

## Nya faktureringsregler vad gäller mervärdesskatt

---

### Sammanfattning

På mervärdesskatteområdet har reglerna beträffande fakturering central betydelse. Fakturan utgör ett krav för avdragsrätt och används som underlag för kontroll av mervärdesskatten. Reglerna avseende fakturering är nära sammanbundna med reglerna gällande tidpunkten för betalning och redovisning av mervärdesskatten. I promemorian föreslås nya faktureringsregler, vilka är föranledda av ett nytt EU-direktiv (det nya faktureringsdirektivet). Det nya faktureringsdirektivet syftar bland annat till att förenkla och ytterligare harmonisera regelverket kring fakturering. I promemorian föreslås att det införs regler som klargör under vilka förutsättningar de svenska faktureringsreglerna ska tillämpas vid gränsöverskridande handel. Vidare förenklas och förtydligas huvudreglerna vad gäller en fakturas innehåll i olika avseenden. Det föreslås också att regler införs som klargör hur beskattningsunderlaget ska bestämmas när uppgifter till ledning för detta är i en utländsk valuta. Beträffande tidpunkten för redovisning av mervärdesskatten förtydligas reglerna gällande redovisningen av EU-handel med varor genom att en så kallad fakturadatummetod införs. Fakturadatummetoden innebär att redovisning som huvudregel ska ske för den redovisningsperiod då faktura har utfärdats. Samtidigt införs en tidsfrist för utfärdande av fakturor vid EU-handel med varor och tjänster. Regler införs även som ger en behörig myndighet i ett annat EU-land rätt till omedelbar elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras av en näringsidkare på elektronisk väg, om mervärdesskatten ska betalas i detta land. Dessutom införs regler som förtydligar att den som utfärdar och tar emot fakturor är skyldig att säkerställa att fakturan är äkta, oförändrad och läsbar från tiden för utfärdandet och under hela lagringstiden. Förslaget innebär ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200). Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

## Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	3
2	Ärendet och dess beredning.....	16
3	Bakgrund .....	16
4	Gällande rätt .....	17
4.1	EU-rätt .....	17
4.2	Svensk rätt.....	19
5	Det nya faktureringsdirektivet .....	21
6	Faktureringsregler vid gränsöverskridande handel .....	24
7	Faktureringskyldighet och innehåll i fakturan.....	29
7.1	Faktureringskyldighet.....	29
7.2	Innehåll i en fullständig faktura .....	31
7.3	Förenklad faktura .....	34
7.4	Samlingsfaktura .....	37
7.5	Självfakturering.....	38
7.6	Valuta.....	39
8	Skatt- och redovisningsskyldighet.....	40
8.1	Skatt- och redovisningsskyldighet vid handel med varor inom EU.....	40
8.1.1	Skattskyldighetens inträde vid unionsinterna leveranser av varor som pågår kontinuerligt .....	40
8.1.2	Redovisningsskyldighetens inträde och tidsfrist för utfärdande av faktura .....	42
8.2	Tidsfrist för utfärdande av faktura vid omsättning av tjänster i ett annat EU-land.....	43
8.3	Redovisning enligt kontantmetoden.....	44
9	Beskattningsunderlaget när detta uttrycks i en utländsk valuta .....	45
10	Elektronisk faktura .....	48
11	Elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål .....	49
12	Säkerställande av ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor.....	52
13	Överföring av varor för värdering .....	57
14	Krav på faktura för avdragsrätt vid unionsinterna förvärv av varor.....	57
15	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	58
16	Offentligfinansiella och andra effekter .....	59
17	Författningskommentar.....	60
17.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	60

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

Häri genom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>2</sup> dels att 1 kap. 4 a och 17 a §§, 2 a kap. 7 §, 8 kap. 6 §, 11 kap. 1, 3, 4, 6–9 och 11–13 §§, 13 kap. 8 b, 15 a och 23 a §§ samt rubrikerna före 11 kap. 1, 6 och 12 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas sju nya paragrafer, 7 kap. 7 a och 7 b §§ 11 kap. 5 a–c, 8 a och 14 §§.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **1 kap.**

### **4 a §<sup>3</sup>**

Vid unionsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt ska anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

*Vid unionsinterna förvärv av varor vilka levereras kontinuerligt under mer än en kalendermånad inträder skattskyldigheten för förvärvet vid utgången av varje kalendermånad, om inte leveransen upphört innan dess.*

### **17 a §<sup>4</sup>**

*Med överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg avses att handlingarna överförs eller ställs till mottagarens förfogande med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering).*

*Med elektronisk faktura avses en faktura som innehåller den information som krävs enligt 11 kap. och som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.*

## **2 a kap.**

### **7 §<sup>5</sup>**

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 3, om

– den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EU-land,

– överföringen görs för denna verksamhet, och

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s.1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2010/88/EU (EUT L 326, 10.12.2010, s. 1, Celex 32010L0088).

<sup>2</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2011:283.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:283.

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EU-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

En vara ska inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-land,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EU-land som varan ursprungligen överförts från,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan *eller värderingar av varan i Sverige*, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet *eller värderingarna* utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EU-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, ska användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a §,

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, eller

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, ska varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

## **7 kap.**

### **7 a §**

*När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i en annan valuta än svenska kronor ska omräkning göras till svenska kronor med användande av*

*1. den senaste genomsnittliga växelkursen som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, eller*

*2. den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Omräkning mellan andra valutor än euro ska göras med användande*

av växelkursen i euro för varje valuta.

#### 7 b §

*För näringsidkare som har euro som redovisningsvaluta gäller, i stället för vad som anges i 7 a §, att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 7 a §.*

*I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kronor i de fall som avses i första stycket. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk företagare som har euro som redovisningsvaluta.*

#### 8 kap.

##### 6 §<sup>6</sup>

Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen. *Om företaget har sin redovisning i euro skall beaktas vad som anges i 13 kap. 15 a § andra stycket och 23 a § andra stycket.*

*Om företaget har sin redovisning i annan valuta än svenska kronor eller euro skall beaktas vad som anges i 11 kap. 11 § andra stycket.*

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

Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen.

*I 13 kap. 23 a § finns bestämmelser om redovisning av ingående skatt när skattebeloppet angetts i flera valutor i fakturan eller när detta måste räknas om till svenska kronor.*

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2004:280.

## 17 §<sup>7</sup>

Vid förvärv av vara eller tjänst från någon som är skattskyldig eller om förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 ska avdragsrätten styrkas genom faktura.

Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. *Detta gäller dock inte i de fall förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5.*

Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation.

## 11 kap.

### Faktureringskyldighet

### Faktureringskyldighet och tillämpningsområdet för bestämmelserna

#### 1 §<sup>8</sup>

Varje näringsidkare ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

Varje näringsidkare ska även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning av

– nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson,

– vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EU-land, eller köpare i Sverige, eller

– bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

#### 3 §<sup>9</sup>

Varje näringsidkare ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

*Faktura avseende omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ska utfärdas senast den femtonde*

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2007:1376.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2011:283.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2007:1376.

*dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 4 a § för motsvarande unionsinternt förvärv.*

*Faktura avseende omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 35 kap. 2 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (0000:000)<sup>10</sup> ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§ för motsvarande omsättning inom landet.*

#### 4 §<sup>11</sup>

Faktura får utfärdas av köparen för omsättningar inom landet om det

1. finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen,

2. finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura, och

3. framgår av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den.

Faktura får utfärdas av köparen om det

1. finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och

2. finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.

#### 5 a §

*Bestämmelserna i 1–5, 6–11 och 13 §§ är tillämpliga på omsättningar av varor eller tjänster som görs inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.*

*Första stycket gäller dock inte om*

*1. omsättningen görs från ett annat EU-land av en näringsidkare som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och*

<sup>10</sup> I dess lydelse enligt lagrådsremissen Skatteförändring. Bestämmelsen motsvarar gällande 10 kap. 33 § första stycket 2 skattebetalningslagen (1997:483).

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.

#### 5 b §

Bestämmelserna i 1–5, 6–11 och 13 §§ är också tillämpliga på omsättningar av varor eller tjänster som görs i ett annat EU-land om

##### 1. säljaren

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, om inte omsättningen görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,

b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket omsättningen görs, eller

c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. säljaren inte är etablerad i det EU-land där omsättningen görs eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i omsättningen, och

3. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Första stycket gäller inte i de fall faktura utfärdas av köparen.

#### 5 c §

Bestämmelserna i 1–5, 6–11 och 13 §§ är även tillämpliga på omsättningar av varor eller tjänster utanför EU som utgör export enligt 1 kap. 10 § om säljaren

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, om inte omsättningen görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,

b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket omsättningen görs, eller

c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt



eller stadigvarande vistas här.

Faktura i elektronisk form

Elektronisk faktura

6 §<sup>12</sup>

Faktura som avses i 1 § får överföras på elektronisk väg endast om mottagaren godkänner det.

Elektronisk faktura enligt 1 kap. 17 a § får utfärdas endast om mottagaren godkänner det.

7 §<sup>13</sup>

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

Då flera fakturor överförs samlat på elektronisk väg till samma mottagare behöver gemensamma uppgifter endast anges en gång under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

Då flera elektroniska fakturor överförs samlat till samma mottagare behöver gemensamma uppgifter endast anges en gång under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

Vid utfärdande av samlingsfaktura ska tidsfristerna för utfärdande av faktura i 3 § andra- fjärde styckena beaktas.

8 §<sup>14</sup>

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § ska, om inte annat följer av 9 §, innehålla följande uppgifter:

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § ska, om inte annat följer av 8 a § eller 9 §, innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2004:280.

<sup>13</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2011:283.

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

9. tillämpad mervärdesskattesats,

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

*10 a. när faktura utfärdas av köparen enligt 4 §, uppgiften självfakturering.*

11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c, 4 d eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,

b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eller

c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,

11. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,

b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eller

c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,

*11 a. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften omvänd betalningsskyldighet.*

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,

13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap., en hänvisning till

a) dessa bestämmelser,

b) artikel 313, 326 eller 333 respektive artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap., uppgiften vinstmarginalbeskattning för resebyråer,

14. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap., någon av följande relevanta uppgifter

a) vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,

b) vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller

c) vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.

8 a §

*Uppgifterna som avses i 8 § 8, 9 och 10 får utelämnas i fakturan om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.*

*Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om det beskattningsbara belopp varorna eller*

*tjänsterna motsvarar med hänvisning till de uppgifter som avses i 8 § 6.*

9 §<sup>15</sup>

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

*1. fakturan är på mindre belopp, eller*

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

*Fakturor som avses i första stycket skall alltid innehålla följande uppgifter:*

- 1. datum för utfärdandet,*
- 2. identifiering av säljaren,*
- 3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och*
- 4. den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.*

*Bestämmelserna i 8 § om fakturors innehåll får frångås, om*

*1. fakturans totalbelopp inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt,*

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

*3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 10 § andra stycket.*

*Första stycket gäller inte omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § eller 5 kap. 2 § 4. Det gäller inte heller om*

*1. paragrafen är tillämplig med stöd av 5 a § och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 c, eller*

*2. paragrafen är tillämplig med stöd av 5 b §.*

*Fakturor som avses i första stycket ska alltid innehålla följande uppgifter:*

- 1. datum för utfärdandet,*
- 2. identifiering av säljaren,*
- 3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och*
- 4. den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna,*
- 5. när första stycket 3 är tillämpligt, en hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de specifika uppgifter som ändras.*

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

## 11 §<sup>16</sup>

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

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

Om såväl redovisningsvalutan som valutan i fakturan är euro, behöver inte en sådan omräkning till svenska kronor som anges i andra stycket göras.

*Lydelse enligt lagrådsremissen  
Skatteförfarandet*

Särskilda regler om bevarande  
av fakturor

*Beloppen i en faktura får  
uttryckas i vilken valuta som helst.*

*Om mervärdesskatten ska  
betalas till staten enligt 1 kap.  
1 § ska dock mervärdesskattens  
belopp även anges i*

*1. svenska kronor, eller  
2. euro, om den som ska  
säkerställa att faktura utfärdas  
har euro som redovisningsvaluta.*

*Om mervärdesskattens belopp  
vid tillämpningen av andra stycket  
måste anges efter omräkning ska  
denna göras på det sätt som följer  
av 7 kap. 7 a och 7 b §§.*

*Föreslagen lydelse*

Särskilda regler om bevarande  
av fakturor m.m.

## 12 §

Den som enligt 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att bevara ett exemplar av fakturan gäller även fakturor som en näringsidkare tagit emot.

*Den som avses i första stycket  
ska även säkerställa att upp-  
gifterna i fakturor som lagras i  
elektronisk form är oförändrade  
och läsbara under hela lagrings-  
tiden.*

*Med bevarande av fakturor på  
elektronisk väg avses bevarande  
av data via kabel, radio, optisk  
teknik eller andra elektro-  
magnetiska hjälpmedel.*

*I bokföringslagen (1999:1078)  
finns bestämmelser om arkivering  
av räkenskapsinformation för  
fysiska och juridiska personer som  
är bokföringsskyldiga.*

*För den som inte är  
bokföringsskyldig, men som  
omfattas av skyldigheten att  
bevara fakturor enligt första  
stycket, ska bestämmelserna om  
former för bevarande av fakturor i*

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas.

13 §

I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 2 a §, ska bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas.

Den som avses i 12 § första stycket ska från tidpunkten för utfärdandet av fakturan, och under hela lagringstiden, säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet samt att uppgifterna i fakturan är läsbara.

Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandhållarens eller faktura-utfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §

På begäran av en behörig myndighet i ett annat EU-land ska den som avses i 12 § första stycket under lagringstiden medge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg om begäran görs för kontrolländamål och mervärdesskatt hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land.

Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses att data bevaras med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

### 13 kap.

#### 8 b §<sup>17</sup>

Utgående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt enligt 1 kap. 4 a §. Om faktura utfärdas dessförinnan, skall den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas.

Omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ska redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt enligt 1 kap. 4 a §. Om faktura är utfärdad dessförinnan, skall omsättningen redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas.

*Lydelse enligt lagrådsremissen  
Skatteförfarandet*

Utgående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Den utgående skatten ska dock senast redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt enligt 1 kap. 4 a §, om inte fakturan utfärdats innan denna redovisningstidpunkt.

Omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Omsättningen ska dock senast redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan senast ska utfärdas enligt 11 kap. 3 § tredje stycket, om inte fakturan utfärdats innan denna redovisningstidpunkt.

*Föreslagen lydelse*

#### 15 a §<sup>18</sup>

Om den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura ska den skattskyldige vid redovisning av skatten utgå från det skattebelopp som angetts i *den egna redovisningsvalutan*.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning till svenska kronor i fall som avses i första stycket eller 11 kap. 11 § tredje

Om den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första och andra stycket angetts i flera valutor i en faktura ska den skattskyldige vid redovisning av skatten utgå från det skattebelopp som angetts i *svenska kronor, eller om den egna redovisningsvalutan är euro, i euro*.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till

<sup>17</sup> Senaste lydelse 2011:283.

<sup>18</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

stycket. Vad som sägs i dessa paragrafer ska tillämpas även av en utländsk företagare med redovisningsvaluta i euro.

svenska kronor i de fall den egna redovisningsvalutan är euro. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk företagare som har euro som redovisningsvaluta.

#### 23 a §<sup>19</sup>

Om skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura ska vid redovisningen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta. Om beloppet inte angetts i denna valuta, ska det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning till svenska kronor i fall som avses i första stycket eller 11 kap. 11 § tredje stycket. Vad som sägs i dessa paragrafer skall tillämpas även av en utländsk företagare med redovisningsvaluta i euro.

Om skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första och andra stycket angetts i flera valutor i en faktura ska vid redovisningen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i svenska kronor, eller om den egna redovisningsvalutan är euro, i euro. Om beloppet inte angetts i svenska kronor, eller om den egna redovisningsvalutan är euro, i euro, ska det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd.

Om skattebeloppet måste räknas om till svenska kronor ska omräkningen göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a och 7 b §§.

Andra stycket gäller även i de fall skattebeloppet i fakturan endast angetts i en valuta.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.

2. Bestämmelserna i 1 kap. 17 a §, 11 kap. 4, 5 a–c, 6, 7, 8, 8 a, 9 och 14 §§ ska tillämpas på fakturor som utfärdas från och med ikraftträdandet.

3. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om mervärdeskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

## 2 Ärendet och dess beredning

Europeiska kommissionen presenterade den 28 januari 2009 ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt när det gäller regler om fakturering, KOM(2009) 21. Detta förslag har remissbehandlats. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2009/2716).

Med kommissionens förslag som grund antog Europeiska unionens råd den 13 juli 2010 direktiv 2010/45/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering<sup>1</sup>. Denna promemoria behandlar det svenska genomförandet av detta direktiv.

## 3 Bakgrund

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>2</sup> (härefter mervärdesskattedirektivet). I svensk rätt finns reglerna som genomför direktivet huvudsakligen i mervärdesskattelagen (1994:200, härefter ML).

På mervärdesskatteområdet har reglerna beträffande fakturering central betydelse. Säljaren av en vara eller tjänst är skyldig att utfärda en faktura som ska innehålla vissa närmare fastställda uppgifter. Fakturan utgör underlag för kontroll av mervärdesskatten och har också avgörande betydelse för köparen, eftersom fakturan utgör ett krav för att denne ska ha avdragsrätt. Reglerna vad gäller fakturering är nära sammanbundna med reglerna avseende tidpunkten för redovisning och betalning av mervärdesskatten.

För att säkerställa en väl fungerande inre marknad är det viktigt att reglerna beträffande fakturering är harmoniserade inom EU. Genom rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG<sup>3</sup> infördes regler som syftade till att förenkla, modernisera och harmonisera reglerna vad gäller fakturering. Dessa regler trädde i kraft den 1 januari 2004 och är numer införda i mervärdesskattedirektivet. Målet med reglerna uppnåddes dock inte fullt ut, bland annat eftersom medlemsstaterna har många olika valmöjligheter vid tillämpningen av reglerna, särskilt beträffande elektronisk fakturering. Av mervärdesskattedirektivet följer att kommissionen senast i december 2008 skulle lägga fram en rapport om elektronisk fakturering och vid behov även ett förslag om ändring av villkoren för sådan fakturering. Mot denna bakgrund presenterade kommissionen den 28 januari 2009 ett

<sup>1</sup> EUT L 189, 22.7.2010, s. 1 (Celex 32010L0045).

<sup>2</sup> EUT L 347, 11.12.2006, s.1 (Celex 32006L0112).

<sup>3</sup> EGT L 15, 17.1.2002, s. 24 (Celex 32001L0115).



meddelande rörande faktureringsreglerna, KOM(2009) 20. Samtidigt presenterade kommissionen, med hänsyn till att det bedömdes finnas vissa brister i regelverket bl.a. avseende elektronisk fakturering, ett förslag till ändrade regler för fakturering, KOM(2009) 21. Förslaget behandlades av rådet under 2009 och första halvåret 2010, bl.a. behandlades förslaget med prioritet under det svenska ordförandeskapet i EU hösten 2009. Ett kompromissförslag antogs av rådet i juli 2010 (rådets direktiv 2010/45/EU, herefter det nya faktureringsdirektivet).

Det nya faktureringsdirektivet syftar till modernisera, förenkla och ytterligare harmonisera regelverket för fakturering. Dessutom syftar förslaget till att förbättra möjligheterna att bekämpa skatteundandragande.

I denna promemoria redovisas de ändringar som bör göras i svensk lagstiftning med anledning av det nya faktureringsdirektivet. Emellertid tas inte alla artiklar i det nya direktivet upp i promemorian, eftersom det i vissa fall ansetts obehövligt. De artiklar som inte tas upp är sådana där det endast gjorts mindre ändringar som följdändringar, eller vissa artiklar som innehåller valmöjligheter. I den mån förslag till förändringar inte lämnas, trots att direktivet har ändrats, har bedömningen gjorts att den svenska lagstiftningen bör vara oförändrad i aktuellt hänseende.

## 4 Gällande rätt

### 4.1 EU-rätt

#### *Faktureringsskyldighet och innehåll i fakturan*

Av artikel 220 i mervärdesskattedirektivet följer att en faktura som huvudregel ska utfärdas för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som görs mellan beskattningsbara personer, dvs. mellan näringsidkare (artikel 220.1). Medlemsstaterna ska godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor (artikel 218). Av artikel 220 följer vidare att det är säljaren som är skyldig att se till att en faktura utfärdas. Säljaren kan överlåta åt en tredje person att utfärda fakturan i säljarens namn. Under vissa förutsättningar kan säljaren dessutom överlåta åt köparen att utfärda faktura (artikel 224), så kallad självfakturering.

Innehavet av en faktura är som huvudregel ett krav för att en beskattningsbar person ska ha rätt till avdrag för ingående skatt (artikel 178).

Medlemsstaterna får ålägga beskattningsbara personer en skyldighet att utfärda en faktura för andra leveranser eller tillhandahållanden än som avses i artikel 220 (artikel 221.1). Vidare får medlemsstaterna befria beskattningsbara personer från skyldigheten att utfärda faktura för vissa leveranser av varor eller tillhandahållanden som är undantagna skatteplikt (artikel 221.2).

Som huvudregel ska fakturan enligt artikel 226 innehålla bland annat datum för utfärdandet av fakturan, löpnummer, säljarens och köparens registreringsnummer för mervärdesskatt samt deras namn och adress, de

levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art, datum då leveransen eller tillhandahållandet slutförts, beskattningsunderlaget för varje skattesats, tillämpad mervärdesskattesats och den mervärdesskatt som ska betalas. Fakturan ska vidare i en del fall innehålla vissa särskilda uppgifter. Det gäller i de fall omsättningen är befriad från skatt, när köparen är betalningsskyldig för skatten, vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land och när någon av de särskilda ordningarna för vinstmarginalbeskattning tillämpas.

Efter samråd med EU:s mervärdesskattekommitté får medlemsstaterna tillåta att en förenklad faktura utfärdas i vissa fall (artikel 238). En förenklad faktura får bland annat tillåtas när fakturan är på mindre belopp. Vidare får en sådan faktura tillåtas när handelsbruket eller administrativ praxis inom den berörda verksamhetsgrenen eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av fakturor gör det svårt att följa alla de krav som finns på fakturans innehåll. En förenklad faktura måste alltid innehålla datum för utfärdandet av fakturan, uppgifter för identifiering av den beskattningsbara personen, uppgifter för identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits och mervärdesskattebeloppet eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna detta.

### *Skatt- och redovisningsskyldighet*

I mervärdesskattedirektivet regleras dels när den beskattningsgrundande händelsen inträffar, dels när mervärdesskatten blir utkrävbar. Med den beskattningsgrundande händelsen avses den händelse när de rättsliga villkoren för att mervärdesskatten ska bli utkrävbar uppfylls (artikel 62.1). Med mervärdesskattens utkrävbarhet avses att staten får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för denna (artikel 62.2). I svensk rätt motsvaras beskattningsgrundande händelse närmast av begreppet ”skattskyldighetens inträde” och mervärdesskattens utkrävbarhet närmast av begreppet ”redovisningsskyldighetens inträde”.

Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet inträffar som huvudregel den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

Vid gemenskapsinterna omsättningar av varor från ett EU-land till ett annat EU-land, vilka är undantagna skatteplikt i säljarens land, ska skatten bli utkrävbar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade (artikel 67.1). Om faktura utfärdas före denna tidpunkt ska mervärdesskatten bli utkrävbar vid utfärdandet av fakturan (artikel 67.2). Samma regler gäller för motsvarande gemenskapsinterna förvärv (artikel 68 och 69).

Medlemsstaterna får enligt artikel 66 avvika från reglerna i artiklarna 63–65 och föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter: a) senast när fakturan utfärdas, b) senast vid mottagandet av betalningen eller c) om någon faktura inte utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

Avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar (artikel 167).

### *Elektroniska fakturor*

Enligt artikel 233 i mervärdesskattedirektivet ska fakturor som översänds eller ställs till förfogande på elektronisk väg godkännas av medlemsstaterna förutsatt att ursprungets äkthet och innehållets integritet säkerställs genom en avancerad elektronisk signatur eller genom ett elektroniskt datautbyte (EDI). Fakturor får dock överföras eller ställas till förfogande på elektronisk väg enligt andra metoder under förutsättning att den berörda medlemsstaten godkänner detta. Med överföring eller ställande till förfogande på elektronisk väg avses användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring, användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel (artikel 217).

## 4.2 Svensk rätt

### *Faktureringskyldighet och innehåll i fakturan*

Enligt 11 kap. 1 § ML ska som huvudregel varje näringsidkare<sup>4</sup> säkerställa att faktura utfärdas för omsättning av varor eller tjänster till en annan näringsidkare. Faktura ska även utfärdas vid vissa omsättningar till privatpersoner. Omsättningar som är undantagna skatteplikt är till stor del befriade från faktureringskyldighet (11 kap. 2 § ML). Fakturan ska utfärdas av säljaren eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person. Faktura får utfärdas av köparen för omsättningar inom landet under vissa förutsättningar (11 kap. 4 § ML). En förutsättning är att det finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen. Det ska också finnas ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura och av fakturan ska framgå att det är köparen som utfärdat denna.

Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML (1 kap. 17 § ML). Huvudregeln för vad en faktura ska innehålla finns i 11 kap. 8 § ML. En faktura ska i sammandrag innehålla datum för utfärdandet, ett löpnummer som identifierar fakturan, säljarens och köparens registreringsnummer till mervärdesskatt samt deras namn och adress, varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art, datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna slutförts, beskattningsunderlaget för varje skattesats, tillämpad mervärdesskattesats och det mervärdesskattebelopp som ska betalas. Vidare ska fakturan innehålla vissa särskilt fastställda uppgifter i de fall omsättningen är befriad från skatt, när köparen är skyldig att betala

<sup>4</sup> Begreppet näringsidkare motsvaras i mervärdesskattedirektivet närmast av begreppet beskattningsbar person, se vidare proposition 2009/10:15 s. 79–81.

mervärdesskatten, vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land och när vinstmarginalsystemet tillämpas.

Under vissa förutsättningar får en förenklad faktura utfärdas (11 kap. 9 § ML). Detta gäller bl.a. när fakturan är på ett mindre belopp. Med mindre belopp avses när totalbeloppet inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt (Skatteverkets föreskrifter om förenklad faktura, SKVFS 2005:14). Vidare får förenklad faktura utfärdas när handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML. En förenklad faktura ska i huvudsak innehålla datum för utfärdandet, identifiering av säljaren, identifiering av vilken typ av varor eller tjänster som avses och den mervärdesskatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

### *Skatt- och redovisningsskyldighet*

Huvudregeln för skattskyldighetens inträde finns i 1 kap. 3 § första stycket ML. Enligt denna regel inträder skyldigheten att betala skatt när varan har levererats eller tjänsten tillhandahållits eller när varan eller tjänsten tagits i anspråk genom uttag. Särskilda regler gäller bland annat vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster då skyldigheten att betala skatt som huvudregel inträder när faktura har utfärdats (1 kap. 3 a § ML). Vid unionsinterna förvärv (tidigare gemenskapsinterna förvärv, begreppet ändrat i ML genom lagändringar som trädde i kraft den 15 april 2011 med anledning av Lissabonfördraget<sup>5</sup>, se vidare proposition 2010/11:52) inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet (1 kap. 4 a § ML). Denna tidpunkt ska anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 § första stycket vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

I 13 kap. ML regleras vid vilken tidpunkt utgående och ingående skatt ska redovisas, dvs. redovisningsskyldighetens inträde.

Enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken bokföring av omsättningen har gjorts eller borde ha gjorts enligt god redovisningssed (faktureringsmetoden). Som ett alternativ till redovisning enligt faktureringsmetoden finns enligt 13 kap. 8 § ML en möjlighet att redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo (kontantmetoden). Kontantmetoden får, med vissa undantag, tillämpas om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet uppgår till högst 3 miljoner kronor.

I vissa fall finns särskilda regler för redovisning av utgående skatt. När förvärvaren är skattskyldig i samband med unionsinterna förvärv ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt. Om faktura utfärdas dess-

<sup>5</sup> Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, vilket undertecknades i Lissabon den 13 december 2007 och trädde i kraft den 1 december 2009.

förrinnan ska den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas (13 kap. 8 b § ML). Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster eller av varor som omsätts i samband med sådan verksamhet ska som huvudregel den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken faktura har utfärdats (13 kap. 14 § ML).

Ingående skatt ska enligt huvudregeln redovisas för den redovisningsperiod under vilken förvärvaren av en vara eller tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet (13 kap. 16 § 1 ML).

Den som redovisar utgående skatt enligt kontantmetoden ska redovisa den ingående skatten för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförrinnan gjorts (13 kap. 18 § ML). Denna regel innebär en avvikelse från regeln i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet som i aktuellt hänseende innebär att en näringsidkare som tillämpar kontantmetoden för sin utgående skatt kan dra av sin ingående skatt när faktura utfärdats, även om denne ännu inte betalat den ingående skatten. Sverige har meddelats särskilt tillstånd av Europeiska unionens råd enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet att tillämpa denna åtgärd, rådets beslut 2009/938/EU av den 7 december 2009 om bemyndigande för Konungariket Sverige och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 167 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>6</sup>.

Ingående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas (13 kap. 18 b § ML). Vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster eller av varor som omsätts i samband med sådan verksamhet får, med undantag för när kontantmetoden tillämpas, den ingående skatten dras av när redovisning ska ske av den utgående skatten (13 kap. 20 § ML).

### *Elektroniska fakturor*

Enligt ML gäller i princip samma regler för elektroniska fakturor som för pappersfakturor. Enligt 11 kap. 6 § ML får dock faktura överföras på elektronisk väg endast om mottagaren godkänner det. Med överföring av fakturor på elektronisk väg avses att fakturorna överförs eller ställs till mottagarens förfogande med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (1 kap. 17 a § ML).

## 5 Det nya faktureringsdirektivet

Genom det nya faktureringsdirektivet ändras reglerna i mervärdesskattedirektivet i ett flertal olika avseenden. Vidare införs vissa nya regler. Det nya faktureringsdirektivet innehåller bl.a. regler om vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas, faktureringskyldighet, innehåll i

<sup>6</sup> EUT L 325, 11.12.2009, s. 62 (Celex 32009D0938).

fakturor, skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid EU-handel samt elektroniska fakturor. Nyheterna i mervärdesskattedirektivet är i stora drag följande.

#### *Faktureringsregler vid gränsöverskridande handel*

Mervärdesskattedirektivet saknar bestämmelser om vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas vid gränsöverskridande handel. Vid EU-handel kan därför problem uppkomma i de fall det är oklart vilket lands regler som ska tillämpas. För att undvika sådana problem och för att öka förutsebarheten för företagen införs genom det nya faktureringsdirektivet en regel som anger vilket EU-lands regler som ska tillämpas vid gränsöverskridande handel (artikel 219a). Enligt huvudregeln ska faktureringsreglerna i det EU-land där varan eller tjänsten anses omsatt tillämpas. När säljaren är en näringsidkare i ett annat EU-land som saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen görs utan medverkan av ett fast etableringsställe i detta land, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten ska i stället reglerna i det EU-land där säljaren är etablerad tillämpas. Huvudregeln är dock tillämplig om köparen utfärdar fakturan (självfakturering). Säljarens etablering ska vidare vara avgörande för vilket EU-lands regler som ska tillämpas på omsättningar som görs utanför EU.

#### *Faktureringskyldighet och innehåll i fakturan*

Som huvudregel gäller faktureringskyldighet vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer. Enligt det nya faktureringsdirektivet gäller dock denna huvudregel inte för omsättning av försäkringstjänster och finansiella tjänster som är undantagna från skatteplikt (artikel 220.2). Vad beträffar de nämnda tjänsterna får medlemsstaterna dock möjlighet att ålägga beskattningsbara personer som är etablerade inom dess territorium en faktureringskyldighet (artikel 221.2).

Vad gäller innehållet i fakturor görs ett antal ändringar som syftar till att förenkla och tydliggöra vilka uppgifter som ska anges. Detta gäller när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten eller när vinstmarginalbeskattning tillämpas. Dessutom ska det i fakturan under vissa förutsättningar anges om en kontantmetod tillämpas för redovisning av utgående skatt. I fakturan ska också anges om självfakturering tillämpas.

Regler om obligatorisk förenklad faktura i vissa fall införs också. En förenklad faktura ska tillåtas när fakturabelopp inte överstiger 100 euro eller motsvarande värde i nationell valuta (artikel 220a). Vidare tydliggörs genom en fastställd beloppsgräns även när medlemsstaterna får tillåta förenklad faktura. Förenklad faktura får tillåtas när fakturans belopp inte överstiger 400 euro eller motsvarande värde i nationell valuta (artikel 238). Förenklad faktura får dock endast i begränsad omfattning tillåtas vid gränsöverskridande transaktioner.

## *Skatt- och redovisningsskyldighet*

I harmoniseringssyfte, och för att förbättra kontrollen, införs en reglering av tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid leveranser av varor som pågår kontinuerligt. När leveranser av varor från ett EU-land till ett annat EU-land pågår kontinuerligt under mer än en kalendermånad ska leveranserna anses äga rum vid utgången av varje kalendermånad till dess att leveransen upphör (artikel 64.2).

Vidare förtydligas reglerna avseende mervärdesskattens utkrävbarhet vid EU-handel med varor. Vid gemenskapsinterna omsättningar av varor från ett EU-land till ett annat EU-land, vilka är undantagna skatteplikt i säljarens land, och vid motsvarande gemenskapsinterna förvärv av varor ska mervärdesskatten som huvudregel bli utkrävbar vid utfärdandet av fakturan (så kallad fakturadatummetod, artikel 67 och 69). Sammankopplat med dessa regler införs en tidsfrist för utfärdande av faktura vid gemenskapsinterna varuomsättningar. En tidsfrist införs också för utfärdande av faktura vid vissa omsättningar av tjänster mellan näringsidkare som är etablerade i olika EU-länder, för vilka köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (artikel 222).

För att underlätta för små och medelstora företag, och för att undvika negativa statsfinansiella effekter, införs dessutom en ny regel som innebär att medlemsstaterna får tillämpa en kontantmetod för redovisningen av ingående skatt (artikel 167a), vilket tidigare förutsatte ett särskilt tillstånd från Europeiska unionens råd (artikel 395 undantag). Regeln innebär att medlemsstaterna får besluta att näringsidkare (beskattningsbara personer) som tillämpar en kontantmetod för redovisning av utgående skatt, det vill säga redovisar utgående skatt när betalning tas emot, ska göra detta även för redovisning av ingående skatt. Näringsidkaren får därmed dra av ingående skatt när han betalat denna till säljaren. En medlemsstat som väljer att tillämpa denna regel ska fastställa ett tröskelvärde baserat på näringsidkarens årsomsättning för tillämpningen. Tröskelvärdet får uppgå till högst 500 000 euro, eller efter samråd med EU:s mervärdesskattekommitté till högst 2 000 000 euro.

## *Elektroniska fakturor*

En viktig del i det nya faktureringsdirektivet är att främja elektronisk fakturering. Direktivet syftar till att harmonisera och förenkla reglerna avseende elektroniska fakturor samt till att åstadkomma en lika-behandling mellan pappersfakturor och elektroniska fakturor.

Genom det nya faktureringsdirektivet införs en definition av elektronisk faktura. Med elektronisk faktura avses en faktura som innehåller den information som krävs enligt mervärdesskattedirektivet och som har utfärdats och mottagits i ett elektroniskt format (artikel 217).

Enligt gällande regler i artikel 233 i mervärdesskattedirektivet ska elektroniska fakturor som huvudregel godkännas av medlemsstaterna förutsatt att ursprungets äkthet och innehållets integritet säkerställs genom en avancerad elektronisk signatur eller genom ett elektroniskt datautbyte (EDI). Huvudregeln beträffande elektroniska fakturor är alltså att vissa tekniska säkerhetslösningar ska användas för att uppnå dessa krav. Av det nya faktureringsdirektivet, genom vilket artikel 233 ändras,

följer att samma regler i princip ska gälla för pappersfakturer och elektroniska fakturer vad gäller säkerställande av ursprungets äkthet och innehållets integritet. En definition införs också av uttrycken ”ursprungets äkthet” och ”innehållets integritet”. Med ”ursprungets äkthet” avses säljarens eller fakturautfärdarens identitet och med ”innehållets integritet” avses att innehållet i fakturan är oförändrat.

Enligt den nya regeln ska ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller en faktura, oavsett om det gäller en pappersfaktura eller en elektronisk faktura, säkerställas från tidpunkten för utfärdandet till dess att lagringsperioden löper ut. Varje näringsidkare ska själv fastställa hur dessa krav vad gäller fakturan ska säkerställas. Detta kan enligt direktivet uppnås med hjälp av administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja mellan en faktura och en leverans eller ett tillhandahållande. Förutom administrativa kontroller nämns elektroniska signaturer och EDI som exempel på teknik som säkerställer ursprungets äkthet och innehållets integritet i fråga om en elektronisk faktura.

### *Utvärderingsrapport om effekterna av de nya faktureringsreglerna*

Senast den 31 december 2016 ska kommissionen på grundval av en oberoende ekonomisk undersökning lämna en allmän utvärderingsrapport till Europaparlamentet och rådet om effekterna av de nya faktureringsreglerna. Rapporten ska särskilt innehålla en utvärdering av i vilken utsträckning reglerna lett till en faktisk minskning av företagens administrativa bördor och ska om nödvändigt vara åtföljd av ett lämpligt förslag om ändring av reglerna.

## 6 Faktureringsregler vid gränsöverskridande handel

**Promemorians förslag:** Bestämmelser införs i ML som anger de formella förutsättningarna för att faktureringsreglerna i lagen ska vara tillämpliga. Som huvudregel ska dessa vara tillämpliga på omsättningar av varor eller tjänster som görs inom landet. Om omsättningen görs från ett annat EU-land av en näringsidkare som inte är etablerad i Sverige, eller som har ett fast etableringsställe här som inte medverkar i omsättningen, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) ska de svenska faktureringsreglerna normalt inte tillämpas. Vidare ska faktureringsreglerna i ML på motsvarande sätt under vissa förutsättningar tillämpas på omsättningar som görs i ett annat EU-land när säljaren är etablerad i Sverige, men inte i det EU-land där omsättningen görs, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Dessutom ska reglerna tillämpas på omsättningar utanför EU när säljaren är etablerad i Sverige, om inte omsättningen görs från ett fast etableringsställe i ett annat land.

**Skälen för promemorians förslag:** I gällande rätt saknas bestämmelser om vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas.



För att undvika problem som kan uppkomma med anledning av detta, och för att skapa förutsägbarhet för näringsidkarna, införs genom det nya faktureringsdirektivet en regel som klargör under vilka förutsättningar faktureringsreglerna i respektive EU-land ska tillämpas (artikel 219a). Att reglerna i ett visst EU-land är tillämpliga innebär dock inte i sig att det finns en faktureringssskyldighet, utan denna fråga måste bedömas separat.

#### *Den nya artikel 219a i mervärdesskattedirektivet*

Enligt huvudregeln ska fakturering omfattas av reglerna i det EU-land där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts enligt omsättningslandsreglerna i avdelning V i mervärdesskattedirektivet (artikel 219a.1). Under vissa förutsättningar ska dock i stället fakturering omfattas av reglerna i det EU-land där säljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, eller har fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs, eller i avsaknad av sådant säte eller fast etableringsställe det EU-land där denne är bosatt eller stadigvarande vistas (artikel 219a.2). Detta ska för det första gälla när säljaren inte är etablerad i det EU-land där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts, eller vars fasta etableringsställe i det landet inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig). Om köparen är den som utfärdar fakturan (självfakturering) gäller dock huvudregeln (artikel 219a.1 a). Dessutom ska etableringen vara avgörande för vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster inte anses ha gjorts inom EU enligt omsättningslandsreglerna (artikel 219a.2 b).

Begreppet ”fakturering” syftar på reglerna i avdelning XI kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet gällande bland annat faktureringssskyldighet och innehåll i fakturor, vilka i vissa delar kan skilja sig åt mellan medlemsstaterna genom de valmöjligheter direktivet ger. Begreppet omfattar alltså inte andra regler avseende hanteringen av fakturor, som exempelvis regler gällande lagringen av fakturor.

Syftet med de nya reglerna är att skapa klara och tydliga regler för vilket EU-lands regler som ska tillämpas vid fakturering. De nya reglerna knyter an till det befintliga regelverket avseende omsättningsland som normalt avgör i vilket EU-land beskattning ska ske.

Av huvudregeln följer att faktureringsreglerna i det EU-land där varan eller tjänsten ska anses omsatt ska tillämpas. Detta gäller såväl vid nationell som gränsöverskridande handel. Denna koppling till omsättningslandet syftar till att göra reglerna enkla att tillämpa, eftersom näringsidkarna alltid måste ta ställning till i vilket land omsättningen görs.

För att undvika onödig administrativ börda vid EU-handel ska huvudregeln inte gälla om säljaren saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen sker utan medverkan av ett fast etableringsställe där, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. I dessa fall ska säljaren i stället tillämpa reglerna i det EU-land där denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs. Om säljaren är en sådan närings-

idkare som saknar säte och fast etableringsställe ska denne i det aktuella fallet i stället tillämpa reglerna i det land där denne är bosatt eller stadigvarande vistas. Undantaget från huvudregeln gäller dock inte om köparen utfärdar fakturan (självfakturering), eftersom det i sådana fall är enklast för köparen att följa reglerna i omsättningslandet.

När en omsättning anses ha gjorts utanför EU kommer säljarens etablering vara avgörande för reglernas tillämplighet på motsvarande sätt som gäller vid EU-handel där säljaren saknar etablering i omsättningslandet.

Begreppen ”etablerad”, ”säte”, ”fast etableringsställe”, ”bosatt”, ”stadigvarande vistas” och ”medverkar” är i sammanhanget vedertagna begrepp som bland annat används vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna för tjänster och vilka bör förstås på samma sätt vid tillämpningen av aktuella regler, även om dessa gäller både varor och tjänster.

Av de nya reglerna följer att näringsidkare i vissa fall kommer att behöva tillämpa faktureringsreglerna i ett annat EU-land än där de är etablerade. För att underlätta denna tillämpning ska kommissionen på sin webbplats offentliggöra närmare uppgifter om faktureringsreglerna i respektive medlemsstat (artikel 32 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri<sup>7</sup>).

#### *Nya regler i ML angående tillämpningsområdet för faktureringsreglerna i lagen*

Nya regler bör införas i 11 kap. ML som anger de formella förutsättningarna för att bestämmelserna i detta kapitel avseende fakturering ska vara tillämpliga på det sätt som följer av artikel 219a. De nya reglerna bör endast omfatta de bestämmelser i 11 kap. ML som gäller fakturering på motsvarande sätt som i avdelning XI kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn bland annat till systematiken i ML bör de nya reglerna lämpligen delas upp i tre paragrafer.

*I en första paragraf* anges huvudregeln, det vill säga att faktureringsreglerna ska tillämpas på omsättningar som görs i Sverige enligt reglerna om omsättningsland. Detta ska gälla oavsett om säljaren finns i Sverige eller i ett annat land. Huvuddelen av reglerna om omsättningsland finns i 5 kap. ML, men sådana regler finns vad gäller resetjänster också i 9 b kap. 4 § första stycket ML. Av huvudregeln följer att faktureringsreglerna i ML naturligtvis kommer att vara tillämpliga avseende rent nationella transaktioner, men också vid gränsöverskridande transaktioner om omsättningen görs i Sverige.

Beträffande reglerna om omsättningsland vid handel med varor kan noteras att enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § 1 ML är en vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen omsatt inom landet om varan finns i Sverige då transporten påbörjas. Vid EU-handel med varor mellan näringsidkare enligt reglerna om unionsinterna förvärv, som är undantagen från skatteplikt i omsättningslandet, kommer

<sup>7</sup> EUT L 268, 12.10.2010, s. 1 (Celex 32010R0904).

därför faktureringsreglerna i ML vara tillämpliga om en svensk näringsidkare säljer en vara som transporteras från Sverige till en köpare i ett annat EU-land. Särskilda omsättningslandsregler för varor gäller bland annat vid så kallade monteringsleveranser (5 kap. 2 § 2 och 2 a § 2 ML), vid distansförsäljning (5 kap. 2 § 4 och 2 a § 1 ML) och vid omsättning av gas, el, värme och kyla (5 kap. 2 c och 2 d §§ ML). Särskilda regler gäller bland annat också när varan levereras till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § ML).

Vid handel med tjänster mellan näringsidkare avgörs omsättningslandet enligt huvudregeln av var köparen är etablerad. Enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML är en tjänst som tillhandahålls en näringsidkare omsatt inom landet om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Undantag från huvudregeln finns i 5 kap. 7–19 §§ ML. I rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>8</sup> finns också regler rörande omsättningsland för tjänster. Om omsättningslandsreglerna för tjänster se vidare proposition 2009/10:15.

Från huvudregeln – det vill säga att faktureringsreglerna i ML är tillämpliga på omsättningar som görs inom landet – ska vissa omsättningar undantas på det sätt som följer av direktivet. Undantaget syftar på omsättningar där säljaren inte finns i Sverige, utan i ett annat EU-land, och denne inte är skyldig att betala mervärdesskatten. En första förutsättning för att huvudregeln inte ska gälla är att omsättningen görs från ett annat EU-land av en näringsidkare som inte är etablerad i Sverige, eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen. För det andra ska köparen vara skyldig att betala mervärdesskatten. Undantagsregeln kan till exempel bli tillämplig när en näringsidkare i ett annat EU-land säljer en tjänst till en näringsidkare i Sverige som anses omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 § ML (huvudregeln för omsättningsland vad gäller tjänster) och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 1 kap. 2 § 2 ML. I sådant fall ska säljaren inte tillämpa de svenska faktureringsreglerna, trots att tjänsten anses omsatt här, utan säljarens etablering kommer i stället vara avgörande för vilket EU-lands regler som ska tillämpas. Detta ska dock inte gälla om köparen utfärdar fakturan (självfakturering), eftersom det då givetvis är enklast för den svenska köparen att följa reglerna här.

Undantaget gäller inte omsättningar som görs från ett land utanför EU. De nya reglerna tydliggör därför att det finns en faktureringsskyldighet enligt ML vid en omsättning som görs inom landet av näringsidkare i ett tredjeland, även om köparen i Sverige är skyldig att betala mervärdesskatten. Detta utgör dock ingen ändring av gällande rätt. Om till exempel en näringsidkare i ett land utanför EU säljer en tjänst till en näringsidkare i Sverige som är omsatt här enligt 5 kap. 5 § ML ska säljaren utfärda en faktura till köparen i Sverige enligt reglerna i ML, även om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 1 kap. 2 § 2 ML. I ett sådant fall finns det inte några alternativa faktureringsregler att tillämpa, till

<sup>8</sup> EUT L 77, 23.3.2011, s. 1 (Celex 32011R0282).

skillnad från vad som gäller om säljaren är etablerad i ett annat EU-land. Omsättningen är dock skattepliktig i Sverige och i princip krävs därför en faktura för att säkerställa att det finns underlag för kontroll av skatten. Någon sanktion gentemot säljaren, som i det aktuella exemplet är etablerad utanför EU, är dock inte möjlig om denne underlåter att utfärda en korrekt faktura. För köparen som är skyldig att betala mervärdesskatten gäller i princip ett krav på att denne ska inneha en korrekt faktura för att få avdragsrätt för den ingående skatten. Det får emellertid förutsättas att det normalt inte bör bli aktuellt att ifrågasätta köparens avdragsrätt i ett fall som detta, bland annat eftersom det är köparen som ska redovisa utgående skatt på fakturabeloppet och som samtidigt, under förutsättning att denne har full avdragsrätt, ska dra av samma skattebelopp som ingående skatt. Att det kan föreligga svårigheter för en köpare som får en bristfällig faktura från en säljare utanför EU att få en korrekt faktura utfärdad bör i en sådan situation också enligt 8 kap. 17 § ML lagligen kunna beaktas som ett särskilt skäl vid bedömningen av rätten till avdrag för ingående skatt.

*I en andra paragraf* införs en regel som anger att faktureringsreglerna i ML under vissa förutsättningar också ska vara tillämpliga när omsättningen görs i ett annat EU-land. Denna regel kan sägas vara en spegel av undantaget från huvudregeln om att omsättningslandet styr vilket EU-lands regler som ska tillämpas. Regeln syftar således på omsättningar där säljaren finns i Sverige och saknar etablering i det EU-land där omsättningen görs samt denne inte heller är skyldig att betala mervärdesskatten i detta EU-land. Faktureringsreglerna i ML ska under tre förutsättningar vara tillämpliga på omsättningar som görs i ett annat EU-land. För det första ska säljarens omsättning kunna hänföras till en etablering i Sverige. Detta ska gälla om säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, om inte omsättningen görs från ett fast etableringsställe i ett annat land, eller har ett fast etableringsställe här från vilket omsättningen görs. Om säljaren är en sådan näringsidkare som saknar säte och fast etableringsställe gäller detta om säljaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En andra förutsättning är att säljaren inte är etablerad i det EU-land där omsättningen görs, eller vars fasta etableringsställe där inte medverkar i omsättningen. För det tredje måste köparen i det andra EU-landet vara skyldig att betala mervärdesskatten. Regeln ska dock inte vara tillämplig när köparen utfärdar fakturan, vilket alltså gäller på motsvarande sätt som enligt första paragrafen. Den aktuella regeln kan till exempel bli tillämplig när en svensk näringsidkare säljer en tjänst som anses omsatt i ett annat EU-land enligt vad som följer av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (motsvarande 5 kap. 5 § ML) och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt vad som följer av artikel 196 i direktivet. Om regeln är tillämplig kan säljaren således utfärda en faktura enligt de svenska reglerna.

*I en tredje paragraf* anges att reglerna i ML under vissa förutsättningar även ska tillämpas när omsättningen anses gjord utanför EU enligt reglerna om export i 1 kap. 10 § ML. Detta ska gälla när omsättningen kan hänföras till en etablering i Sverige på samma sätt som följer av regeln avseende omsättningar i ett annat EU-land. Enligt 1 kap. 10 § ML avses med export sådan omsättning utanför EU av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet här i landet. Export föreligger när

en omsättning inte är gjord inom landet och inte heller i något annat EU-land. Den kan i sammanhanget noteras att regler om export av varor bland annat finns i 5 kap. 3 a § ML. Av denna paragraf följer bland annat att det är fråga om export när en säljare levererar en vara till en plats utanför EU eller om direkt utförsel av en vara sker till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § 1–3). I detta hänseende avviker regeln i ML från mervärdesskattedirektivets regler som i dessa fall anger att en sådan omsättning ska anses gjord inom landet, men undantagen skatteplikt. Samma avvikelse finns vad gäller vissa tjänster som anses omsatta utomlands enligt 5 kap. 19 § ML. Sådana omsättningar utgör alltså inte export enligt mervärdesskattedirektivets mening. Dessa ska därför i princip vid avgörandet av vilket lands faktureringsregler som är tillämpliga omfattas av huvudregeln att omsättningslandet styr (artikel 219a.1). I ML kommer dessa i stället att omfattas av regeln som gäller omsättningar utanför EU. I praktiken bedöms detta i aktuellt hänseende dock inte innebära någon skillnad.

Förslaget föranleder införande av tre nya paragrafer, 11 kap. 5 a–c §§ ML.

## 7 Faktureringskyldighet och innehåll i fakturan

### 7.1 Faktureringskyldighet

**Promemorians förslag:** Faktureringskyldighet enligt ML införs vid distansförsäljning av varor till köpare i Sverige. Samtidigt upphävs faktureringskyldigheten enligt ML vid distansförsäljning av varor till köpare i ett annat EU-land, eftersom faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas i ett sådant fall.

**Promemorians bedömning:** Det finns i övrigt inte skäl att ändra omfattningen av faktureringskyldigheten.

**Skälen för promemorians förslag och bedömning:** I artikel 220 i mervärdesskattedirektivet anges under vilka förutsättningar det föreligger en skyldighet att utfärda en faktura. Av huvudregeln i artikel 220.1 följer att varje näringsidkare ska se till att en faktura utfärdas för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som görs till en annan näringsidkare. Faktura ska vidare bland annat utfärdas vid leveranser mellan EU-länder av varor enligt artikel 33 (artikel 220.2), det vill säga vid distansförsäljning av varor där säljaren ska betala in skatten, exempelvis postorderförsäljning till en privatperson, som anses omsatta i det land där försändelsen eller transporten avslutas. Medlemsstaterna får ålägga näringsidkare en skyldighet att utfärda en faktura för andra leveranser eller tillhandahållanden än sådana som avses i artikel 220.1 (artikel 221.1), det vill säga för leveranser till privatpersoner. Medlemsstaterna får vidare befria näringsidkare från faktureringskyldighet för vissa leveranser och tillhandahållanden som är undantagna skatteplikt (artikel 221.2 i det gällande direktivet respektive 221.3 i det nya faktureringsdirektivet).

Enligt det nya faktureringsdirektivet ska faktura, med avvikelse från huvudregeln, inte krävas för tillhandahållanden av försäkringstjänster och finansiella tjänster vilka är undantagna skatteplikt i enlighet med artikel 135.1 a–g i mervärdesskattedirektivet (artikel 220.2). Medlemsstaterna får dock ålägga näringsidkare en faktureringsskyldighet för nämnda tillhandahållanden (artikel 221.2).

Av 11 kap. 1 § första stycket ML följer att faktura ska utfärdas av näringsidkare för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare.

Vidare följer av 11 kap. 1 § andra stycket ML att varje näringsidkare ska utfärda faktura vid omsättning av

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

- vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EU-land, eller

- bygg- och anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

Enligt 11 kap. 2 § ML är i stor utsträckning omsättningar som är undantagna skatteplikt befriade från faktureringsskyldighet, bland annat omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §.

Det nya faktureringsdirektivet innebär att faktura som huvudregel inte ska krävas vid tillhandahållanden av försäkringstjänster och finansiella tjänster. Detta innebär en förändring jämfört gällande regler i direktivet enligt vilka medlemsstaterna får undanta dessa tillhandahållanden från faktureringsskyldighet. Det är dock enligt det nya direktivet möjligt att införa en faktureringsskyldighet i aktuella fall. Enligt ML är de nämnda tjänsterna undantagna från faktureringsskyldighet (11 kap. 2 § ML och hänvisningarna till 3 kap. 9 och 10 §§ samma lag). Det bedöms inte finnas skäl att nu ändra denna regel och införa en faktureringsskyldighet för dessa tjänster. Vad gäller reglerna i direktivet i övrigt som ger möjlighet att befria från faktureringsskyldighet beträffande omsättningar som är undantagna skatteplikt är dessa inte materiellt ändrade genom det nya direktivet. I 11 kap. 2 § ML har möjligheten utnyttjats att undanta de flesta av de aktuella omsättningarna från faktureringsskyldighet. Något skäl att ändra dessa regler finns inte. Inte heller bedöms det finnas skäl att införa en utökad faktureringsskyldighet utöver vad som gäller enligt 11 kap. 1 § ML.

Som behandlats i avsnitt 6 införs genom det nya faktureringsdirektivet en regel som klargör under vilka förutsättningar faktureringsreglerna i respektive EU-land ska tillämpas (artikel 219a). Denna regel innebär att faktureringsreglerna i det EU-land där omsättningen görs som huvudregel är tillämpliga. Enligt reglerna om faktureringsskyldighet i mervärdesskattedirektivet gäller, som nämnts ovan, att faktura bland annat ska utfärdas vid leveranser av varor enligt artikel 33 i direktivet. Denna regel gäller distansförsäljning av varor som anses omsätta i det land där försändelsen eller transporten avslutas. Enligt 11 kap. 1 § andra stycket andra strecksatsen ML gäller dock faktureringsskyldighet vid distansförsäljning där varan anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 2 a § 1 ML, det vill säga vid försäljning av en vara som finns i Sverige då transporten påbörjas och som görs till en köpare i ett annat EU-land. Enligt den nya artikel 219a kommer emellertid faktureringsreglerna i ML inte vara

tillämpliga i ett sådant fall. I stället bör faktureringskyldighet gälla distansförsäljning av varor som anses omsatta i Sverige enligt 5 kap. 2 § 4 ML (vilken motsvarar artikel 33 i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär att vid distansförsäljning av varor till en köpare i Sverige som inte är skattskyldig enligt reglerna om unionsinterna förvärv, till exempel privatpersoner, ska säljaren tillämpa de svenska faktureringsreglerna. I motsatt situation, det vill säga när varan levereras från Sverige till ett annat EU-land enligt 5 kap. 2 a § 1 ML, följer av den nya artikel 219a att det andra EU-landets faktureringsregler ska vara tillämpliga.

Enligt 11 kap. 1 § andra stycket andra strecksatsen ML gäller faktureringskyldighet vid omsättning av vara till en köpare i ett annat EU-land som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 2 a § samma lag. Hänvisningen till 5 kap. 2 a § syftar på distansförsäljning enligt 2 a § 1, vilket tagits upp ovan, men gäller även leveranser där varan finns i Sverige då transporten påbörjas och som ska installeras eller monteras i ett annat EU-land av säljaren enligt 2 a § 2 (så kallade monteringsleveranser). Vad avser monteringsleveranserna bör dock dessa omfattas av huvudregeln gällande faktureringskyldigheten i 11 kap. 1 § första stycket. Hänvisningen i 11 kap. 1 § andra stycket andra strecksatsen ML till 5 kap. 2 a § bör därför i sin helhet utgå.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 1 § ML.

## 7.2 Innehåll i en fullständig faktura

**Promemorians förslag:** Huvudreglerna vad gäller en fakturas innehåll förenklas och förtydligas i olika avseenden. När köparen är skyldig att betala mervärdesskatten ska uppgiften *omvänd betalningskyldighet* anges i fakturan. När vinstmarginalbeskattning tillämpas för resebyråer, begagnade varor, konstverk eller för samlarföremål och antikviteter ska detta anges i fakturan genom angivande av uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer, vinstmarginalbeskattning för begagnade varor, vinstmarginalbeskattning för konstverk* respektive *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter*. Vidare ska när köparen utfärdar fakturan anges uppgiften *självfakturerering*. Dessutom införs en regel som förtydligar att säljaren får utelämna uppgifterna om mervärdesskatten i fakturan när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om det beskattningsbara belopp varorna eller tjänsterna motsvarar.

**Promemorians bedömning:** Det finns inte skäl att införa ett krav på att uppgiften *kontantmetod* ska anges i fakturan.

**Skälen för promemorians förslag och bedömning:** Genom det nya faktureringsdirektivet införs vissa nya regler gällande vilka uppgifter en faktura som huvudregel ska innehålla (artikel 226 och 226a). Syftet med ändringarna är främst att förenkla och förtydliga reglerna, men också att möjliggöra bättre kontroll av skatten.

När köparen är skyldig att betala mervärdesskatten kan den som utfärdar fakturan enligt reglerna i mervärdesskattedirektivet välja mellan att hänvisa till den tillämpliga bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet

eller motsvarande nationell bestämmelse eller en annan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt. Samma valmöjligheter finns vid tillämpningen av någon av de särskilda ordningarna för vinstmarginalbeskattning. Enligt de nya reglerna i faktureringsdirektivet försvinner dessa valmöjligheter och i stället ska alltid anges uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* (artikel 226.11a) respektive *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*, *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor*, *vinstmarginalbeskattning för konstverk* eller *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter* (artikel 226.13 och 226.14). När köparen utfärdar fakturan ska vidare uppgiften *självfakturering* anges i fakturan (artikel 226.10a). De nya reglerna blir enklare att tillämpa och innebär också att fakturor enkelt kan avfattas på olika språk i aktuella hänseenden, eftersom direktivet fastställer vilka uppgifter som ska lämnas på de olika språken.

Det införs också en regel som innebär ett förtydligande i de fall fakturan utfärdas av en näringsidkare som inte är etablerad i det land skatten ska betalas, eller vars etableringsställe i detta land inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (artikel 226a). I sådana fall behöver näringsidkaren inte ange beskattningsunderlaget för varje skattesats, skattesatsen och skattebeloppet i fakturan på det sätt som följer av punkterna 8, 9 och 10 i artikel 226. Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om det beskattningsbara belopp varorna eller tjänsterna motsvarar med hänvisning till deras mängd och art eller omfattning och art.

Reglerna i ML bör ändras på det sätt som följer av direktivet i ovan angivna hänseenden.

I 11 kap. 8 § ML bör alltså bland annat införas vissa nya regler om vilka uppgifter som ska anges i fakturan. När köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) ska uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* anges i fakturan. Detta ska gälla i alla de fall faktureringsreglerna i ML är tillämpliga. I sammanhanget kan noteras att när köparen är skyldig att betala skatten används på svenska olika begrepp för att beskriva detta; *omvänd betalningsskyldighet* respektive *omvänd skattskyldighet*. Av direktivet följer nu att det är begreppet *omvänd betalningsskyldighet* som ska användas i fakturan. Avfattas fakturan på ett annat officiellt språk inom EU än svenska framgår av de officiella översättningarna av direktivet vilken uppgift som ska användas på det aktuella språket, till exempel på engelska *Reverse Charge*, på franska *Autoliquidation* och på tyska *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers*.

När någon av de särskilda ordningarna för vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. och 9 b kap. ML tillämpas ska vidare i fakturan lämnas en relevant uppgift om detta på det sätt som följer av direktivet. Någon av uppgifterna *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*, *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor*, *vinstmarginalbeskattning för konstverk* eller *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter* ska alltså anges i fakturan. På samma sätt som nämns ovan framgår av den officiella översättningen av direktivet vilken uppgift som ska användas på annat officiellt språk inom EU.

Dessutom ska när köparen utfärdar fakturan uppgiften *självfakturering* anges i fakturan. Av den officiella översättningen av direktivet framgår



att denna uppgift på engelska motsvaras av *Self-billing*, på franska av *Autofacturation* och på tyska av *Gutschrift*. Beträffande uppgiften självfakturerering kan nämnas att enligt 11 kap. 4 § ML gäller att faktura får utfärdas av köparen för omsättningar inom landet bland annat om det framgår av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat denna (4 § 3). Detta krav föreslås slopas med anledning av den nya regeln att uppgiften självfakturerering ska anges i en fullständig faktura i tillämpliga fall, se vidare avsnitt 7.5.

Av de nya reglerna om att en viss uppgift ska anges i fakturan, i stället för nuvarande valmöjligheter, följer att reglerna blir tydliga och enklare att tillämpa. Samtidigt följer att det är viktigt att den som utfärdar fakturan använder de fastställda termerna. I princip är det inte tillåtet att ange några andra uppgifter än de fastställda, även om en viss annan uppgift fyller samma syfte som de fastställda uppgifterna. I normalfallet bör dock mindre felskrivningar med samma innebörd som de fastställda uppgifterna kunna godtas i fakturan. Detta bör till exempel gälla om begreppet ”omvänd skattskyldighet” används i stället för omvänd betalningsskyldighet. Det bör emellertid betonas att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land godtar sådana felskrivningar.

Med anledning av den nya artikel 226a i mervärdesskattedirektivet bör det vidare i ML införas en ny regel som klargör att säljaren får utelämna uppgifter om mervärdesskatt i fakturan när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om det beskattningsbara belopp varorna eller tjänsterna motsvarar, med hänvisning till uppgifter som avses i 11 kap. 8 § 6, det vill säga med hänvisning till de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art. Detta utgör dock i praktiken inte någon ändring av de nuvarande reglerna, eftersom dessa redan tillämpas på detta sätt. När köparen är skyldig att betala mervärdesskatten är det naturligt att säljaren inte behöver ange uppgifter om skattesatser och skattebelopp i fakturan, eftersom det är köparen som ska beräkna utgående skatt på fakturabeloppet och redovisa skatten i sin deklaration. Den nya regeln i direktivet syftar endast på gränsöverskridande transaktioner när köparen är skyldig att betala skatten. Reglerna i ML bör dock även gälla rent nationella transaktioner. Den nya regeln innebär att uppgifterna som avses i 11 kap. 8 § 8, 9 och 10 ML får utelämnas i fakturan. De uppgifter som avses i punkten 8 är beskattningsunderlaget för varje skattesats och enhetspriset exklusive mervärdesskatt. Uppgifterna som avses i punkterna 9 och 10 är skattesatsen respektive skattebeloppet. Säljaren ska i stället i fakturan ange det beskattningsbara belopp som varorna eller tjänsterna motsvarar med hänvisning till en beskrivning av dessa på det sätt som följer av 11 kap. 8 § 6 ML. Med det beskattningsbara beloppet avses enhetspriset samt eventuell prisned-sättning eller rabatt, om dessa inte är inkluderade i enhetspriset.

Genom det nya faktureringsdirektivet införs dessutom en regel som blir tillämplig när en säljare använder en kontantmetod för redovisning av utgående skatt i enlighet med artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet, dvs. redovisar utgående skatt när betalning tas emot, och köparens rätt till avdrag för ingående skatt uppkommer när denne betalat säljaren (artikel 226.7a). Av direktivet följer att om sådana regler är tillämpliga ska säljaren ange uppgiften *kontantmetod* i fakturan för att köparen ska

upplysas om att dennes rätt till avdrag för ingående skatt uppkommer när betalning skett.

I ML saknas dock regler som innebär att köparens avdragsrätt påverkas av att säljaren tillämpar kontantmetoden. Det är inte heller aktuellt att införa sådana regler, se vidare avsnitt 8.3. Den nämnda uppgiften bedöms därför inte vara relevant vid tillämpningen av bestämmelserna i ML. Inte heller bedöms uppgiften vara relevant vid gränsöverskridande handel när faktureringsreglerna i ML är tillämpliga med stöd av den nya artikel 219a. Den aktuella regeln bör därför inte införas i ML.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 8 § ML och införande av en ny paragraf, 11 kap. 8 a § ML.

### 7.3 Förenklad faktura

**Promemorians förslag:** Bestämmelserna i ML förtydligas genom att det anges att en förenklad faktura får utfärdas om fakturans totalbelopp inte överstiger 2 000 kronor inklusive mervärdesskatt. Vidare ska förenklad faktura bland annat få utfärdas om denna är en kreditnota som jämförs med en faktura. Förenklad faktura ska inte få utfärdas vid distansförsäljning av varor till köpare i Sverige som görs inom landet. Inte heller ska förenklad faktura få utfärdas vid gränsöverskridande försäljningar när säljaren saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen görs utan medverkan av ett fast etableringsställe i detta land, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Vidare ska vissa begränsningar för när en förenklad faktura får utfärdas utgå, bland annat begränsningen till omsättningar som görs inom landet.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna tillåta att en förenklad faktura utfärdas för omsättningar inom landet när fakturan är på mindre belopp eller när handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i direktivet. Förenklad faktura får dock bland annat inte tillåtas vid EU-handel med varor som är undantagen skatteplikt i omsättningslandet enligt artikel 138, vid distansförsäljning av varor som anses omsatta i det land där försändelsen eller transporten avslutas enligt artikel 33 eller vid monteringsleveranser enligt artikel 36. En förenklad faktura behöver endast innehålla ett mindre antal uppgifter; datum för utfärdande av fakturan, uppgifter för identifiering av säljaren och köparen, uppgifter för identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits samt det mervärdesskattebelopp som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna detta (artikel 238 i mervärdesskattedirektivet). Motsvarande regler har införts i 11 kap. 9 § ML.

Det nya faktureringsdirektivet innehåller regler som innebär att det blir obligatoriskt att tillåta förenklad faktura när fakturabeloppet inte överstiger 100 euro eller motsvarande värde i nationell valuta samt när fakturan är en handling med ändring av den ursprungliga fakturan

(kreditnota), vilken betraktas som en faktura enligt artikel 219 (artikel 220a). Vidare tydliggörs genom en fastställd beloppsgräns när medlemsstaterna får tillåta förenklad faktura. Förenklad faktura får, efter samråd med EU:s mervärdesskattekommitté, tillåtas när fakturans belopp inte överstiger 400 euro eller motsvarande värde i nationell valuta samt när handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i direktivet (artikel 238).

Vad beträffar beloppsgränserna anges att ”fakturabeloppet” inte får överstiga ett visst värde. Med ”fakturabeloppet” avses fakturans totalbelopp, det vill säga inklusive mervärdesskatt. Detta till skillnad från om exempelvis begreppet ”beskattningsunderlag” i stället använts.

En annan ny regel är att förenklad faktura inte får tillåtas om säljaren inte är etablerad i det EU-land skatten ska betalas, eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i leveransen, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Denna regel har samband med den nya artikel 219a angående tillämpliga faktureringsregler vid gränsöverskridande handel, se vidare avsnitt 6. Förenklad faktura får vidare, på motsvarande sätt som enligt gällande regler, inte tillåtas vid EU-handel med varor enligt artikel 138 eller vid distansförsäljning av varor enligt artikel 33.

Enligt 11 kap. 9 § ML får en förenklad faktura utfärdas för transaktioner inom landet om fakturan är på mindre belopp eller handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i huvudregeln i 11 kap. 8 §. Förenklad faktura får dock inte utfärdas för sådana transaktioner som avses i 2 a kap., 3 kap. 30 a §, 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 5 kap. 2 a §. Nedan behandlas de ändringar som bör göras i reglerna i ML avseende förenklad faktura med anledning av det nya faktureringsdirektivet.

Bestämmelsen i 11 kap. 9 § ML tillåter, med vissa undantag, förenklad faktura vid omsättningar inom landet. En sådan generell begränsning till omsättningar inom landet finns inte enligt det nya direktivet. Denna begränsning bör därför slopas.

Vad avser beloppsgränsen för en förenklad faktura har Skatteverket utfärdat föreskrifter med stöd av 23 § mervärdesskatteförordningen (1994:223). Med mindre belopp avses en fakturas totalbelopp som inte överstiger 2 000 kronor inklusive mervärdesskatt (2 § SKVFS 2005:14). Med anledning av de fastställda beloppsgränserna i det nya faktureringsdirektivet bör en beloppsgräns för förenklad faktura införas i ML. Vid bestämmandet av nivån på beloppsgränsen måste göras en avvägning mellan behovet av förenkling respektive behovet av underlag för kontroll av skatten. I sammanhanget kan noteras att en förenklad faktura endast behöver innehålla ett mycket begränsat antal uppgifter, vilket givetvis avsevärt försvårar kontrollen. Vid en bedömning av nivån på beloppsgränsen framstår den gällande gränsen på 2 000 kronor inklusive mervärdesskatt som väl avvägd. Denna beloppsgräns bör därför införas i ML.

I ML bör vidare införas en regel, på det sätt som följer av det nya direktivet, att en förenklad faktura får utfärdas när fakturan är en kreditnota som jämföras med en faktura enligt 11 kap. 10 § andra stycket ML.

I sådana fall ska fakturan innehålla en hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de specifika uppgifter som ändras enligt vad som följer av artikel 226b led e i det nya faktureringsdirektivet.

Enligt det nya faktureringsdirektivet får, som nämnts ovan, en förenklad faktura inte tillåtas om säljaren inte är etablerad i det land skatten ska betalas, eller vars fasta etableringsställe i detta EU-land inte medverkar i leveransen, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Motsvarande regler bör införas i ML. Detta innebär för det första att en förenklad faktura inte ska få utfärdas när faktureringsreglerna i ML är tillämpliga med stöd av den nya 5 a § i 11 kap. ML, se vidare avsnitt 6, på en omsättning som görs inom landet av en näringsidkare som inte är etablerad i Sverige, eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Denna regel kan bli tillämplig när en näringsidkare som är etablerad i ett land utanför EU gör en omsättning inom landet och köparen i Sverige är skyldig att betala skatten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 c §§ ML. Detta kan således gälla vid omsättning av tjänster enligt huvudregeln om omsättningsland i 5 kap. 5 § ML, vid omsättning av el, gas, värme och kyla enligt 5 kap. 2 c och d §§ ML samt vid vissa omsättningar av varor inom landet och tjänster med anknytning till fastighet enligt 5 kap. 8 § ML. Inte heller ska en förenklad faktura få utfärdas när faktureringsreglerna i ML är tillämpliga med stöd av den nya 5 b § i 11 kap. ML, se vidare avsnitt 6, på en omsättning som görs i ett annat EU-land av näringsidkare som är etablerad i Sverige och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten i det andra EU-landet.

Såväl enligt de nuvarande reglerna i mervärdesskattedirektivet som enligt det nya faktureringsdirektivet gäller att förenklad faktura inte får utfärdas vid EU-handel med varor som är undantagen från skatteplikt i omsättningslandet enligt artikel 138 eller vid distansförsäljning av varor som anses omsatta i det land där försändelsen eller transporten avslutas enligt artikel 33.

Beträffande leveranser som avses i artikel 138 är denna regel genomförd i 11 kap. 9 § ML genom att förenklad faktura inte får utfärdas för omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § ML.

Vad avser distansförsäljning av varor enligt artikel 33 (vilken närmast motsvaras av 5 kap. 2 § 4 ML) gäller denna regel distansförsäljning av varor som anses omsatta i det land där försändelsen eller transporten avslutas. I 11 kap. 9 § ML hänvisas dock till 5 kap. 2 a § i samma lag vilken bland annat avser motsatt situation, det vill säga distansförsäljning av en vara till en köpare i ett annat EU-land som anses omsatt utomlands (2 a § 1). Av den nya artikel 219a följer emellertid att faktureringsreglerna i ML inte kommer att vara tillämpliga i ett sådant fall. Regeln i 11 kap. 9 § ML bör därför i detta hänseende ändras på så sätt att det i stället anges att förenklad faktura inte får utfärdas vid distansförsäljning inom landet enligt 5 kap. 2 § 4 ML.

Hänvisningen till 5 kap. 2 a § inbegriper vidare leveranser där varan finns i Sverige då transporten påbörjas och som ska installeras eller monteras i ett annat EU-land av säljaren, det vill säga så kallade monteringsleveranser (2 a § 2). Enligt den nya artikel 219a kommer dock faktureringsreglerna i ML som huvudregel inte vara tillämpliga i dessa fall eftersom omsättningen görs utomlands. Om faktureringsreglerna i

ML är tillämpliga med stöd av den nya 5 b § i 11 kap. ML kommer dessutom förenklad faktura inte vara tillåten enligt de nya reglerna som nämnts ovan. Även denna hänvisning bör därför utgå.

Enligt gällande regler i 11 kap. 9 § ML får vidare förenklad faktura inte utfärdas för omsättningar som avses i 2 a kap. och 5 kap. 2 § första stycket 2.

Vad avser hänvisningen till 2 a kap. ML, som gäller unionsinterna förvärv och utgör en spegelbild av artikel 138, förlorar denna sin relevans med anledning av den nya artikel 219a eftersom omsättningen inte görs inom landet. Därmed bör denna hänvisning utgå.

Hänvisningen till 5 kap. 2 § första stycket 2 ML avser monteringsleveranser som görs inom landet, det vill säga varor som inte finns i Sverige när transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren (artikel 36 i mervärdesskattedirektivet). Vad gäller denna hänvisning kan noteras att det genom det nya faktureringsdirektivet är obligatoriskt att även i dessa fall tillåta förenklad faktura, när fakturans belopp inte överstiger 100 euro. När en utländsk företagare utför en sådan leverans och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML gäller dock att en förenklad faktura inte kommer vara tillåten, eftersom de nya reglerna i direktivet som nämnts ovan innebär att förenklad faktura inte får utfärdas för omsättningar inom landet om säljaren är en utländsk företagare och köparen är skyldig att betala skatten. Hänvisningen bör därför utgå.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 9 § ML.

## 7.4 Samlingsfaktura

**Promemorians förslag:** Regler införs som förtydligar att tidsfristerna för utfärdande av vissa fakturor ska beaktas vid utfärdande av samlingsfaktura.

**Promemorians bedömning:** Det ska fortsatt vara tillåtet att utfärda samlingsfakturor som omfattar leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster vilka ska redovisas under olika kalendermånader.

**Skälen för promemorians förslag och bedömning:** Enligt mervärdesskattedirektivet får, på villkor som ska fastställas av medlemsstaterna, en samlingsfaktura utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster (artikel 223).

Genom det nya faktureringsdirektivet ändras denna regel. Ändringen innebär att det blir obligatoriskt att tillåta näringsidkare att utfärda samlingsfakturor, förutsatt att mervärdesskatten på de leveranser eller tillhandahållanden som nämns i fakturan ska redovisas under samma kalendermånad. Medlemsstaterna får dock tillåta att samlingsfakturor omfattar leveranser eller tillhandahållanden för vilka mervärdesskatt ska redovisas under längre tid än en kalendermånad. Förutsättningen för detta är att tillämpningen av artikel 222 inte påverkas. Enligt artikel 222 fastställs dels vissa obligatoriska tidsfrister för utfärdande av faktura, dels får medlemsstaterna med stöd av denna artikel fastställa andra sådana tidsfrister.

Enligt 11 kap. 7 § ML är det tillåtet att utfärda en samlingsfaktura för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Något krav på att leveranserna eller tillhandahållandena ska redovisas under samma kalendermånad finns inte. Någon ändring av dessa regler bör inte göras. Vid utfärdande av samlingsfakturer måste dock tidsfristerna för utfärdande av vissa fakturer beaktas. I 11 kap. 2 § andra stycket finns en tidsfrist för utfärdande av faktura avseende bygg- och anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster. Vidare införs nya tidsfrister för utfärdande av vissa fakturer, se vidare avsnitt 8.1.2 och 8.2. Att dessa tidsfrister ska beaktas vid utfärdande av samlingsfaktura bör tydliggöras i lagtexten. Detta utgör dock ingen materiell ändring av nuvarande regler.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 7 § ML.

## 7.5 Självfakturering

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen i ML som reglerar när faktura får utfärdas av köparen (självfakturering) ska gälla för alla omsättningar som faktureringsreglerna i ML tillämpas på. Dagens begränsning till omsättningar som görs inom landet ska således slopas.

**Skälen för promemorians förslag:** Genom det nya faktureringsdirektivet görs vissa ändringar i artikel 224 som reglerar självfakturering. Ändringarna innebär att nuvarande möjligheter att uppställa särskilda villkor för självfakturering avseende omsättningar inom landet begränsas. Enligt den nya lydelsen av artikel 224 får fakturer utfärdas av förvärvaren för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som en beskattningsbar person har utfört åt honom, när det finns ett i förväg träffat avtal mellan parterna och på villkor att varje faktura blir föremål för ett förfarande för godkännande av den beskattningsbara person som utför leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster. Medlemsstaterna får kräva att sådana fakturer ska utfärdas i den beskattningsbara personens namn och för hans räkning.

I ML har i princip inte uppställts några särskilda villkor för att självfakturering ska få tillämpas, utöver grundförutsättningarna i direktivet. Enligt 11 kap. 4 § ML får således faktura utfärdas av köparen för omsättningar inom landet om det 1. finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, 2. finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura, och 3. framgår av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den.

Regeln i ML är som framgår inte tillämplig vid omsättningar som görs utom landet. Någon sådan begränsning gäller inte enligt det nya faktureringsdirektivet. Som anges i avsnitt 6 införs genom det nya direktivet regler som klargör under vilka förutsättningar faktureringsreglerna i ML ska vara tillämpliga. De villkor som uppställs för självfakturering i ML bör gälla i samtliga de fall när faktureringsreglerna i ML är tillämpliga. Begränsningen till omsättningar som görs inom landet bör således slopas. Detta innebär att regeln blir tillämplig även på omsättningar som görs utanför EU, det vill säga vid export. Det bör dock

betonas att om faktureringsreglerna i ML är tillämpliga på omsättningar som görs utanför EU kan det finnas särskilda regler rörande självfakturering i det land där omsättningen görs.

Enligt 11 kap. 4 § 3 gäller vidare ett krav på att det ska framgå av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat denna. Detta krav bör utgå, eftersom det följer av det nya faktureringsdirektivet och huvudreglerna om fakturans innehåll att uppgiften *självfakturering* specifikt ska anges i fakturan i tillämpliga fall, se vidare avsnitt 7.2.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 4 § ML.

## 7.6 Valuta

**Promemorians förslag:** Regler införs som förtydligar att beloppen i en faktura får uttryckas i vilken valuta som helst. Om mervärdesskatt ska betalas i Sverige ska dock mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor eller, om den som utfärdar fakturan har euro som redovisningsvaluta, i euro. Om mervärdesskattens belopp måste anges efter omräkning mellan olika valutor ska denna göras på samma sätt som gäller för att bestämma beskattningsunderlaget.

**Skälen för promemorians förslag:** Av artikel 230 i mervärdesskattedirektivet följer att beloppen i en faktura får uttryckas i vilken valuta som helst, under förutsättning att det mervärdesskattebelopp som ska betalas anges i den nationella valutan i medlemsstaten. Omräkning mellan olika valutor ska ske med användning av samma omräkningsregel som ska användas för att bestämma beskattningsunderlaget, det vill säga på det sätt som följer av artikel 91 i direktivet. Den omräkningsregel som gäller enligt direktivet har dock inte genomförts fullt ut i ML. I denna promemoria föreslås nu att omräkningsregeln genomförs i ML, se vidare avsnitt 9.

I 11 kap. 11 § ML finns regler om valuta i fakturor. Enligt första stycket i denna paragraf ska om valutan i en faktura är en annan valuta än den skattskyldiges redovisningsvaluta, och redovisningsvalutan är svenska kronor eller euro, mervärdesskattens belopp även anges i redovisningsvalutan i fakturan. Av andra stycket följer att näringsidkare som inte har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta ska ange mervärdesskattens belopp även i svenska kronor om fakturan är i en annan valuta än svenska kronor. Skattebeloppet ska då beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Om såväl redovisningsvalutan som valutan i fakturan är euro följer av tredje stycket att en sådan omräkning till svenska kronor som anges i andra stycket inte behöver göras.

Den gällande regleringen i 11 kap. 11 § ML om valuta i fakturor är inte helt i överensstämmelse med artikel 230 i mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av att den ovan nämnda omräkningsregeln nu föreslås genomföras i ML föreslås också reglerna i 11 kap. 11 § ML anpassas så att dessa återspeglar reglerna i artikel 230 i mervärdesskattedirektivet.

Regler ska alltså införas som förtydligar att beloppen i en faktura får uttryckas i vilken valuta som helst. Om mervärdesskatt ska betalas i

Sverige ska dock mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor eller, om den som ska säkerställa att faktura utfärdas har euro som redovisningsvaluta, i euro. Om mervärdesskattens belopp måste anges efter omräkning mellan olika valutor ska denna göras på samma sätt som gäller för att bestämma beskattningsunderlaget. Reglerna som bestämmer vad som utgör beskattningsunderlag kopplas därigenom ihop med de aktuella reglerna som avgör i vilken valuta beloppen ska anges i fakturan.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 11 § ML.

## 8 Skatt- och redovisningsskyldighet

### 8.1 Skatt- och redovisningsskyldighet vid handel med varor inom EU

Det nya faktureringsdirektivet innehåller regler om tidpunkten för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid gränsöverskridande handel med varor inom EU. Ändringarna syftar bland annat till att förtydliga reglerna och till att förbättra möjligheterna till kontroll av denna handel. Med skattskyldighetens inträde avses den tidpunkt då skyldigheten att betala mervärdesskatt till staten inträder. Begreppet ”skattskyldighetens inträde” i ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet (artikel 62.1) närmast av begreppet ”beskattningsgrundande händelse”. Skattskyldighetens inträde har bl.a. avgörande betydelse för tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde vid unionsinterna förvärv. Med redovisningsskyldighetens inträde avses den tidpunkt då den skattskyldige ska redovisa utgående och ingående skatt i sin deklaration. Begreppet ”redovisningsskyldighetens inträde” motsvaras i mervärdesskattedirektivet (artikel 62.2) närmast av begreppet ”mervärdesskattens utkrävbarhet”.

#### 8.1.1 Skattskyldighetens inträde vid unionsinterna leveranser av varor som pågår kontinuerligt

**Promemorians förslag:** Vid unionsinterna förvärv av varor där leveransen pågår kontinuerligt under mer än en kalendermånad ska skattskyldigheten inträda vid utgången av varje kalendermånad, om inte leveransen upphört innan denna tidpunkt.

**Skälen för promemorians förslag:** Skyldigheten att betala skatt vid omsättning inom landet inträder som huvudregel när varan levererats eller när varan tagits i anspråk genom uttag (1 kap. 3 § första stycket ML).

Vid EU-handel med varor mellan näringsidkare är som huvudregel omsättningen undantagen från skatteplikt i säljarens land. Det är i stället köparen som är skattskyldig enligt reglerna om unionsinterna förvärv (3 kap. 30 a § respektive 2 a kap. ML). Vid dessa förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt ska anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 §



första stycket ML vid motsvarande omsättning inom landet (1 kap. 4 a § ML).

Skattskyldighetens inträde har avgörande betydelse för vilken tidpunkt säljaren och köparen ska redovisa omsättningen respektive förvärvet. Säljaren ska inte betala skatt vid den aktuella EU-handeln med varor men tidpunkten för skattskyldighetens inträde har ändå betydelse för säljaren, eftersom säljaren är skyldig att redovisa försäljningen i sin deklaration och i periodisk sammanställning. För att underlätta kontroll av att skatten redovisas av köparen är säljaren skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgift om omsättningen. Uppgifterna i den periodiska sammanställningen används av skattemyndigheten i det EU-land där köparen finns. För att en effektiv kontroll ska kunna ske är det viktigt att omsättningen respektive förvärvet redovisas vid samma tidpunkt.

Genom det nya faktureringsdirektivet införs en regel som syftar till att harmonisera tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen i de fall leveranser av varor, vilka ska beskattas enligt reglerna om unionsinterna förvärv, pågår kontinuerligt (artikel 64.2). Av den nya regeln följer att den beskattningsgrundande händelsen vid sådana leveranser ska inträda vid utgången av varje kalendermånad, om inte förvärvet avslutas innan denna tidpunkt. Enligt mervärdesskattedirektivet kommer därmed också den beskattningsgrundande händelsen vid motsvarande unionsinterna förvärv inträda vid denna tidpunkt (artikel 68).

Den nya regeln bör införas i ML. Reglerna i ML om skattskyldighetens inträde avviker dock delvis från systematiken i mervärdesskattedirektivet i aktuellt hänseende. Den nya regeln i ML kommer därför att reglera skattskyldigheten för det unionsinterna förvärvet och inte för leveransen.

När en vara säljs till en näringsidkare i ett annat EU-land, och köparen är skattskyldig enligt reglerna om unionsinterna förvärv, inträder skattskyldigheten för köparen som huvudregel när varan levererats. Om leveransen av varor pågår kontinuerligt under mer än en kalendermånad ska dock skattskyldigheten inträda vid utgången av varje kalendermånad, om inte leveransen upphör innan denna tidpunkt. Med leveranser som pågår kontinuerligt avses i sammanhanget sådana leveranser av varor där det är svårt att bestämma leveranstidpunkten, eller där det saknas en naturlig slutförändetidpunkt. Regeln kan till exempel bli tillämplig vid leveranser av el, gas, värme och kyla.

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 4 a § ML.

### 8.1.2 Redovisningsskyldighetens inträde och tidsfrist för utfärdande av faktura

**Promemorians förslag:** Redovisning av skatt vid unionsinterna förvärv av varor ska ske enligt en så kallad fakturadatummetod. Detta innebär att utgående och ingående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Redovisning ska dock senast ske för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet för förvärvet inträtt, om inte faktura utfärdats innan denna redovisningstidpunkt. Samma tidpunkter ska gälla för redovisning av motsvarande unionsinterna omsättningar till ett annat EU-land som undantas från skatteplikt i Sverige. Vidare fastställs en tidsfrist för utfärdande av faktura vid dessa omsättningar. En sådan faktura ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet skulle ha inträtt för motsvarande unionsinternt förvärv.

**Skälen för promemorians förslag:** Genom det nya faktureringsdirektivet införs regler som bland annat syftar till att precisera och harmonisera tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde vid unionsinterna omsättningar och förvärv av varor.

De gällande reglerna bygger på principen att redovisning ska ske för den period som omfattar ett visst datum – den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då skattskyldighet har inträtt – om inte faktura utfärdats dessförinnan (artikel 67 och 69 i mervärdesskattedirektivet respektive 13 kap. 8 b § ML). Det har dock visat sig att dessa regler tillämpas olika i medlemsstaterna, bland annat i de fall när en faktura utfärdas innan leveransen av varor.

Av de nya reglerna följer att mervärdesskatten som huvudregel i stället ska redovisas vid utfärdandet av fakturan (så kallad fakturadatummetod) vid unionsinterna förvärv av varor och vid motsvarande unionsinterna omsättningar, vilka är undantagna skatteplikt i säljarens land (artikel 67 och 69). Samtidigt fastställs en tidsfrist för utfärdande av faktura (artikel 222). Om någon faktura inte har utfärdats vid den angivna tidpunkten ska skatten redovisas senast då fakturan skulle ha utfärdats.

De nya reglerna medför att motsvarande ändringar bör göras i ML. I sammanhanget kan noteras att en fakturadatummetod tidigare införts i ML avseende omsättning av bygg- och anläggningstjänster (13 kap. 14 § respektive 11 kap. 3 § andra stycket ML).

Vid unionsinterna förvärv av varor enligt 2 a kap. ML ska således den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Den utgående skatten ska dock senast redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan senast skulle ha utfärdats enligt vad som följer av artikel 222 i direktivet i dess nya lydelse. Detta gäller dock endast om faktura inte utfärdats innan denna tidpunkt. Av reglerna i artikel 222 i direktivet om senaste tidpunkt för utfärdande av faktura följer att den utgående skatten senast ska redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den

månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet inträder. Eftersom det är köparen som är skattskyldig vid unionsinterna förvärv ska alltså denne enligt huvudregeln redovisa utgående skatt på förvärvet för den redovisningsperiod när säljaren utfärdat faktura. Om säljaren inte har utfärdat någon faktura vid den tidpunkt då faktura senast skulle ha utfärdats ska köparen redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod som omfattar den tidpunkt då fakturan senast skulle ha utfärdats. Köparen ska samtidigt redovisa den ingående skatten på förvärvet (13 kap. 18 b § ML), i den mån denne har avdragsrätt enligt reglerna i 8 kap. ML.

Vid unionsinterna varuomsättningar, dvs. försäljningstransaktionen när varor transporteras till ett annat EU-land, vilka är undantagna skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML, ska redovisning ske vid motsvarande tidpunkter som gäller för unionsinterna förvärv. Dessa omsättningar ger inte upphov till någon skatt att betala, men omsättningen ska redovisas i deklaration och periodisk sammanställning. För de unionsinterna varuomsättningarna måste vidare en tidsfrist för utfärdande av faktura införas i ML på det sätt som följer av artikel 222 i direktivet. Faktura avseende dessa omsättningar ska därmed, med hänsyn till systematiken i ML, utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder för motsvarande unionsinternt förvärv.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 3 § och 13 kap. 8 b § ML.

## 8.2 Tidsfrist för utfärdande av faktura vid omsättning av tjänster i ett annat EU-land

**Promemorians förslag:** Faktura avseende omsättning av tjänster i ett annat EU-land som köparen är skyldig att betala mervärdesskatten för ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder för motsvarande omsättning inom landet.

**Skälen för promemorians förslag:** Huvudregeln när det gäller gränsöverskridande omsättningar av tjänster mellan näringsidkare är att dessa beskattas i köparens land (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet). Vid sådana omsättningar är som huvudregel köparen skyldig att betala mervärdesskatten (artikel 196 i mervärdesskattedirektivet). Motsvarande regler finns i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 5 § ML.

Enligt det nya faktureringsdirektivet ska en tidsfrist införas för utfärdande av faktura vid de aktuella omsättningarna (artikel 222). Av den nya regeln följer, med hänsyn till systematiken i ML, att faktura avseende dessa omsättningar ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder för motsvarande omsättning inom landet. Skattskyldigheten får sådana omsättningar inträder som huvudregel när tjänsten har tillhandahållits (1 kap. 3 § ML). Som nämnts ovan i avsnitt 8.1.2 ska på samma sätt en tidsfrist införas för utfärdande av faktura vid unionsinterna varuomsättningar.

Syftet med den nya regeln är att fakturering ska ske på ett enhetligt sätt i EU-länderna vid de aktuella omsättningarna för att underlätta kontrollen av dessa.

Förslaget föranleder ändring 11 kap. 3 § ML.

### 8.3 Redovisning enligt kontantmetoden

**Promemorians bedömning:** Tröskelvärdet för att få tillämpa kontantmetoden ska inte ändras. Inte heller ska reglerna ändras avseende tidpunkten för köparens rätt till avdrag för ingående skatt när en säljare tillämpar kontantmetoden.

**Skälen för promemorians bedömning:** För att underlätta för små och medelstora företag, och för att undvika negativa statsfinansiella effekter, införs genom det nya faktureringsdirektivet en regel som innebär att medlemsstaterna får tillämpa en kontantmetod för redovisningen av ingående skatt (artikel 167a), vilket tidigare förutsatte ett särskilt tillstånd från Europeiska unionens råd (artikel 395 undantag). Som nämnts ovan i avsnitt 4.2 har Sverige meddelats ett sådant tillstånd (rådets beslut 2009/938/EU av den 7 december 2009).

Den nya regeln innebär att medlemsstaterna får besluta att näringsidkare som tillämpar en kontantmetod för redovisning av utgående skatt i enlighet med artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet, dvs. redovisar utgående skatt när betalning tas emot, ska göra detta även för redovisning av ingående skatt. Näringsidkaren får därmed dra av ingående skatt när denne betalat säljaren. En medlemsstat som väljer att tillämpa denna regel ska fastställa ett tröskelvärde baserat på näringsidkarens årsomsättning för tillämpningen. Tröskelvärdet får uppgå till högst 500 000 euro, eller efter samråd med EU:s mervärdesskattekommitté till högst 2 000 000 euro.

I svensk rätt gäller enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) att ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker (kontantmetod). Av motsvarande regler i 13 kap. 8 § ML följer att utgående skatt får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Den som redovisar utgående skatt enligt kontantmetoden ska redovisa den ingående skatten för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan gjorts (13 kap. 18 § ML).

Den nya regeln i mervärdesskattedirektivet medger alltså ett högre tröskelvärde än vad som gäller enligt svensk rätt. Det bedöms dock inte aktuellt att höja tröskelvärdet i ML vilket är samordnat med reglerna i bokföringslagen. Nivån på tröskelvärdet för att få tillämpa kontantmetoden enligt bokföringslagen togs senast upp i proposition 2009/10:235. I propositionen uttalade regeringen att det nuvarande

tröskelvärdet framstod som väl avvägt (s. 81). Någon annan bedömning görs inte i detta sammanhang.

En annan fråga som bör tas upp vad gäller redovisning enligt kontantmetoden är tidpunkten för inträdet av köparens rätt till avdrag för ingående skatt, när säljaren redovisar utgående skatt enligt kontantmetoden. Frågan aktualiseras bland annat av de nya reglerna om att fakturan under vissa förutsättningar ska innehålla uppgiften *kontantmetod*, se vidare avsnitt 7.2.

När en säljare använder en kontantmetod för redovisning av utgående skatt i enlighet med artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet, dvs. redovisar utgående skatt när betalning tas emot, följer av artikel 167 i direktivet att köparens rätt till avdrag för ingående skatt inträder när denne betalat säljaren. Reglerna i ML avviker i detta hänseende från direktivets regler, eftersom det saknas en koppling mellan den metod säljaren använder för redovisning av utgående skatt och köparens rätt till avdrag för ingående skatt. Att sådana regler saknas i vissa medlemsstater har noterats i ett uttalande till rådets protokoll från det möte då faktureringsdirektivet antogs. I protokollet förklarar rådet och kommissionen att medlemsstaterna får avvika från principen i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet i de fall leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster beskattas på grundval av erhållna betalningar. Någon förändring av reglerna i ML vad gäller tidpunkten för köparens rätt till avdrag för ingående skatt när säljaren redovisar utgående skatt enligt kontantmetoden bedöms mot denna bakgrund inte aktuell.

## 9 Beskattningsunderlaget när detta uttrycks i en utländsk valuta

**Promemorians förslag:** När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i en annan valuta än svenska kronor, eller euro i de fall euro används som redovisningsvaluta, ska beskattningsunderlaget bestämmas på visst sätt. Omräkning ska göras till svenska kronor, eller till euro om redovisningsvalutan är euro, med antingen den senaste genomsnittliga växelkursen som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, eller den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken vid samma tidpunkt. För omräkning från euro till svenska kronor i de fall den skattskyldiges redovisningsvaluta är euro ska reglerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. gälla.

**Skälen för promemorians förslag:** Beskattningsunderlaget är det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas. Av 7 kap. 3 § ML följer att beskattningsunderlaget som huvudregel bestäms med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättningen förstås enligt 7 kap. 3 c § första stycket ML allt det som säljaren erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten

från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

I artikel 91 i mervärdesskattedirektivet finns regler om bestämmande av beskattningsunderlaget när detta uttrycks i en annan valuta än valutans i den medlemsstat där bestämningen sker. Artikel 91.1 reglerar omräkning av beskattningsunderlag vid import. I dessa fall ska växelkursen bestämmas i enlighet med gällande unionsbestämmelser för beräkning av tullvärdet. Denna regel har genomförts i svensk rätt genom 7 kap. 8 § ML. Vidare finns i artikel 91.2 regler som gäller omräkning för andra transaktioner än import. I sådana fall ska den tillämpliga omräkningskursen vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då mervärdesskatten blivit utkrävbar har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten, eller en kurs som bestäms genom hänvisning till denna eller dessa marknader, i enlighet med de regler som fastställs av medlemsstaten (artikel 91.2 första stycket). För vissa av de transaktioner som avses i första stycket eller för vissa kategorier av beskattningsbara personer får medlemsstaterna dock fortsätta att tillämpa den omräkningskurs som fastställs i enlighet med gällande unionsbestämmelser för beräkning av tullvärdet (artikel 91.2 andra stycket). Reglerna i artikel 91.2 har inte genomförts i svensk rätt.

Genom det nya faktureringsdirektivet görs ett tillägg i artikel 91.2. Enligt artikel 91.2 andra stycket ska medlemsstaterna i stället godta att den senaste växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar används. Omräkning mellan andra valutor än euro ska göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta. Medlemsstaterna får kräva att den beskattningsbara personen underrättar dem om att denna möjlighet utnyttjats.

Mervärdesskatten ska alltid redovisas i svenska kronor. Som nämnts ovan har dock reglerna i artikel 91.2 inte genomförts i svensk rätt. Det saknas alltså regler kring hur beskattningsunderlaget ska bestämmas när detta uttrycks i en utländsk valuta. För de företag som har euro som redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen finns emellertid särskilda regler gällande omräkning från euro till svenska kronor i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m (omräkningslagen). Av 15 § i denna lag följer att vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) ska omräkning från euro till svenska kronor ske med den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden. För omräkningen ska enligt 17 § samma lag de kurser som fastställts av Europeiska centralbanken för respektive svenska bankdag användas.

Att artikel 91.2 (motsvarande artikel 11 C.2 andra stycket i tidigare gällande sjätte mervärdesskattedirektivet) inte genomförts i svensk rätt har aktualiserats i Regeringsrättens (numer Högsta förvaltningsdomstolen) avgöranden RÅ 2003 ref. 102 och RÅ 2007 not 163. Frågan i dessa mål var hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas när ersättning utgått i utländsk valuta. I avgörandena bedömdes att direktivets regler skulle tillämpas i avsaknad av regler i ML. I RÅ 2003 ref. 102 gjorde Regeringsrätten bedömningen att det i Sverige endast finns en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen

AB (numer Nasdaq OMX Stockholm AB) och som ligger till grund för bland annat Riksbankens och massmedias valutannoteringar. Bestämningen av beskattningsunderlaget skulle enligt Regeringsrätten ske med hjälp av den dagligen publicerade säljkursen på den representativa valutamarknaden. Samma bedömning gjordes i RÅ 2007 not 163 där Regeringsrätten fastställde ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden. Den aktuella frågan har också tagits upp i ett ställningstagande av Skatteverket den 24 januari 2008 (dnr 131 20126-08/111). Enligt ställningstagandet hade Regeringsrättens avgöranden medfört vissa problem. I ställningstagandet gör Skatteverket bedömningen att den dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixering, kan anses vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2 första stycket. Skatteverket anser att Stockholmsbörsens valutafixering ska tillämpas som särskild omräkningskurs vid bestämmande av beskattningsunderlaget eftersom det inte publiceras en officiellt noterad säljkurs på den representativa valutamarknaden i Sverige.

Artikel 91.2 bör mot denna bakgrund genomföras i ML.

Reglerna i direktivet gäller omräkningskurs när beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än valutan i den medlemsstat där bestämningen sker. Detta väcker frågan vad som ska avses med ”annan valuta än valutan i medlemsstaten där bestämningen sker”. Enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen får i Sverige, förutom svenska kronor, också euro användas som redovisningsvaluta under vissa förutsättningar. För företaget som har euro som redovisningsvaluta finns som nämnts ovan särskilda regler i omräkningslagen avseende omräkning från euro till svenska kronor vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt. I detta sammanhang får euro, när euro utgör redovisningsvaluta, anses motsvara nationell valuta, det vill säga euro får då anses motsvara ”valutan i den medlemsstat där bestämningen sker”. Reglerna i omräkningslagen bör alltså inte ändras till följd av reglerna i artikel 91.2 i direktivet. Enligt omräkningslagen tillämpas ett schabloniserat omräkningsförfarande, till skillnad vad som gäller vid bestämningen av beskattningsunderlaget enligt direktivet. En omräkning som baseras på varje transaktion på det sätt som följer av direktivet skulle i praktiken hindra användningen av euro som redovisningsvaluta, jämför vidare proposition 1999/2000:23 s. 150-154.

Enligt huvudreglerna i direktivet ska näringsidkarna vid omräkningen tillämpa antingen säljkursen som registrerats på den mest representativa valutamarknaden i landet eller växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken. Vad gäller växelkursen på den mest representativa valutamarknaden i Sverige har denna fråga som nämnts ovan aktualiserats i avgöranden från dåvarande Regeringsrätten och även i ett ställningstagande från Skatteverket. I strikt mening registreras inte någon säljkurs på den mest representativa valutamarknaden i Sverige. De svenska bankerna beräknar dock varje svensk bankdag en fixkurs enligt formeln: (köp+sälj) / 2. Genom att beräkna medelvärdet av bankernas fixkurser fastställer Nasdaq OMX Stockholm AB en gemensam mittkurs som bland annat publiceras på Riksbankens webbplats. Denna kurs får närmast anses motsvara den säljkurs som åsyftas i direktivet. Enligt artikel 91.2 första stycket finns också en möjlighet att tillämpa en alternativ kurs som bestäms genom hänvisning till den mest

representativa valutamarknaden i enlighet med de regler som fastställs av medlemsstaten.

När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i en annan valuta än svenska kronor ska alltså beskattningsunderlaget bestämmas på visst sätt.

För omräkning till svenska kronor, eller till euro när euro används som redovisningsvaluta, ska det finnas två alternativ. Omräkningen kan för det första göras med användning av den senaste genomsnittliga växelkursen (motsvarande den mittkurs som anges ovan) som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Alternativt kan omräkningen göras med användande av den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Omräkning mellan andra valutor än euro ska då göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta. Något skäl finns inte att i sådana fall kräva att den berörde näringsidkaren underrättar Skatteverket, på så sätt som direktivet möjliggör, om att växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken använts.

I de fall den skattskyldiges redovisningsvaluta är euro, och reglerna i omräkningslagen är tillämpliga, ska således särskilda regler gälla. När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro enligt någon av de ovan angivna metoderna. Omräkning från euro till svenska kronor ska dock göras enligt reglerna i omräkningslagen. Omräkningslagen är endast tillämplig för näringsidkare som omfattas av bestämmelserna om redovisningsvaluta i 4 kap. 6 § bokföringslagen. Reglerna i omräkningslagen bör dock i aktuella fall även tillämpas av utländska näringsidkare som har euro som redovisningsvaluta.

De nya reglerna i ML om beskattningsunderlaget innebär att det blir tydligt hur beskattningsunderlaget ska bestämmas när detta uttrycks i en annan valuta än svenska kronor, eller euro i de fall euro används som redovisningsvaluta. Därmed klargörs vad som utgör beskattningsunderlag respektive växelkursdifferens när den faktiska växelkursen avviker från den fiktiva kurs som ska användas för att bestämma beskattningsunderlaget.

Förslaget föranleder införande av två nya paragrafer, 7 kap. 7 a och 7 b §§ ML. Vidare föranleder förslaget ändring i 8 kap. 6 §, 13 kap. 15 a och 23 a §§.

## 10 Elektronisk faktura

**Promemorians förslag:** Med elektronisk faktura ska avses en faktura som innehåller den information som krävs enligt ML och som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.

**Skälen för promemorians förslag:** I gällande rätt finns det en definition av överföring av fakturor på elektronisk väg (artikel 217 i mervärdesskattedirektivet respektive 1 kap. 17 a § ML). Det saknas dock



både i mervärdesskattedirektivet och i ML en definition av elektronisk faktura.

Genom det nya faktureringsdirektivet införs i artikel 217 en definition av elektronisk faktura. Med elektronisk faktura avses en faktura som innehåller den information som krävs enligt direktivet och som har utfärdats och mottagits i ett elektroniskt format. Samtidigt tas nu gällande definition i samma artikel av överföring av fakturor på elektronisk väg bort. Vad som avses med elektronisk faktura har betydelse för reglerna om att användandet av elektronisk faktura ska godkännas av mottagaren (artikel 232 i mervärdesskattedirektivet respektive 11 kap. 6 § ML).

Motsvarande ändringar bör göras i ML.

Den nya definitionen innebär att det saknar betydelse vilken typ av elektroniskt format fakturan har. Det viktiga är att fakturan utfärdas och mottas i ett elektroniskt format. En faktura kan skapas i ett elektroniskt format, men om fakturan inte utfärdas och mottas i ett sådant format utgör denna inte en elektronisk faktura. "Elektroniskt format" är ett vitt begrepp som i princip omfattar alla typer av elektroniska format.

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 17 a §, 11 kap. 6 och 7 §§ ML.

## 11 Elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål

**Promemorians förslag:** En behörig myndighet i ett annat EU-land ska för kontrolländamål ha rätt till omedelbar elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg om mervärdesskatt hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt artikel 249 i mervärdesskattedirektivet ska, när en beskattningsbar person lagrar de fakturor han utfärdar eller mottar på sådan elektronisk väg som säkerställer åtkomst online till uppgifterna och lagringsplatsen är belägen i en annan medlemsstat än den där han är etablerad, de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där den beskattningsbara personen är etablerad ha rätt till åtkomst till dessa fakturor på elektronisk väg och till nedladdning och användning av sådana fakturor, om detta är nödvändigt för kontrolländamål.

Artikel 249 är genomförd i svensk rätt genom 7 kap. 3 a § bokföringslagen. Den bestämmelsen gäller räkenskapsinformation i allmänhet, det vill säga även fakturor (verifikationer), och innebär bland annat att företag som är etablerade i Sverige under vissa förutsättningar får förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i andra EU-länder samt i vissa länder utanför EU. En förutsättning för detta är att företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden (7 kap. 3 a § 2 bokföringslagen).

Genom det nya faktureringsdirektivet, som ändrar artikel 249, införs regler som kan sägas utvidga rätten till åtkomst till fakturor som lagras på elektronisk väg. Enligt den nya regeln ska, när en beskattningsbar

person lagrar fakturor som denne utfärdar eller mottar på sådan elektronisk väg som säkerställer åtkomst online till uppgifterna, de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där den beskattningsbara personen är etablerad samt, när mervärdesskatten ska betalas i en annan medlemsstat, de behöriga myndigheterna i den medlemsstaten, ha rätt att för kontrolländamål få åtkomst till, ladda ned och använda dessa fakturor.

Syftet med den nya regeln är att säkerställa att behöriga myndigheter på ett effektivt sätt får tillgång till fakturor som bevaras på elektronisk väg för kontrolländamål. Regeln gäller fakturor som en näringsidkare utfärdar eller mottar, det vill säga såväl säljare som köpare. Fakturorna ska vidare bevaras på sådan elektronisk väg som säkerställer åtkomst online till uppgifterna. Det är dels de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där näringsidkaren är etablerad som ska ha rätt till åtkomst till fakturorna, dels de behöriga myndigheterna i ett annat EU-land om mervärdesskatten ska betalas där.

Beträffande rätten till åtkomst för behöriga myndigheter i Sverige, det vill säga i normalfallet Skatteverket, följer av den nya regeln att Skatteverket ska tillförsäkras effektiva möjligheter att för kontrolländamål få åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg. Detta gäller oavsett om fakturorna bevaras i Sverige eller i ett annat land där det är tillåtet att bevara räkenskapsinformation enligt 7 kap. 3 a § bokföringslagen.

Vad avser fakturor som bevaras på elektronisk väg i Sverige kan konstateras att Skatteverket har en allmän rätt att få åtkomst till dessa genom gällande regler 14 kap. skattebetalningslagen om utredning i skatteärenden. De gällande reglerna om bland annat föreläggande att lämna uppgift och skatterevision ger Skatteverket effektiva möjligheter att för kontrolländamål få åtkomst till såväl pappersfakturor som fakturor som bevaras på elektronisk väg. Dessa regler bedöms säkerställa att Skatteverket har effektiva möjligheter att kontrollera fakturor oavsett om det är fråga om pappersfakturor eller fakturor som bevaras på elektronisk väg. De gällande reglerna bedöms därför i detta hänseende uppfylla direktivets syfte. Därmed görs bedömningen att det saknas skäl att införa specifika regler om rätt till elektronisk åtkomst för Skatteverket till fakturor som bevaras på elektronisk väg i Sverige.

Vad avser möjligheterna för Skatteverket att få åtkomst till fakturor som ett företag som är etablerat i Sverige bevarar på elektronisk väg i andra länder följer som nämnts ovan redan av gällande regler i 7 kap. 3 a § bokföringslagen att verket har rätt till omedelbar elektronisk åtkomst till sådana fakturor.

De nya reglerna i direktivet innebär vidare att behöriga myndigheter i andra EU-länder för kontrolländamål ska medges elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg om mervärdesskatten ska betalas i det berörda EU-landet. Detta gäller oavsett i vilket land fakturorna bevaras. Några motsvarande regler finns inte i svensk rätt. Om ett annat EU-land vill få åtkomst till fakturor som bevaras av en näringsidkare som är etablerad i Sverige är detta land hänvisat till att begära bistånd enligt reglerna i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt

samarbete i fråga om mervärdesskatt<sup>9</sup> (förordningen om administrativt samarbete). För att direktivets krav ska uppfyllas måste därför en reglering införas i svensk rätt som ger behöriga myndigheter i andra EU-länder möjlighet att för kontrolländamål få elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg av näringsidkare som är etablerade i Sverige.

En sådan regel bör lämpligen utformas på i princip samma sätt som de nämnda reglerna i 7 kap. 3 a § bokföringslagen, det vill säga innefatta en rätt till omedelbar elektronisk åtkomst för kontrolländamål. Av det sagda följer att en regel bör införas enligt vilken en näringsidkare på begäran av en behörig myndighet i ett annat EU-land ska medge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg, om begäran görs för kontrolländamål och mervärdesskatt hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land. Regeln bör dock inte införas i bokföringslagen, eftersom reglerna i denna lag gäller räkenskapsinformation i allmänhet. I stället bör regeln närmast införas i anslutning till de särskilda reglerna om bevarande av fakturor, vilka i dag finns i 14 kap. 2 a och b §§ skattebetalningslagen men som i lagrådsremissen Skatteförfarandet föreslås flyttas till 11 kap. ML.

En begäran från en behörig myndighet i ett annat EU-land bör ske på ett sådant sätt att näringsidkaren kan vara tillräckligt säker på att det är en behörig myndighet som begär åtkomst. Att begäran härrör från en behörig myndighet bör alltså kunna verifieras på ett tillfredsställande sätt av den berörda näringsidkaren. Det åligger den myndighet som begär åtkomst att visa att denna är behörig. Vilken myndighet som är behörig i det aktuella EU-landet får avgöras utifrån gällande regler i det landet. Dessutom ska det framgå att begäran sker för kontrolländamål och att mervärdesskatt hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i det aktuella EU-landet. Någon myndighetsutövning av den behöriga myndigheten i det andra EU-landet gentemot den svenska näringsidkaren är i det aktuella sammanhanget inte tillåten, utöver själva rätten att framställa en begäran om att få omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura. Om den berörda näringsidkaren inte ger den behöriga myndigheten omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura kan således den behöriga myndigheten inte besluta om några sanktioner gentemot näringsidkaren enbart på den grunden att åtkomst till en faktura vägrats. I stället återstår i så fall för myndigheten att begära bistånd av Skatteverket i enlighet med reglerna i förordningen om administrativt samarbete.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 11 kap. 14 § ML.

<sup>9</sup> EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 (Celex 32003R1798).

## 12 Säkerställande av ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor

**Promemorians förslag:** Regler införs som förtydligar att den som utfärdar och tar emot fakturor är skyldig att säkerställa ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor från tiden för utfärdandet och under hela lagringstiden. Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandhållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att innehållet i fakturan inte har ändrats.

**Skälen för promemorians förslag:** De gällande reglerna i mervärdesskattedirektivet tillåter att pappersfakturor och elektroniska fakturor behandlas på olika sätt. Som huvudregel ställs högre krav vad gäller kontrollen vid användandet av elektroniska fakturor. Enligt artikel 233 i mervärdesskattedirektivet ska fakturor som översänds eller ställs till förfogande på elektronisk väg godkännas av medlemsstaterna förutsatt att ursprungets äkthet och innehållets integritet säkerställs genom en avancerad elektronisk signatur eller genom ett elektroniskt datautbyte (EDI). Reglerna medger dock att fakturor får överföras eller ställas till förfogande på elektronisk väg enligt andra metoder under förutsättning att den berörda medlemsstaten godkänner detta.

Reglerna om elektronisk fakturering tillämpas i stor utsträckning på olika sätt i medlemsstaterna. Flera medlemsstater ställer särskilda krav för att elektroniska fakturor ska få användas. De gällande reglerna försvårar därför användandet av elektronisk fakturering.

En mycket viktig del i det nya faktureringsdirektivet är att elektronisk fakturering ska underlättas och främjas. I detta syfte införs regler som i princip innebär att pappersfakturor och elektroniska fakturor ska likabehandlas vad gäller de kontrollkrav som ställs på fakturorna.

### *De nya reglerna i artikel 233 i mervärdesskattedirektivet*

Enligt de nya reglerna i artikel 233 ska ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller en faktura, oavsett om det gäller en pappersfaktura eller en elektronisk faktura, säkerställas från tidpunkten för utfärdandet till dess att lagringsperioden löper ut. Vad som avses med ”ursprungets äkthet” (på engelska ”authenticity of the origin”) och ”innehållets integritet” (på engelska ”integrity of the content”) definieras särskilt. Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs enligt direktivet inte har ändrats. Varje beskattningsbar person ska fastställa hur ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturan ska säkerställas.

Det är alltså upp till näringsidkarna själva att närmare fastställa hur de aktuella kraven ska uppfyllas. Direktivet anger dock exempel på hur

detta kan ske. Enligt direktivet kan detta uppnås med hjälp av administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja mellan en faktura och en leverans eller ett tillhandahållande. Förutom denna typ av administrativa kontroller anges i fråga om elektroniska fakturor exempel på viss teknik som säkerställer ursprungets äkthet och innehållets integritet:

a) 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 baserat på ett kvalificerat certifikat och skapat av en säker anordning för skapande av signaturer enligt artikel 2.6 och 2.10 i direktiv 1999/93/EG,

b) ett elektroniskt datautbyte (EDI) enligt definitionen i artikel 2 i bilaga 1 till kommissionens rekommendation 1994/820/EG av den 19 oktober 1994 om juridiska aspekter på elektroniskt datautbyte, när det i avtalet om sådant datautbyte föreskrivs användning av förfaranden som säkerställer ursprungets äkthet och uppgifternas integritet.

De angivna exemplen på teknik som säkerställer ursprungets äkthet och innehållets integritet i fråga om elektroniska fakturor är samma teknik som enligt gällande rätt utgör huvudregeln för att elektroniska fakturor ska godkännas av medlemsstaterna.

Genom det nya faktureringsdirektivet upphävs artikel 246 i mervärdesskattedirektivet som anger särskilda skyldigheter avseende lagringen av fakturor. Enligt denna artikel, som gäller såväl pappersfakturor som elektroniska fakturor, ska äktheten i de lagrade fakturornas ursprung och innehållets integritet samt fakturornas läsbarhet säkerställas under hela lagringsperioden. Den nya artikel 233 innebär att artikel 246 blir överflödig, eftersom den nya regeln ska tillämpas från tiden för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden.

### *Promemorians bedömning*

De nya reglerna i mervärdesskattedirektivet innebär ett stort steg framåt för den elektroniska faktureringen. De medlemsstater som i dag uppställer som villkor att elektroniska fakturor endast får användas om ursprungets äkthet och innehållets integritet säkerställs genom vissa tekniska lösningar, som en avancerad elektronisk signatur eller ett elektroniskt datautbyte (EDI), kan inte längre ställa sådana krav. I stället ska det vara upp till varje näringsidkare att själv fastställa hur ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller en faktura ska säkerställas. Därmed kommer användandet av elektroniska fakturor starkt underlättas vid såväl nationell handel som vid EU-handel.

I ML ställs inga särskilda krav vid användandet av elektroniska fakturor, förutom att användandet av elektronisk faktura ska godkännas av mottagaren. De krav som uppställs i övrigt gäller såväl pappersfakturor som elektroniska fakturor. I ett tidigare lagstiftningsärende när det gamla faktureringsdirektivet genomfördes i svensk rätt togs frågan om vilka krav som skulle ställas vid användandet av elektroniska fakturor upp (proposition 2003/04:26 s. 91 och 93). Regeringen uttalade där bl.a. följande. ”Enligt den tillämpning som gäller i Sverige i dag vid elektronisk fakturering så ställs inga specifika krav i ML avseende säkerheten vid elektronisk fakturering. Det kan dock anses finnas ett

generellt krav avseende räkenskapsinformation, däribland elektroniska fakturor, som torde innebära att sådant material måste vara korrekt och oförändrat för att det skall kunna tjäna som underlag för redovisning och för deklaration. Det bör inte vara någon skillnad därvidlag mellan pappersfakturor och elektroniska fakturor. (---) Ur kontrollsynpunkt bedöms den nuvarande regleringen i skattebetalningslagen och bokföringslagen tillfyllest. Det bör i första hand vara upp till säljare och köpare att själva avgöra vilka säkerhetskrav man anser sig behöva vid elektronisk fakturering”.

Som nämnts ovan finns redan enligt gällande regler i mervärdesskatte-direktivet en uttrycklig skyldighet att *under hela lagringstiden* säkerställa äktheten i de lagrade fakturornas ursprung och innehållets integritet samt fakturornas läsbarhet (artikel 246). Detta innebär något förenklat en skyldighet att under hela lagringstiden säkerställa att fakturan är äkta, att uppgifterna som krävs i fakturan är oförändrade och att fakturan är läsbar. Dessa regler rörande bevarandet av fakturan bedöms i huvudsak vara genomförda i svensk rätt genom 14 kap. 2 a och 2 b §§ skattebetalningslagen och genom reglerna avseende arkivering av räkenskapsinformation i 7 kap. bokföringslagen.

Vad gäller reglerna i svensk rätt i aktuellt hänseende kan nämnas följande. I 14 kap. 2 a § första stycket skattebetalningslagen finns regler som syftar till att klargöra att den som ska säkerställa att faktura utfärdas är skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att bevara ett exemplar av fakturan gäller även fakturor som en näringsidkare tagit emot. I andra stycket samma paragraf förtydligas vidare att uppgifter i fakturor som lagras i elektronisk form ska vara oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. Den sistnämnda regeln infördes för att det klart skulle framgå vilka krav som ställdes vid lagring av elektroniska fakturor (se vidare proposition 2003/04:26 s. 105–106). Regeln syftade till att genomföra artikel 22.3 d tredje stycket andra meningen i det gamla faktureringsdirektivet där det angavs att uppgifterna i elektroniska fakturor inte fick ändras och att uppgifterna måste vara läsbara under hela lagringstiden. Av 14 kap. 2 b § skattebetalningslagen följer att det är bokföringslagens regler som ska tillämpas vad gäller bevarandet av fakturan. För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor, ska enligt andra stycket i samma paragraf bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas. Enligt 7 kap. 1 § första stycket bokföringslagen ska räkenskapsinformation bevaras i 1. vanlig läsbar form, 2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller 3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas i fram i sådan form som avses i 1 eller 2. Enligt 1 § andra stycket samma lagrum gäller som huvudregel att räkenskapsinformation som ett företag tagit emot ska bevaras i det skick det hade när det kom till företaget, eller i fråga om egenupprättade handlingar, i det skick det fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. Vidare följer av 2 § första stycket att det som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktigt och lätt åtkomligt. Enligt 7 kap. 6 § bokföringslagen får ett

företag förstöra sådant material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Reglerna gäller både den som utfärdar fakturor och den som tar emot fakturor.

De nya reglerna i artikel 233 gäller till skillnad från nuvarande regler inte endast under lagringstiden utan även uttryckligen *från tiden för utfärdandet av fakturan*. Detta innebär ett förtydligande av att de aktuella kraven måste vara uppfyllda redan när fakturan utfärdas. En näringsidkare som utfärdar eller tar emot en faktura måste alltså vid tiden för utfärdandet säkerställa ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturan. Förenklat ska vid tiden för utfärdandet säkerställas att fakturan är äkta, att uppgifterna som krävs i fakturan är oförändrade och att fakturan är läsbar. Näringsidkarna får själva närmare fastställa hur de aktuella kraven ska uppfyllas. Enligt direktivet kan detta bl.a. uppnås med hjälp av administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja mellan en faktura och en leverans eller ett tillhandahållande.

De gällande reglerna avseende bevarande av fakturor i artikel 246 ställer som nämnts ovan krav på att ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten säkerställs under hela lagringstiden. Det ligger i sakens natur att detta i princip också innebär att dessa krav måste vara uppfyllda redan vid tiden för utfärdandet av fakturan. I annat fall skulle de aktuella kraven inte heller kunna vara uppfyllda under lagringstiden. De nya reglerna i artikel 233 bör därför inte innebära någon ändring av gällande rätt, även om reglerna nu uttryckligen ska gälla från tiden för utfärdandet av fakturan. Den stora skillnaden jämfört med gällande regler är att några specifika krav inte får ställas för att elektroniska fakturor ska få användas, utan näringsidkarna har en valfrihet vad gäller metoderna för att uppfylla kraven i artikel 233. De nya reglerna innebär dock också ett förtydligande av vad som avses med de aktuella kraven och att dessa måste vara uppfyllda redan vid tiden för utfärdandet av fakturan.

I svensk rätt bedöms de nya reglerna i artikel 233 vid en samlad bedömning av reglerna i skattebetalningslagen och bokföringslagen inte innebära någon materiell ändring.

Beträffande kraven som gäller *”från tiden för utfärdandet av fakturan”* kan konstateras att det bör vara en förutsättning för att säkerställa de aktuella kraven under hela lagringstiden, att dessa också är uppfyllda vid tiden för utfärdandet av fakturan. Förutom reglerna om arkivering i 7 kap. bokföringslagen kan noteras att det i 5 kap. samma lag finns regler om löpande bokföring och verifikationer (i sammanhanget kan anmärkas att en faktura enligt ML utgör en verifikation). Av 5 kap. 1 § framgår att affärshändelser ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Av 5 kap. 6 § följer att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. Verifikationen ska enligt 5 kap. 7 § första stycket bland annat innefatta uppgift om vilken motpart den berör. Vidare ska företaget enligt 5 kap. 11 § upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall

också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Vad gäller reglerna i bokföringslagen kan allmänt framhållas att ett av huvudsyftena med dessa regler är att säkerställa att det finns adekvata rutiner för att dokumentera affärshändelser och bevara underlag kring affärshändelserna i syfte att verksamhetens ställning och förlopp ska kunna kontrolleras. Kraven gäller från tidpunkten för affärshändelsen och under hela arkiveringstiden. Det finns i bokföringslagen ett krav på att underlaget ska vara korrekt och oförändrat och att bokföringen ska innefatta en verifieringskedja så att resultat och ställning kan stämmas av mot enskilda affärshändelser.

Sammantaget följer det av reglerna i bokföringslagen att näringsidkare som är bokföringsskyldiga måste ha adekvata rutiner för att säkerställa ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor från tiden för utfärdandet och under hela lagringstiden. Vad beträffar direktivets regel om att varje näringsidkare får fastställa hur de aktuella kraven ska uppfyllas kan konstateras att det står näringsidkarna fritt att inom ramen för bokföringslagens regler själva bestämma detta.

För de näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor, gäller enligt 14 kap. 2 a § skattebetalningslagen en skyldighet att tillämpa reglerna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen. Dessa näringsidkare omfattas inte i övrigt av reglerna i bokföringslagen. Sammanhängande med ovan angivna regler i bokföringslagen kan dock också noteras att enligt de allmänna reglerna i 14 kap. 2 § skattebetalningslagen ska en deklarationsskyldig i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Sammantaget bedöms den nya artikel 233 inte heller innebära någon materiell ändring för näringsidkare som inte omfattas av bokföringsskyldighet. De nya reglerna innebär dock för dessa näringsidkare, i större utsträckning än för näringsidkare som är bokföringsskyldiga, en tydliggjord och konkretiserad skyldighet att vid tiden för utfärdandet, och under hela lagringstiden, tillse att ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller en faktura säkerställs.

Även om de aktuella kraven i artikel 233 inte bedöms innebära någon materiell ändring framgår dessa, som framgår ovan, inte i alla hänseenden uttryckligen av lagstiftningen. Med hänsyn härtill, och för att det inte ska råda något tvivel om att direktivets regler är genomförda i svensk rätt, bör reglerna i ML förtydligas. Reglerna om ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor bör alltså återspeglas i ML. De regler kring bevarandet av fakturor som i dag finns i 14 kap. 2 a och 2 b §§ skattebetalningslagen föreslås i lagrådsremissen Skatteförändringen flyttas över till 11 kap. ML. Lämpligen bör dessa regler ändras så att de återspeglar artikel 233. Nuvarande särskilda regler rörande elektroniska fakturor i 14 kap. 2 a § andra stycket skattebetalningslagen – vilken infördes med anledning av det gamla faktureringsdirektivet i syfte att förtydliga att uppgifterna i sådana fakturor ska vara oförändrade och läsbara under lagringstiden – blir



därmed överflödig och kommer i stället att omfattas av de nya reglerna om säkerställande av äkthet, integritet och läsbarhet vad gäller fakturor i allmänhet.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 12 och 13 §§ ML i dess lydelse enligt lagrådsremissen Skatteförfarandet.

### 13 Överföring av varor för värdering

**Promemorians förslag:** En överföring av en vara till Sverige från ett annat EU-land för värdering ska inte anses vara ett unionsinternt förvärv.

**Skälen för promemorians förslag:** En överföring av en vara till Sverige från en verksamhet i ett annat EU-land ska under vissa förutsättningar beskattas här enligt reglerna om unionsinterna förvärv (2 a kap. 2 § 3 ML). Med överföring avses i sammanhanget en gränsöverskridande transport inom EU utan att varan byter ägare. En vara ska anses förvärvad enligt 2 a kap. 2 § 3 om den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EU-land, överföringen görs för denna verksamhet och överföringen görs genom att varan transporteras från det EU-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning (2 a kap. 7 § första stycket). En vara ska dock inte anses förvärvad enligt 2 § 3 om överföringen utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EU-land som varan ursprungligen överförts från (2 a kap. 7 § andra stycket 2). Den nämnda undantagsregeln syftar på varor som tillfälligt ska användas i Sverige genom att arbete på varan utförs här.

Genom det nya faktureringsdirektivet införs en regel som tydliggör att även överföring av varor för värdering ska omfattas av den aktuella undantagsregeln (artikel 17.2 f). Motsvarande ändring bör göras i ML.

Förslaget föranleder ändring i 2 a kap. 7 § ML.

### 14 Krav på faktura för avdragsrätt vid unionsinterna förvärv av varor

**Promemorians förslag:** Reglerna i ML som under vissa förutsättningar tillåter att avdragsrätt medges utan att avdragsrätten kan styrkas genom en faktura ska gälla även vid unionsinterna förvärv av varor.

**Skälen för promemorians förslag:** För att avdrag för ingående skatt ska medges krävs som huvudregel att avdragsrätten styrks genom en faktura. Med faktura avses i sammanhanget dokument eller meddelanden

i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML (1 kap. 17 § ML). Av 8 kap. 17 § första stycket ML följer att vid förvärv av vara eller tjänst från någon som är skattskyldig eller om förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 ska avdragsrätten styrkas genom faktura. Av andra stycket samma paragraf följer att om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte i de fall förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5, det vill säga vid EU-handel med varor enligt reglerna om unionsinterna förvärv. Om dessa regler se vidare proposition 2007/08:25 s. 216–222.

Av de angivna reglerna i 8 kap. 17 § andra stycket följer att avdragsrätt, trots att denna inte kan styrkas genom en faktura, under vissa förutsättningar kan medges bland annat vid gränsöverskridande handel med tjänster, men inte vid sådan EU-handel med varor när förvärvaren är skattskyldig enligt reglerna om unionsinterna förvärv. Bakgrunden till denna regel är att det enligt artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet uttryckligen krävs en faktura för att avdragsrätt ska medges vid sådana förvärv. Emellertid följer av artikel 181 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får tillåta en näringsidkare som inte innehar någon faktura som utfärdats enligt reglerna i direktivet att göra avdrag för sina unionsinterna förvärv av varor. För att åstadkomma en likabehandling i aktuellt hänseende vid gränsöverskridande handel när förvärvaren är skattskyldig bör valmöjligheten i artikel 181 i direktivet utnyttjas. Avdragsrätt enligt 8 kap. 17 § andra stycket ML bör alltså kunna medges även vid unionsinterna förvärv av varor. En sådan möjlighet att medge avdragsrätt vid unionsinterna förvärv bedöms inte ha någon negativ inverkan på skattekontrollen.

Förslaget föranleder ändring i 8 kap. 17 § ML.

## 15 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2013. Bestämmelserna i 1 kap. 17 a §, 11 kap. 4, 5 a–c, 6, 7, 8, 8 a, 9 och 14 §§ ska tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** De föreslagna lagändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2013.

Bestämmelserna i 1 kap. 17 a §, 11 kap. 4, 5 a–c, 6, 7, 8, 8 a, 9 och 14 §§ bör lämpligen tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet. Dessa bestämmelser gäller definitionen av elektronisk faktura, självfakturering, faktureringsregler vid gränsöverskridande handel, innehåll i fakturor och omedelbar elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg.

I övrigt bör äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

## 16 Offentligfinansiella och andra effekter

I stort syftar förslaget till att förenkla och förtydliga regelverket kring fakturering. Vissa regler syftar dessutom till att förbättra möjligheterna till kontroll. Förslaget bedöms mot denna bakgrund i första hand påverka näringsidkarna. De statsfinansiella effekterna av förslaget bedöms försumbara.

Förslaget bedöms inte ha någon påverkan på de allmänna förvaltningsdomstolarna. För Skatteverket tillkommer vissa kostnader för anpassning till de nya reglerna, vilka uppskattas till ca 300 000 kronor. Kostnaderna är av engångskaraktär och ska tas inom befintlig anslagsram.

För näringsidkarna bör förslaget i huvudsak ha positiva effekter genom att reglerna blir enklare och tydligare. Genom förslaget om tillämpliga faktureringsregler vid gränsöverskridande handel klargörs vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas. Därigenom undviks nuvarande problem som uppkommer på grund av att regler kring detta saknas och regelverket blir mer förutsägbart. Huvudreglerna vad gäller en fakturas innehåll förenklas och förtydligas vidare i olika avseenden. Det blir dessutom tydligt reglerat i ML vad som utgör beskattningsunderlag när uppgifter till ledning för detta är i en utländsk valuta. Beträffande förslaget i de delar det rör skatt- och redovisningsskyldighet införs bland annat en så kallad fakturadatummetod vid EU-handel med varor. Fakturadatummetoden innebär att redovisning som huvudregel ska ske då faktura utfärdas. Detta till skillnad från gällande regler som bygger på principen att redovisning ska ske för den period som omfattar ett visst datum, om inte faktura utfärdats innan dess. Den nya regeln är mera logisk och innebär ett förtydligande av redovisningstidpunkten. För att säkerställa att redovisning kan ske inom en viss tid införs också en tidsfrist för utfärdande av fakturor vid EU-handel med varor. I praktiken bör dock denna tidsfrist inte innebära någon ändring jämfört med gällande regler. Detta eftersom de nuvarande reglerna innebär att redovisning, vilket normalt förutsätter en faktura, som huvudregel ska ske senast vid en viss tidpunkt. Denna tidpunkt är densamma som enligt förslaget i stället kommer att utgöra tidsfrist för utfärdande av faktura. En tidsfrist införs också för utfärdande av fakturor vid EU-handel med tjänster. I de flesta fall bör dock detta inte innebära någon utökad börda för näringsidkarna, eftersom dessa av naturliga skäl vill fakturera i så nära anslutning till tillhandahållandet av tjänsten som möjligt. Vad avser de kontrollkrav som ställs på fakturor innebär de nya reglerna ingen materiell ändring av svensk rätt. Beträffande elektroniska fakturor kommer dock regelverket på EU-nivå bli betydligt enklare genom att medlemsstaterna inte längre kan uppställa krav på att särskilda tekniska säkerhetslösningar ska användas för sådana fakturor. Användandet av elektroniska fakturor underlättas och främjas därmed. Sammantaget bör förslaget leda till förenklingar och därmed en minskad administrativ börda för näringsidkarna.

## 17 Författningskommentar

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

#### **1 kap.**

##### *4 a §*

Ett nytt *andra stycke* införs. Regeln syftar till att genomföra den nya artikel 64.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet. De leveranser av varor som avses är sådana som pågår kontinuerligt under en viss tidsperiod och där det är svårt att bestämma leveranstidpunkten, eller där det saknas en naturlig slutförändetidpunkt. Exempel på varor som kan levereras kontinuerligt är el, gas, värme och kyla. I 1 kap. 5 a § finns regler om tjänster som tillhandahålls kontinuerligt, se vidare proposition 2009/10:15 s. 143–144.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.1.1.

##### *17 a §*

Paragrafen ändras genom att en definition införs av elektronisk faktura. Samtidigt slopas tidigare gällande definition av överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg. Ändringarna föranleds av den nya artikel 217 i mervärdesskattedirektivet. En elektronisk faktura ska för det första innehålla den information som krävs enligt 11 kap. Vidare ska fakturan utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format. Om fakturan utfärdas eller tas emot i ett pappersformat utgör denna alltså ingen elektronisk faktura, även om fakturan skapats i ett elektroniskt format. Elektroniskt format är ett vitt begrepp som omfattar alla typer av elektroniska format.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.

#### **2 a kap.**

##### *7 §*

*Andra stycket punkt 2* ändras. Ändringen föranleds av en ändring i artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 13.

#### **7 kap.**

##### *7 a §*

Paragrafen är ny och syftar tillsammans med 7 b § till att genomföra artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Av paragrafen följer att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än svenska kronor ska omräkning göras på det sätt som anges i punkt 1 eller punkt 2. Begreppet ”uttrycks i en annan valuta” syftar på samtliga de fall när omräkning måste göras för att bestämma beskattningsunderlaget. Paragrafen är endast tillämplig vid omsättning och unionsinterna förvärv. Vid import gäller särskilda regler enligt 7 kap. 8 §.

Den växelkurs som avses i *punkt 1* är den av Nasdaq OMX Stockholm AB fastställda mittkursen som bland annat publiceras på Riksbankens webbplats. I rättsfallet RÅ 2003 ref. 102 gjorde Regeringsrätten (numer

Högsta förvaltningsdomstolen) bedömningen att det i Sverige endast finns en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB (numer Nasdaq OMX Stockholm AB) och som ligger till grund för bland annat Riksbankens valutannoteringar.

Omräkningen kan också enligt *punkt 2* göras med användande av den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Omräkning mellan andra valutor än euro ska då göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta. Denna regel motsvarar det nya andra stycket i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.

#### 7 b §

Paragrafen är ny, se också kommentaren till 7 a §. Av paragrafen följer att särskilda regler gäller för omräkning enligt 7 a § för näringsidkare som har euro som redovisningsvaluta. För sådana näringsidkare gäller att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro på det sätt som i övrigt följer av 7 a §. För omräkning från euro till svenska kronor gäller 15 och 17 §§ i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.

### 8 kap.

#### 6 §

Paragrafen ändras med anledning av de nya reglerna om bestämmande av beskattningsunderlaget genom omräkning mellan olika valutor i 7 kap. 7 a och 7 b §§ och valuta i fakturan i 11 kap. 11 §, vilka i sin tur medför ändringar i 13 kap. 15 a och 23 a §§ gällande redovisning av utgående och ingående skatt. Enligt bestämmelsen uppgår den ingående skatten till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen. I vissa fall måste dock skattebeloppet räknas om till svenska kronor. Om antingen säljaren eller köparen har euro som redovisningsvaluta kan det uppkomma kursdifferenser som medför att den ingående skatten inte exakt överensstämmer med den utgående skatten.

*Andra stycket*, som hänvisar till 13 kap. 23 a §, har samma syfte som tidigare lydelse av första stycket andra meningen och andra stycket. Hänvisningen innebär ett förtydligande av att ingående och utgående skatt inte alltid uppgår till exakt samma belopp.

#### 17 §

Paragrafen ändras genom att *andra stycket andra meningen* upphävs, se vidare avsnitt 14.

### 11 kap.

#### 1 §

*Andra strecksatsen i andra stycket* ändras. Ändringen innebär att faktureringskyldighet enligt ML införs vid omsättning av vara enligt 5 kap. 2 § 4 till en köpare i Sverige, det vill säga vid distansförsäljning av

varor till köpare i Sverige som görs inom landet. Samtidigt slopas den gällande faktureringskyldigheten vid distansförsäljning av varor enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EU-land, eftersom faktureringsreglerna i ML inte är tillämpliga i ett sådant fall. Ändringen föranleds av den nya artikel 219a i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.1.

### 3 §

Paragrafen ändras genom att ett nytt tredje och fjärde stycke införs. Ändringarna syftar till att genomföra den nya artikel 222 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Av *tredje stycket* följer att fakturor avseende omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §, det vill säga unionsinterna varuomsättningar, ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 4 a § för motsvarande unionsinternt förvärv. Av 1 kap. 4 a § första stycket jämförd med 1 kap. 3 § första stycket följer att skattskyldigheten i dessa fall som huvudregel inträder när varan har levererats. Särskilda regler gäller 1 kap. 4 a § andra stycket vid kontinuerliga leveranser, se vidare kommentaren till denna paragraf.

Av *fjärde stycket* följer att även fakturor avseende omsättningar av tjänster i ett annat EU-land under vissa förutsättningar ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder för motsvarande omsättning inom landet. Tjänsterna som avses är sådana som omfattas av uppgiftsskyldigheten i 35 kap. 2 § första stycket 2 skatteförfarandelagen i dess lydelse enligt lagrådsremissen Skatteförfarandet, det vill säga omsättningar som inte är skattepliktiga i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.1.2.

### 4 §

Paragrafen ändras genom att begränsningen till omsättningar som görs inom landet slopas. Ändringen innebär att paragrafen kan bli tillämplig på såväl omsättningar inom landet som omsättningar utomlands. Om faktureringsreglerna i ML är tillämpliga på omsättningar som görs utanför EU kan det dock finnas särskilda regler rörande självfakturering i det land där omsättningen görs. Vidare slopas punkt 3 i paragrafen, med anledning av de nya reglerna i 11 kap. 8 § om att en faktura ska innehålla uppgiften *självfakturering* när köparen utfärdar fakturan. Om en förenklad faktura utfärdas av köparen enligt 11 kap. 9 § behöver det däremot inte längre framgå av fakturan att den utfärdats av köparen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.5.

### 5 a–c §§

Paragraferna är nya och syftar till att genomföra den nya artikel 219a i mervärdesskattedirektivet. I paragraferna regleras under vilka formella förutsättningar bestämmelserna om fakturering i 1–5, 6–11 och 13 §§ är tillämpliga. Om bestämmelserna om fakturering är tillämpliga med stöd av paragraferna finns det alltså att formella förutsättningar att tillämpa de angivna bestämmelserna på en viss faktura. Det innebär inte att det finns

en faktureringskyldighet eller att det i övrigt finns förutsättningar för att i sak tillämpa bestämmelserna, utan dessa frågor får bedömas särskilt under förutsättning att bestämmelserna i sig är formellt tillämpliga. Uttrycken ”etablerad”, ”säte”, ”fast etableringsställe”, ”stadigvarande vistas”, ”bosatt” och ”medverkar” är i sammanhanget vedertagna begrepp och får förstås på samma sätt som vid tillämpningen av bland annat omsättningslandsreglerna för tjänster. Om dessa regler se vidare proposition 2009/10:15. Regler i detta hänseende finns också i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

5 a § första stycket motsvarar den nya artikel 219a.1 i mervärdesskattedirektivet. Av detta stycke följer att de angivna bestämmelserna om fakturering som huvudregel är tillämpliga på omsättningar som görs inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket. *Andra stycket* syftar till att genomföra den nya artikel 219a.2 a första stycket i mervärdesskattedirektivet. Av detta stycke följer att bestämmelserna om fakturering i ML under vissa förutsättningar inte är tillämpliga, trots att omsättningen anses gjord inom landet. Den första förutsättningen är att omsättningen görs från ett annat EU-land av en näringsidkare som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen. Med uttrycket ”omsättningen görs från ett annat EU-land” avses att omsättningen är hänförlig till en etablering i ett annat EU-land. Med ”näringsidkare som inte är etablerad i Sverige” avses att denne är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 §. Regeln omfattar också de fall när en näringsidkare, som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i ett annat land, har ett fast etableringsställe i Sverige men detta inte medverkar i omsättningen. En sådan näringsidkare ska vid tillämpningen av reglerna om skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställas med en utländsk företagare om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället. Den andra förutsättningen är att köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig). Detta gäller oavsett på vilken grund köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Om förutsättningarna i andra stycket är uppfyllda följer motsatsvis att faktureringsreglerna i ett annat EU-land än Sverige i stället är tillämpliga enligt vad som följer av artikel 219a.2. *Tredje stycket* motsvarar artikel 219a.2 a andra stycket. Av detta stycke följer att 5 a § andra stycket inte gäller i de fall faktura utfärdas av köparen av varan eller tjänsten, det vill säga så kallad självfakturering tillämpas.

5 b § syftar till att genomföra den nya artikel 219a.2 i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen regleras under vilka förutsättningar de angivna bestämmelserna om fakturering är tillämpliga på omsättningar som görs i ett annat EU-land. *Första stycket punkt 1* innebär att omsättningen ska kunna hänföras till en etablering i Sverige. Detta ska gälla om säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, om inte omsättningen görs från ett fast etableringsställe i ett annat land, eller har ett fast etableringsställe här från vilket omsättningen görs. Om säljaren är en sådan näringsidkare som saknar säte och fast etableringsställe gäller detta om säljaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. *Första stycket punkt 2* innebär att säljaren inte ska vara etablerad i det EU-land där omsättningen görs enligt omsättningslandsreglerna. Regeln omfattar

också de fall när en näringsidkare har ett fast etableringsställe i omsättningslandet, men detta inte medverkar i omsättningen. För att regeln ska vara tillämplig ska dessutom enligt *första stycket punkt 3* köparen vara skyldig att betala mervärdesskatten. Av *andra stycket* följer att regeln i första stycket inte gäller i de fall köparen utfärdar fakturan (självfakturerings).

5 c § syftar till att genomföra den nya artikel 219a.2 b i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen regleras under vilka förutsättningar bestämmelserna om fakturerings i ML är tillämpliga på omsättningar som utgör export. Paragrafen innebär att omsättningen ska kunna hänföras till en etablering i Sverige på motsvarande sätt som gäller enligt 5 b § första stycket punkt 1.

Paragraferna behandlas i avsnitt 6.

## 6 §

I paragrafen görs en följdändring med anledning av att en definition införs av elektronisk faktura i 1 kap. 17 a §.

## 7 §

Paragrafen ändras. I paragrafen görs en följdändring med anledning av att en definition införs av elektronisk faktura i 1 kap. 17 a §. Vidare tydliggörs i ett nytt *tredje stycke* att tidsfristerna för utfärdande av faktura i 3 § andra–fjärde styckena ska beaktas vid utfärdande av samlingsfaktura.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.4.

## 8 §

*Första stycket* kompletteras med en hänvisning till den nya 8 a §.

En ny *punkt 10 a* införs. Enligt denna punkt ska när köparen utfärdar fakturan uppgiften *självfakturerings* anges i fakturan. Punkten motsvarar den nya artikel 226.10a i mervärdesskattedirektivet.

*Punkt 11* i paragrafen ändras genom att reglerna rörande fakturans innehåll när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten flyttas till en ny punkt. Vidare görs vissa redaktionella ändringar i punkten genom att begreppen ”befrielse från skatt” och ”skattebefriad” ersätts med begreppen ”undantag från skatteplikt” respektive ”undantagen från skatteplikt”. Ändringarna syftar till att anpassa lydelsen till den i övrigt gällande terminologin i ML och i mervärdesskattedirektivet.

En ny *punkt 11 a* införs. Enligt den nya punkten ska, när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften *omvänd betalnings-skyldighet* anges i fakturan. Gällande valmöjligheter i punkt 11 slopas därmed i aktuella fall. Dessutom slopas hänvisningarna till reglerna i ML avseende omvänd betalningsskyldighet. Regeln blir därigenom tillämplig oavsett om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt reglerna i ML eller enligt reglerna i ett annat EU-land. Denna ändring har samband med den nya artikel 219a om tillämpliga faktureringsregler vid gränsöverskridande handel, vilken innebär att faktureringsreglerna i ML i vissa fall är tillämpliga på omsättningar som görs i ett annat EU-land (jämför kommentaren till 5 b §). Punkten motsvarar den nya artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet.



*Punkt 13* i paragrafen ändras. Genom ändringen slopas valmöjligheterna avseende vilka uppgifter fakturan ska innehålla när någon av de särskilda ordningarna för vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. och 9 b kap. ML tillämpas. Punkten ändras vidare till att gälla endast vid tillämpning av den särskilda ordningen i 9 b kap. samtidigt som reglerna vid tillämpning av den särskilda ordningen i 9 a kap. flyttas till en ny punkt 14. Enligt den nya regeln ska vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap. uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer* anges i fakturan. Punkten motsvarar den nya artikel 226.13 i mervärdesskattedirektivet.

En ny punkt 14 införs. Enligt den nya punkten ska vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. fakturan innehålla någon av uppgifterna *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor, vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter*. Uppgiften ska vara relevant. Det är alltså inte tillåtet att ange vilken som helst av uppgifterna, utan den uppgift som anges ska återspegla den tillämpade ordningen för vinstmarginalbeskattning. Punkten motsvarar den nya artikel 226.14 i mervärdesskattedirektivet.

Avfattas fakturan på ett annat officiellt språk inom EU än svenska framgår av de officiella översättningarna av direktivet vilka uppgifter som i sammanhanget ska användas på det aktuella språket.

Det är inte i aktuella fall tillåtet att ange några andra uppgifter än de som anges i paragrafen, även om en viss annan uppgift fyller samma syfte som de fastställda uppgifterna. I normalfallet bör dock mindre felskrivningar med samma innebörd som de fastställda uppgifterna kunna godtas i fakturan. Detta bör till exempel gälla om begreppet ”omvänd skattskyldighet” används i stället för omvänd betalningsskyldighet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.2.

#### *8 a §*

Paragrafen är ny och innebär ett förtydligande av att uppgifter om mervärdesskatt får utelämnas i fakturan när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig). Regeln är tillämplig oavsett om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt någon av reglerna i 1 kap. 2 § första stycket ML eller – när faktureringsreglerna i ML är tillämpliga på en omsättning som görs i ett annat EU-land – enligt reglerna i det landet. Regeln innebär att uppgifterna som avses i 11 kap. 8 § 8, 9 och 10 ML får utelämnas i fakturan. De uppgifter som avses i punkten 8 är beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag och enhetspriset exklusive mervärdesskatt. Uppgifterna som avses i punkterna 9 och 10 är skattesatsen respektive skattebeloppet.

Av *andra stycket* följer att säljaren i fakturan i stället ska ange det beskattningsbara belopp som varorna eller tjänsterna motsvarar med hänvisning till en beskrivning av dessa på det sätt som följer av 11 kap. 8 § 6 ML, det vill säga med hänvisning till de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art. Med det beskattningsbara beloppet avses enhetspriset samt eventuell prisned-sättning eller rabatt, om dessa inte är inkluderade i enhetspriset.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.2.

## 9 §

Paragrafen ändras. I paragrafen regleras under vilka förutsättningar bestämmelserna i 8 § om fakturors innehåll får frångås och i stället en förenklad faktura utfärdas enligt den aktuella paragrafen.

*Första stycket* ändras genom att undantagen till huvudreglerna om förenklad faktura i stället anges i ett nytt andra stycke. Vidare slopas begränsningen till omsättningar inom landet. I *punkt 1* i första stycket införs en beloppsgräns för när en förenklad faktura får utfärdas enligt den aktuella punkten. Punkten är tillämplig om fakturans totalbelopp inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt. Med totalbelopp avses värdet av fakturans samtliga omsättningar för vilka fakturerings-skyldighet föreligger. Det sagda gäller även samlingsfakturor enligt 7 §. Dessutom införs i första stycket, i en ny *punkt 3*, en regel som medger att en förenklad faktura får utfärdas om fakturan är en sådan kreditnota som likställs med en faktura enligt 10 § andra stycket. Regeln i punkt 3 motsvarar den nya artikel 220a.1 b i mervärdesskattedirektivet.

*Andra stycket* är nytt. Av detta stycke följer att förenklad faktura inte får utfärdas för gränsöverskridande omsättningar under vissa förutsättningar. De tidigare gällande begränsningarna för transaktioner som avses i 2 a kap., 5 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 2 a § slopas. Andra stycket syftar till att genomföra den nya artikel 220a.2 respektive artikel 238.3 i mervärdesskattedirektivet. Hänvisningen i andra stycket till 3 kap. 30 a § är flyttad från det tidigare gällande första stycket. I andra stycket har vidare en ny hänvisning införts till 5 kap. 2 § 4, vilken innebär att förenklad faktura inte får utfärdas vid distansförsäljning av varor som görs inom landet enligt den nämnda paragrafen. Andra stycket punkt 1 innebär att en förenklad faktura inte får utfärdas när faktureringsreglerna i ML är tillämpliga enligt 5 a §, se vidare kommentaren till denna paragraf, på en omsättning inom landet som görs av näringsidkare som är etablerad i ett land utanför EU och köparen i Sverige är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 och 4 c §§ ML. Detta kan således gälla vid omsättning av tjänster enligt huvudregeln om omsättningsland i 5 kap. 5 § ML, vid omsättning av el, gas, värme och kyla enligt 5 kap. 2 c och d §§ ML samt vid vissa omsättningar av varor inom landet och tjänster med anknytning till fastighet enligt 5 kap. 8 § ML. Andra stycket punkt 2 syftar på de fall när faktureringsreglerna i ML är tillämpliga på omsättningar som görs i ett annat EU-land med stöd av 5 b §, se vidare kommentaren till denna paragraf.

I *tredje stycket*, vilket motsvarar andra stycket i den tidigare lydelsen av paragrafen, införs en ny punkt 5 som motsvarar den nya artikel 226b första stycket led e i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.3.

## 11 §

Paragrafen ändras. Paragrafen syftar till att genomföra artikel 230 i mervärdesskattedirektivet, se vidare avsnitt. 7.6.

## 12 §

Paragrafen ändras med anledning av de nya reglerna i 13 och 14 §§. Det är dock inte några materiella ändringar. Det andra stycket upphävs och

reglerna i detta stycke kommer i stället att omfattas av de nya reglerna i 13 § första stycket. Vidare flyttas tredje stycket till den nya 14 § andra stycket.

*Andra stycket* motsvarar den tidigare lydelsen av 14 kap. 2 b § första stycket skattebetalningslagen.

*Tredje stycket* motsvarar den tidigare lydelsen av 14 kap. 2 b § andra stycket skattebetalningslagen.

Om reglerna i paragrafen se vidare proposition 2003/04:26 s. 95 f och 125.

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.

### 13 §

Paragrafen ändras. De tidigare gällande reglerna flyttas till 12 §. Reglerna i paragrafen motsvaras av den nya artikel 233 i mervärdesskattedirektivet. De nya reglerna utgör inte någon materiell ändring, se vidare avsnitt 12.

### 14 §

Paragrafen är ny. *Första stycket* syftar till att genomföra den nya artikel 249 i mervärdesskattedirektivet i den del artikeln rör rätten för en behörig myndighet i ett annat EU-land att få åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg. Av paragrafen följer att en behörig myndighet i ett annat EU-land för kontrolländamål ska medges omedelbar elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg, om mervärdesskatt hänförlig till omsättning i den aktuella fakturan ska betalas i detta EU-land. Skyldigheten att medge åtkomst omfattar näringsidkare som avses i 12 § första stycket, det vill säga såväl säljare och köpare som är skyldiga bevara fakturor. I 7 kap. 3 a § bokföringslagen finns regler som ger Skatteverket och Tullverket rätt till omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformation under vissa förutsättningar när sådan information bevaras i utlandet. Kravet på ”omedelbar elektronisk åtkomst” får bedömas på samma sätt vid tolkningen av den nu aktuella paragrafen, se vidare proposition 2003/04:26 s. 124. Regeln är tillämplig oavsett i vilket land näringsidkaren enligt 7 kap. 3 a § bokföringslagen bevarar fakturan.

Det åligger den myndighet som begär åtkomst att visa att denna är behörig. Vilken myndighet som är behörig i det aktuella EU-landet får avgöras utifrån gällande regler i det landet. Dessutom ska det framgå att begäran sker för kontrolländamål och att mervärdesskatt hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i det aktuella EU-landet. Myndigheten måste därför specificera vilken eller vilka fakturor som begäran avser. Någon myndighetsutövning av den behöriga myndigheten i det andra EU-landet gentemot den svenska näringsidkaren är i det aktuella sammanhanget inte tillåten, utöver själva rätten att framställa en begäran om att få omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura. Om den berörda näringsidkaren inte ger den behöriga myndigheten omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura kan således den behöriga myndigheten inte besluta om några sanktioner gentemot näringsidkaren enbart på den grunden att åtkomst till en faktura vägrats. Myndigheten får då i stället begära bistånd av Skatteverket i enlighet med reglerna i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt (förordningen om administrativt samarbete) för att få

åtkomst till fakturan. Om Skatteverket får en sådan begäran om bistånd kan verket använda de lagliga möjligheter verket har enligt den svenska lagstiftningen för att få åtkomst till fakturan. Skatteverket får sedan utbyta information med den behöriga myndigheten i det andra EU-landet i enlighet med reglerna i förordningen om administrativt samarbete.

*Andra stycket* motsvarar den tidigare lydelsen av 12 kap. 2 a § tredje stycket skattebetalningslagen. Regeln har dock ändras redaktionellt för att anpassas till lydelsen av artikel 241 i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.

### **13 kap.**

#### *8 b §*

Paragrafen ändras genom att redovisningstidpunkten som huvudregel kopplas till tidpunkten för fakturans utfärdande (så kallad fakturadatummetod).

*Första stycket* syftar till att genomföra den nya artikel 69 i mervärdesskattedirektivet. Enligt huvudregeln ska utgående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Med ”utfärdats” avses det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även avsänts till mottagaren, jämför proposition 2007/08:25 s. 206. När köparen utfärdar fakturan (självfakturerings) får med ”utfärdats” anses avse den tidpunkt då fakturan upprättats och också godkänts av säljaren. Redovisning ska senast ske för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt enligt 1 kap. 4 a §, om inte fakturan utfärdats innan denna redovisningstidpunkt. Den sistnämnda regeln blir tillämplig i de fall faktura inte utfärdats inom den tidsfrist som gäller enligt artikel 222 första stycket i mervärdesskattedirektivet, jämför vidare kommentaren till 11 kap. 3 §.

*Andra stycket* syftar till att genomföra den nya artikel 67 i mervärdesskattedirektivet. I andra stycket regleras när en unionsintern varuomsättning ska redovisas, det vill säga försäljningstransaktionen som är undantagen skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 30 a §. Av detta stycke följer att en sådan omsättning ska redovisas vid samma tidpunkt som motsvarande unionsinternt förvärv. Omsättningen ger inte upphov till någon skatt att betala men denna ska redovisas i deklaration och periodisk sammanställning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.1.2.

#### *15 a §*

Paragrafen ändras med anledning av de nya reglerna om bestämmande av beskattningsunderlaget genom omräkning mellan olika valutor i 7 kap. 7 a och 7 b §§ och valuta i fakturan i 11 kap. 11 §.

I *första stycket* görs ett tillägg genom att en hänvisning också görs till andra stycket i 11 kap. 11 § ML. Ändringen föranleds av ändringar i den sistnämnda paragrafen, vilka innebär att första och andra stycket tillsammans medför att den utgående skattens belopp kan komma att anges i flera valutor i en faktura. Vidare förtydligas att den skattskyldige vid redovisning av skatten ska utgå från det skattebelopp som angetts i svenska kronor, eller om den egna redovisningsvalutan är euro, i euro.

Av den nya regeln i 11 kap. 11 § ML följer att skattebeloppet i fakturan alltid ska anges i svenska kronor eller euro, se vidare kommentaren till denna paragraf.

I andra stycket görs en följdändring med anledning av ändringarna i 11 kap. 11 § ML och i övrigt görs också vissa ändringar av redaktionell karaktär, bl.a. för att anpassa lydelsen till de nya reglerna i 7 kap. 7 b §.

### 23 a §

Paragrafen ändras med anledning av de nya reglerna om bestämmande av beskattningsunderlaget genom omräkning mellan olika valutor i 7 kap. 7 a och 7 b §§ och valuta i fakturan i 11 kap. 11 §.

I *första stycket* första meningen görs ett tillägg genom att en hänvisning också görs till andra stycket i 11 kap. 11 § ML. Vidare förtydligas att vid redovisning av skatten ska det skattebelopp användas som angetts i svenska kronor, eller om den egna redovisningsvalutan är euro, i euro. Samma ändringar görs också i 13 kap. 15 a §, se vidare kommentaren till denna paragraf. Av andra meningen i första stycket följer att om beloppet inte angetts i svenska kronor, eller om den egna redovisningsvalutan är euro, i euro, ska det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd. Denna regel kan till exempel bli tillämplig om säljaren har euro som redovisningsvaluta och ställer ut en faktura i US-dollar. Skattebeloppet ska då enligt 11 kap. 11 § anges i US-dollar och i euro. Köparen i sin tur har svenska kronor som redovisningsvaluta. Skattebeloppet är dock inte angivet i svenska kronor och köparen kan inte heller använda euro vid redovisningen, eftersom han inte har euro som redovisningsvaluta. Köparen ska i stället i det angivna exemplet vid redovisningen använda det skattebelopp i vilken fakturan är utställd, det vill säga US-dollar.

Av *andra stycket* följer att om skattebeloppet måste räknas om till svenska kronor ska omräkningen göras på det sätt som följer av de nya reglerna om omräkning av beskattningsunderlaget i 7 kap. 7 a och 7 b §§. De nya reglerna som reglerar vad som utgör beskattningsunderlag kopplas därigenom ihop med de aktuella reglerna som avgör vilket belopp som ska redovisas som ingående skatt.

*Tredje stycket* syftar till att förtydliga att omräkning ska göras på det angivna sättet även i de fall skattebeloppet i fakturan endast angetts i en valuta. Denna regel kan exempelvis bli tillämplig om säljaren har euro som redovisningsvaluta och ställer ut en faktura i euro. Av 11 kap. 11 § följer att i ett sådant fall är det tillräckligt att ange skattebeloppet i euro. Om köparen har svenska kronor som redovisningsvaluta måste skattebeloppet räknas om till svenska kronor och denna omräkning ska då göras enligt vad som följer av andra stycket.