföringsformat osv. tillgängliga i rätt versioner under fakturans hela lagringstid.

När det gäller frågan om att förstöra räkenskapsinformation är det viktigt att ta ställning till om det finns anledning att ha kvar kravet på att behålla fakturan på papper när fakturan skannats in. Under förutsättning att skanningsförfarandet sker på betryggande sätt bör det kunna medges att pappersfakturan förstörs efter genomförd skanning. När elektroniska fakturor används i syfte att skapa effektiv fakturahanteringsprocess är det viktigt med en så enhetlig hantering av informationen som möjligt oavsett hur den ursprungliga fakturan såg ut.

Sveriges Advokatsamfund

Att fakturor och annat räkenskapsmaterial skall kunna lagras också elektroniskt är i linje med utvecklingen av system för redovisning i stort. Givet är att en näringsidkare skall säkerställa att fakturorna är oförändrade och läsbara under lagringstiden. En bestämmelse därom bör emellertid inte endast finnas i den förfarandemässiga lagstiftningen skattebetalningslagen (1997:483), utan också i BFL, så att något slags legalbevisning inte kan uppfattas på skatteområdet.

Företagarnas Riksorganisation

Företagarna har inget att invända mot förslaget beträffande fakturans form vid lagringen, lagringstid samt säkerställande av att fakturan är oförändrad.

FAR

De minsta företagen bör få rätt att direkt makulera elektroniska fakturor sedan de skrivits ut på papper.

Elektroniskt informationsutbyte mellan handelspartners är en ganska ny företeelse som alltjämt är under utveckling. I början slöts regelrätta avtal mellan storföretagen och deras leverantörer. Nu har allt fler företag gått över till att exempelvis skicka elektroniska fakturor utan att parterna har kommit överens om det i förväg. I praktiken kan kunden ofta bara acceptera att fakturorna kommer i form av bilagor till e-post via Internet.

Större företag hanterar ofta sina leverantörsfakturor i ett datoriserat arbetsflöde, varvid fakturor som kommer på Internet kopieras in och hanteras som bilder i den ordinarie rutinen. Mindre företag som har sin räkenskapsinformation bunden till papper skriver däremot ut fakturorna och behandlar dem vidare inom ramen för ordinarie manuella rutiner.

Enligt 7 kap. § 6 BFL måste den bokföringsskyldiga arkivera räkenskapsinformation som mottagits i elektronisk form under relativt lång tid. För större företag med utvecklade rutiner och egen IT-kompetens vållar detta inte några problem. För mindre företag är det däremot ofta svårt att lagra informationen på ett sätt som är säkert och gör den tillgänglig under strukturerade former under hela arkiveringstiden. Det gäller särskilt om det är fråga om fakturor från olika leverantörer, skapade med olika programvaror.

FAR föreslår därför att lagstiftningen ändras så att de minsta företagen får rätt att direkt makulera räkenskapsinformation av detta slag i elektronisk form sedan den skrivits ut på papper. Lämpligen används Bokföringsnämndens definition av små och medelstora företag.

Svenska Revisorsamfundet

Förslagen tillstyrks. Enligt SRS:s mening krävs en översyn av lagreglerna om arkivering eftersom den tekniska utvecklingen går fort. Den snabba tekniska utvecklingen medför att det kan komma att visa sig vara svårt att uppfylla lagens krav i den bortre delen av arkiveringstiden.

Finansbolagens förening

Promemorian innehåller förslag även i dessa avseenden genom bestämmelser i skattebetalningslagen.

Finansbolagens förening har ingen invändning mot dessa förslag men erinrar utöver att den föreslagna bestämmelsen hänvisar till bokföringslagens bestämmelser om former för förvaringen. Det kan ifrågasättas om tiden förvaringen täcks av begreppet former för förvaringen.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

Lagring

Beträffande lagring står i den föreslagna lydelsen av SBL 14 kap. 2a § första stycket att ”kopior av fakturor” skall bevaras. GEA anser att detta är en olycklig formulering då det lätt kan tolkas som att det är grafiskt återgivande av fakturan eller en självbärande fil med fakturainformationen som måste lagras. Att syftet inte är att skärpa gällande rätt tror GEA sig förstå av den på sidan 93 i promemorian angivna hänvisningen till BFL:s regler. I förarbetena till denna lag (1998/99:130 s 405) nämns explicit att det för en mottagen elektronisk faktura är tillräckligt att ”informationen bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt som det från början varit tänkt”. Enligt Bokföringslagen är det alltså fakturainformationen som skall lagras, inte fakturadokumentet/meddelandet.

Förstöring av räkenskapsinformation

I avsnitt 6.9.3 behandlas även villkoren för att förstöra räkenskapsinformation. Så kallad scanning av pappersfakturor (av utfärdare, mottagare eller av tredje part), en idag mycket vanlig form, bör medge att pappersfakturan som scannas förstörs efter genomförd scanning, givet att scanning skett på betryggande form.

Format

I avsnitt 6.9.3 (sidan 102, andra stycket) nämns att en bestämmelse föreslås införd i ML genom att hänvisa till BFLs krav på lagring i mottaget format. Denna bestämmelse har GEA inte kunnat återfinna i förslaget till ändringar i ML och har måhända fallit bort.

Samtidigt föreslår GEA att i samband med aktuell lagöversyn - eftersom den hänvisar till BFL - görs BFL tydligare och i BFL göra uttalat tillåtligt

- att byta fakturors form (från pappers- till elektronisk form och vice versa)
- att byta fakturors medium
- att byta fakturors format (t ex från Edifact till internt format)
- att utväxla fakturor med innehållet uttryckt som kod och att koden kompletteras efter mottagande med motsvarande textbeskrivningar enligt de översättningstabeller sändaren och mottagaren avtalat om att tillämpa
- att använda konverteringstjänster och liknande som tillhandahålls av tredje part

Detta synsätt medger väsentliga effektiviseringsmöjligheter genom att eliminera kraven på att långtidslagra mottagna överföringsfiler/papper och att hålla konverteringsprogram, definitioner av externa överföringsformat och liknande tillgängliga i rätt versioner under fakturans hela arkiveringstid.

Odette Sweden

Odette Sweden ifrågasätter kraven på on-lineåtkomst för skatte- och tullmyndigheter vid lagring av fakturor utomlands. Krav på elektronisk åtkomst borde räcka, arrangemang för on-lineåtkomst kan i sig komma att utgöra ett datasäkerhetshot.

SIE-gruppen

SIE-gruppen är starkt kritisk till formuleringen i skattebetalningslagen 2 a § andra stycket. Med den föreslagna formuleringen kommer lagen inte att omfatta den som utfärdar fakturor i pappersform, men som arkiverar kopior av utgående fakturor endast i elektronisk form, samt vid selfbilling där upprättade fakturor arkiveras i elektronisk form. I dessa fall sker ingen överföring i elektronisk form, men väl en arkivering. Ur allmän intressentsynpunkt bör det viktiga vara att säkra elektroniskt lagrade fakturor. Hur fakturan överförts torde vara ointressant. Det är också intressant att beakta fallet då en faktura mottas via telekommunikation, men direkt omvandlas till och arkiveras i pappersformat. Detta fall rimmar visserligen illa med arkivreglerna i BFL, men i praktisk tillämpning hanteras exempelvis fakturor mottagna på telefax regelmässigt på detta sätt.

SIE-gruppen föreslår därför att formuleringen av andra stycket ändras enligt följande:

Från

Den som avses i första stycket skall även säkerställa att uppgifterna i

Till

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.

fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

Ernst&Young

Något om begreppen Äkthet och Integritet

Mot bakgrund av att såväl promemorians direkta text, som ett flertal av remissinstanserna tycks använda termerna äkthet och integritet som synonyma vill EY ta tillfället i akt att klargöra skillnaderna mellan dessa termer, ett klargörande som kan berätta orsaken till några av de kommentarer som lämnas i detta remissvar.

Vid informationssäkerhetsarbete anges vanligtvis tre huvudgrupper av skydd för information; sekretess (confidentiality), integritet (integrity) och tillgänglighet (availability). Därutöver tillkommer även en fjärde aspekt kallad spårbarhet (accountability). Dessa vedertagna begrepp finns definierade och tillämpade i olika standarder världen över, bl.a. SS-ISO/IEC 17799 och dess svenska motsvarighet SS 627799.

Det finns två grundläggande typer av datalås, med vilket menas funktioner för att säkerställa att data hålls oförändrat: integritet och äkthet. Med integritetsskydd för information åsyftas ett säkerställande av att informationen inte förändrats sedan den senast användes. Integritetsskydd skall i detta sammanhang inte sammanblandas med skydd för personlig integritet, utan utgör endast ett förändrings-skydd mot manipulation. Med äkthet menas ett säkerställande av att informationen har sitt ursprung från en given utställare (och att informationen inte manipulerats sedan utställaren avlämnat den). Information vars äkthet kan säkerställas innefattar därmed samtidigt en kontroll av informationens integritet.

Värt att notera är att inget av de två datalåsen säkerställer informationens sanningshalt. Man kan mycket väl ha äkta information som är osann (dvs. en äkta utställare far med osanning) eller information vars integritetsskydd brutits samtidigt som den är sann (någon har ändrat informationen, så att den återspeglar verkligheten).

Vad gäller skydd för tekniskt lagrad information åtföljs de två termerna integritet och äkthet av två tekniska funktioner: sigill och signaturer. Tekniskt bygger sigill på s.k. symmetrisk kryptering, medan signaturer bygger på s.k. asymmetrisk kryptering.

Sigill är ett tekniskt skydd som används för att säkerställa att information inte förändras under transport mellan två eller flera parter.

Vid användning av sigill uppnås därmed ett integritetsskydd för informationen.

Signaturer kan användas för samma syften som sigill, men ger dessutom möjlighet att kunna användas för att säkerställa en utställare av information.

Genom denna funktion uppnås vad som betecknas som äkthetsskydd för informationen.

I bl.a. SOU 1996:40 och Kommunikationsdepartementets promemoria Ds 1998:14, liksom i ITS 6, utgiven av Informationstekniska standardiseringen (SIS Förlag), förklaras termerna sigill och signatur mer utförligt.

Ur ett nationellt rättsligt perspektiv råder fri bevisprövning och bevisvärdering i Sverige, medan det i andra länder kan råda striktare regler för vad som får användas som bevis vid rättsliga prövningar. Arbetet kring dessa frågor har pågått under många år såväl i Sverige som internationellt, vilket exempelvis återspeglas i SOU 1992:110. Specifika rättsliga regleringar avseende äkthetsskydd för tekniskt lagrad information finns i cirka 100 av världens stater idag och de juridiska begrepp som brukar tillämpas är digitala signaturer eller elektroniska signaturer, beroende på var i världen man befinner sig. Ett gemensamt drag för ett stort antal av dessa regleringar är att de specifikt bekräftar publika nyckelsystem (PKI, Public Key Infrastructure) som den metod vilken ger rättsligt bindande äkthet i den aktuella staten. EY avstår från att ge en teknisk beskrivning av PKI i detta sammanhang, då det förväntas vara känt hos mottagaren hur dessa system är uppbyggda.

Genom formuleringen ”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...” säkerställs inte de kontrollmekanismer som kan anses nödvändiga för verifiering av informationens äkthet, utan endast informationens integritet. Föreliggande formulering i departementets promemoria ligger därmed inte i linje med FAR:s tidigare remissvar av den 28 maj 2002 och inte heller med direktivet. I direktivets artikel 2.2 d anges att ”Fakturornas äkthet och innehållets integritet samt deras läsbarhet måste säkerställas under hela lagringsperioden. Uppgifterna i de fakturor som avses i led c tredje stycket får inte ändras och måste vara läsbara under hela denna period.”

” *Fakturans form*

6 §

En faktura som avses i 1 § får skickas i pappersform eller, under förutsättning att mottagaren godkänner det, överföras på elektronisk väg. En elektronisk faktura kan skyddas med hjälp av avancerad elektronisk signatur, genom elektroniskt datautbyte (EDI) eller på annat sätt där äkthet och integritet säkerställs.”

Enligt EY:s bedömning torde det inte uppstå några komplikationer att göra följande tillägg i promemorians förslag (avsnitt 6.9.3), för att möta direktivets krav i artikel 2.2 d: ”En bestämmelse införs i skattebetalningslagen som innebär att krav ställs på att det kan säkerställas att uppgifterna i fakturan är äkta, oförändrade och läsbara under hela lagringsperioden...”. EY föreslår därför som en följd därav att i lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) den föreslagna lydelsen i 14 kap 2 a § andra stycket ändras till:

14 kap 2 a § andra stycket

”...även säkerställa såväl att uppgifterna i de fakturor som överförts i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden som fakturornas äkthet.”

I övrigt kvarstår EY:s synpunkter avseende att alla uppgifter som säkerställer en fakturas äkthet och innehåll skall lagras tillsammans med fakturan. Långtidslagringen bör ske i självbärande filer och på ett sådant sätt att återskapande av filerna görs produktberoende.

Enligt direktivets inledning, punkt 5, bör lagring av fakturor uppfylla villkoren i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter. I den mån lagrade fakturor innehåller känsliga personuppgifter, eller annan information vilken i övrigt kan anses integritetskränkande, förordar EY en möjlighet att lagra dessa krypterade.

Flera remissinstanser har tidigare bekräftat ett utökat behov av harmonisering av praxis inom säkerhetsregleringar för tekniskt lagrad räkenskapsinformation och dess säkerställande av såväl integritet som äkthet, bl.a. FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) och Ekobrottsmyndigheten. Flera andra remissinstanser har intagit en motstående ställning, vilket EY i flera fall uppfattar bygger på remissinstansernas åsikter om att direktivets krav på integritets- och äkthetskontroll inte bör införas för svenskt näringsliv. FAR har i sitt tidigare remissvar av den 28 maj 2002 även påtalat vikten av att säkerställa möjligheter att möta skyddsbehov för den personliga

integriteten, i enlighet med rådets skäl för att anta direktivet, vilket inga andra remissinstanser tycks vända sig emot.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

I remissvaret över direktivet pekade NSD på möjligheten i bokföringslagen att efter ett antal år föra över mottagna elektroniska fakturor till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium och anförde att det borde räcka att denna överföring gjordes på ett betryggande sätt utan att fyraårsperioden behöver avvaktas.

I tiden efter avgivandet av remissvaret har det blivit allt vanligare att särskilt mindre företag sänder fakturor som en bifogad word- eller pdf-fil. Att kräva att mottagaren av sådana fakturor, som regelmässigt också är ett mindre företag, skall bevara sin IT-utrustning intakt i mer än fyra år är att begära för mycket.

Den föreslagna nya 7 kap. 3 a § första stycket 2 kan möjligen tolkas så att det uppstår en skillnad mellan svensk och utländsk lagring av fakturor. Frågan gäller om sista meningen i den punkten tar över möjligheten i 6 § andra meningen att förstöra ett maskinläsbart medium. Naturligen bör svensk och utländsk lagring behandlas lika på denna punkt så att även i de fall fakturor lagras elektroniskt utomlands bör de efter treårsperiodens utgång få överföras till annat medium.

18. Konsekvenser för små och medelstora företag

Företagarnas Riksorganisation

Någon särskild analys av konsekvenserna för små och medelstora företag av att förslagen genomförs redovisas inte i promemorian. En sådan sammanställning bör göras innan förslaget går vidare för att ge politiker m.fl. möjlighet att förstå vad förslaget ger för effekter. Små företag är beroende av att reglerna är enkla att följa så att det inte behövs specialkunskaper för att kunna uppfylla deklaration och betalning av mervärdesskatten.

FAR

De minsta företagen bör få rätt att direkt makulera elektroniska fakturor sedan de skrivits ut på papper.

Större företag hanterar ofta sina leverantörsfakturor i ett datoriserat arbetsflöde, varvid fakturor som kommer på Internet kopieras in och hanteras som bilder i den ordinarie rutinen. Mindre företag som har sin

räkenskapsinformation bunden till papper skriver däremot ut fakturorna och behandlar dem vidare inom ramen för ordinarie manuella rutiner.

Enligt 7 kap. § 6 BFL måste den bokföringsskyldiga arkivera räkenskapsinformation som mottagits i elektronisk form under relativt lång tid. För större företag med utvecklade rutiner och egen IT-kompetens vållar detta inte några problem. För mindre företag är det däremot ofta svårt att lagra informationen på ett sätt som är säkert och gör den tillgänglig under strukturerade former under hela arkiveringstiden. Det gäller särskilt om det är fråga om fakturor från olika leverantörer, skapade med olika programvaror.

FAR föreslår därför att lagstiftningen ändras så att de minsta företagen får rätt att direkt makulera räkenskapsinformation av detta slag i elektronisk form sedan den skrivits ut på papper. Lämpligen används Bokföringsnämndens definition av små och medelstora företag.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

En konsekvens av förslaget synes också vara att småföretag inte drabbas av större problem till följd av förslaget. GEA saknar dock en sådan analys och anser att en sådan bör göras.

19. Övergångsregler

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

De nya reglerna måste vara implementerade i svensk lag 2004-01-01. Det tar lång tid att ändra i olika administrativa system. Därför bör vissa övergångsregler tillskapas så att skattemyndigheterna under en lämplig övergångstid accepterar dagens faktureringsrutiner.

Svenska Revisorsamfundet

Uppräkningen av uppgifter som skall förekomma i en faktura skiljer sig från de krav som för närvarande gäller. Detta medför i sin tur behov av anpassningar av administrativa system som tar viss tid att genomföra. Mot bakgrund av att en ny lagstiftning kan förväntas komma att antas tidigast sent i höst är det orealistiskt och i praktiken inte möjligt att genomföra dessa ändringar innan lagen träder ikraft. Därför finns behov av övergångsregler som skapar en rimlig förberedelsestid för företag och dess programleverantörer. Enligt SRS mening bör övergångsperioden omfatta ett år.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation och Bankföreningen

Lagen kan komma att innebära anpassningar för många företag och myndigheter. Med tanke på den tid det kan ta att införa ändringarna i system och processer så bör en viss övergångstid tillåtas.

TeliaSonera

För företag med stora fakturaflöden och fakturering i flera länder innebär de varierande kraven i olika medlemsländer sannolikt att faktureringsystemen måste konstrueras för att uppfylla alla de krav som ställs i det mest krävande landet. Av naturliga skäl kan man i stora faktureringsystem inte på ett enkelt sätt ta hänsyn till individuella variationer som annars skulle krävas avseende ett mindre antal fakturor. Det är dessutom inte förrän alla andra medlemsländers krav på fakturor har fastslagits som man i vårt land skulle kunna färdigställa fakturerings-system som klarar de krav som ställs i det mest krävande medlemslandet. Av det skälet finns det anledning, menar TeliaSonera, att verka för en övergångstid på förslagsvis ett år under vilken tid fakturor som ännu inte uppfyller alla de nya kraven ändå skall godtas inom medlemsländerna. Därigenom skulle rådrum skapas för det företag som har ambitionen att faktiskt uppfylla kraven också i andra medlemsländer dit man ställer fakturor.

Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Bankföreningen

NSD är medvetet om att de nya reglerna måste träda i kraft 1 januari 2004. Tiden för införande av de nya fakturakraven blir dock extremt kort. Som bekant tar det lång tid att ändra datasystem, även för mindre företag. Kontakter med företag visar att många helt enkelt inte hinner klart till årsskiftet. NSD begär därför att fakturor som uppfyller dagens regler under en övergångstid, lämpligen under hela år 2004, fortsatt kan godkännas som fakturor i Sverige. Det är också så att utvidgningen av antalet medlemsländer från 1 maj 2004 redan idag kräver stora ändringar i systemen för redovisning av moms.

20. Övrigt

Vattenfall

Vattenfall AB har i ett svar avgivet i maj 2002 rörande Nytt EG-direktiv om kraven på fakturering (2001/115EG) på mervärdesskatteområdet lämnat lite synpunkter.

Från den omgången så kan Vattenfalls speciella problem med sk proformafakturerings för flyttning av el mellan olika länder, utan att det är fråga om omsättning, återigen tas upp. Företeelsen finns bland annat i Danmark och Frankrike, i Sverige har vi dock inte, ännu, stött på den.

” I fall då en och samma juridiska person, tex ett svensk aktiebolag, är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt i ett antal länder inom gemenskapen så förekommer krav från vissa länder att all försäljning ut ur landet skall dokumenteras med en faktura. Denna ”faktura” måste då skickas till den juridiska personens VAT reg nr i ett annat land.

Låt oss ta ett exempel: AB säljer 300 MWh på APX (Amsterdam Power Exchange), av dessa 300 så kommer 100 från ABs inköp i Danmark, 175 från ABs inköp i Tyskland och 25 från ABs inköp i Belgien. APX utfärdar en avräkningsnota på 300 till AB i Sverige, för det är från Stockholm som affären initieras. Men i Danmark så saknas en försäljningsfaktura på 100! Vad gör då AB?? Jo utfärdar en ”faktura” från sitt DK VAT nr till sitt NL VAT nr! Samt en på 175 från sitt DE VAT nr och en på 25 från BE VAT nr, båda till ABs NL VAT nr.

Denna form av ”fakturor” borde specialregleras så att de dels lätt går att särskilja från riktiga fakturor dels borde kravet på vad de skall innehålla för upplysningar inte vara så omfattande som för riktiga fakturor.”

Ytterligare ur verkligheten rörande samma fenomen; Vattenfall AB, VAB, är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt i ett antal länder, bla Danmark. VAB köper in el från den Danska elbörsen, säg 100 MWh. Av detta inköp så avyttras 75 MWh till kunder i Danmark. Men 25 MWh flyttas på ledningar ner till Holland för försäljning till APX /Amsterdam Power Exchange/ .

Avyttringen av de 75 återfinns på VABs faktura till DK kund, med DK VAT nr

Avyttringen av de 25 återfinns på VABs faktura till APX, med NL VAT nr.

Men DK fiscus, upp till finansministeriet – för VAB har efterhört deras mening - kräver att VAB upprättar en faktura under VABs DK VAT nr på en ”försäljning” även av de 25. Det är inte tillfyllest med en rapport från nätägaren om att tillstånd för transport av el begärts och erhållits eller något internt material. Endast en faktura uppges uppfylla den DK momslagens krav. På samma sätt förhåller det sig med den Franska fiscus. Så då upprättar VAB (och såvitt avser FR VABs Tyska dotterbolag HEW) en proformafaktura, utanför alla bokföringssystem då det inte är fråga om en avyttring. En annan sak är att ”uttaget” ur DK återfinns i en DK kvartalsrapport.

En omsättning är det inte fråga om, likväl krävs en faktura.

Och när då faktureringskyldighetens innehåll och omfattning ses över så kanske även denna aspekt av tillvaron kunde uppmärksammas. Det rör sig om betydande belopp och mycket arbete.

Dessa proformafakturer kan förslagsvis ges ett eget regelverk, med mindre omfattande upplysningskrav än riktiga fakturer.

Odette Sweden

Kraven på innehåll i faktura innebär förändringar för flertalet företag. Med tanke på den korta implementeringstiden kommer många företag inte att kunna uppfylla innehållskraven per den 1 januari 2004 vare sig i sina affärssystem eller i sina EDI-meddelanden. Därför finns behov av en viss övergångstid.