

# Lagrådsremiss

## Nya faktureringsregler för mervärdesskatt

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 2 februari 2012

*Peter Norman*

*Eva Posjnov*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

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 lagrådsremissen föreslås nya faktureringsregler vilka är föranledda av ett nytt EU-direktiv, det nya faktureringsdirektivet. Det nya faktureringsdirektivet syftar bl.a. till att förenkla och ytterligare harmonisera regelverket kring fakturering. I lagrådsremissen föreslås att det införs regler som klargör under vilka förutsättningar de svenska faktureringsreglerna ska tillämpas vid gränsöverskridande handel. Vidare förenklas och förtydligas huvudreglerna om 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 s.k. 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. Förslagen innebär ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200). Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

## Innehållsförteckning

1	Beslut.....	4
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	5
3	Ärendet och dess beredning.....	21
4	Bakgrund.....	21
5	Gällande rätt.....	22
5.1	EU-rätt.....	22
5.2	Svensk rätt.....	24
6	Det nya faktureringsdirektivet.....	27
7	Faktureringsregler vid gränsöverskridande handel.....	30
8	Faktureringskyldighet och innehåll i fakturan.....	37
8.1	Faktureringskyldighet.....	37
8.2	Innehåll i en fullständig faktura.....	39
8.3	Förenklad faktura.....	44
8.4	Kreditnota.....	49
8.5	Samlingsfaktura m.m.....	51
8.6	Självfakturering.....	52
8.7	Valuta.....	54
9	Skatt- och redovisningsskyldighet.....	55
9.1	Skatt- och redovisningsskyldighet vid handel med varor inom EU.....	55
9.1.1	Skattskyldighetens inträde vid unionsinterna leveranser av varor som pågår kontinuerligt ...	55
9.1.2	Redovisningsskyldighetens inträde och tidsfrist för utfärdande av faktura.....	56
9.2	Tidsfrist för utfärdande av faktura vid omsättning av tjänster i ett annat EU-land.....	59
9.3	Redovisning enligt kontantmetoden.....	60
10	Beskattningsunderlag som uttrycks i en utländsk valuta.....	62
11	Definitioner av faktura och elektronisk faktura.....	66
12	Elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål.....	68
13	Säkerställande av ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten när det gäller fakturor.....	73
14	Överföring av varor för värdering.....	79
15	Krav på faktura för avdragsrätt vid unionsinterna förvärv av varor	81
16	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	82
17	Offentligfinansiella och andra effekter.....	83
18	Författningskommentar.....	84
18.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	84

Bilaga 1	Lagförslag i promemorian Nya faktureringsregler vad gäller mervärdesskatt .....	96
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna .....	109

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

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

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>2</sup>  
*dels* att 11 kap. 13 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 1 kap. 3 a, 4 a, 17 och 17 a §§, 2 a kap. 7 §, 8 kap. 6 och 17 §§, 11 kap. 1, 3, 4 och 6–12 §§, 13 kap. 8 b, 15 a och 23 a §§ samt rubrikerna närmast före 11 kap. 6 och 12 §§ ska ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen ska införas tio nya paragrafer, 6 a kap. 7 §, 7 kap. 7 a och 7 b §§ samt 11 kap. 3 a, 5 a–5 c, 8 a, 13 och 14 §§,  
*dels* att det i lagen närmast före den nya 11 kap. 5 a § ska införas en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **3 a §<sup>3</sup>**

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skyldigheten att betala skatt när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls, eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 § *andra* stycket, inträder skattskyldigheten enligt 3 §.

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skyldigheten att betala skatt när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls, eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 a § *första* stycket, inträder skattskyldigheten enligt 3 §.

#### **4 a §<sup>4</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 som levereras kontinuerligt under mer än en kalendermånad inträder skattskyldigheten för förvärvet vid utgången av varje kalendermånad, om inte leveransen upphört innan dess.*

<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 2007:1376.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2011:283.

17 §<sup>5</sup>

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

Med *faktura* avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. *eller som uppfyller villkoren för fakturor i ett annat EU-land, om faktureringsreglerna i det landet är tillämpliga enligt vad som följer av artikel 219a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdes-skatt.*

17 a §<sup>6</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 enligt 17 § som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.

**2 a kap.**

7 §<sup>7</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
- 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 på *varan eller värdering av varan i Sverige*, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet *eller värderingen* utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EU-land som

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2011:283.

varan ursprungligen överförs 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.

#### **6 a kap.**

##### *7 §*

*Om ett förhållande som har legat till grund för gruppregistrering har ändrats, ska grupphuvudmannen underrätta Skatteverket om ändringen. Underrättelsen ska lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade.*

*Skatteverket får förelägga en grupphuvudman att lämna en underrättelse enligt första stycket. I fråga om sådant föreläggande gäller 44 kap. 2–4 §§ och 68 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).*

#### **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 enligt första stycket 2 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. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk företagare som har euro som redovisningsvaluta.*

**8 kap.**

**6 §<sup>8</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 skattebeloppet måste räknas om till svenska kronor.*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2004:280.

## 17 §<sup>9</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.

### 1 §<sup>10</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

– vara enligt 5 kap. 2 § första stycket 4 till en köpare i Sverige, eller

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

### 3 §<sup>11</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 tillhanda-*

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 *i* förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

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

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2011:283.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2007:1376.

*hållits eller varorna levererats.*

3 a §

*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 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 (2011:1244) 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>12</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.

Tillämpningsområdet för bestämmelserna om fakturering

5 a §

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

Första stycket gäller dock inte om

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten 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

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 och 6–11 §§ är också tillämpliga på omsättningar av varor eller tjänster som anses ha gjorts i ett annat EU-land vid tillämpningen av bestämmelserna i avdelning V i rådets direktiv 2006/112/EG, om

1. säljaren

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, om inte leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,

b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten 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 anses ha gjorts 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 och 6–  
11 §§ är även tillämpliga på  
omsättningar av varor eller  
tjänster utanför EU som utgör  
export enligt 1 kap. 10 §, om  
säljaren

1. har sätet för sin ekonomiska  
verksamhet i Sverige, om inte  
leveransen av varan eller  
tillhandahållandet av tjänsten görs  
från ett fast etableringsställe i ett  
annat land,

2. har ett fast etableringsställe i  
Sverige från vilket leveransen av  
varan eller tillhandahållandet av  
tjänsten görs, eller

3. 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>13</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>14</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.

Om flera elektroniska fakturor  
överförs samlat till samma  
mottagare eller ställs till dennes  
förfogande, behöver gemensamma  
uppgifter endast anges en gång  
under förutsättning att alla  
uppgifter är åtkomliga för varje  
faktura.

<sup>13</sup> Senaste lydelse 2004:280.

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

*Vid utfärdande av samlingsfaktura ska tidsfristerna för utfärdande av faktura i 3 a § beaktas.*

8 §<sup>15</sup>

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § ska, om inte annat följer av 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,
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,

*11. 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*

*12. 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 *skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,*
- c) en annan uppgift om att omsättningen är *undantagen från skatteplikt,*

*13. när köparen är skyldig att*

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2011:283.

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.

*betala mervärdesskatten, uppgiften omvänd betalningsskyldighet.*

14. 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,

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

16. 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 beskattningsunderlag som varorna eller tjänsterna motsvarar med hänvisning till de uppgifter som avses i 8 § 6.

#### 9 §<sup>16</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

Bestämmelserna i 8 § om fakturors innehåll får frångås, om

1. fakturans totalbelopp inte

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

*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 §.

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.

*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 § tredje stycket.

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

1. om

a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare, eller en sådan företagare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk företagare, och

b) köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, *eller*

2. om 5 b § första stycket är tillämpligt.

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. om fakturan är en sådan kreditnota som avses i första stycket 3, en specifik och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de specifika uppgifter som ändras.

10 §<sup>17</sup>

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i

<sup>17</sup> Senaste lydelse 2007:1376.

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

*En kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om*

*1. ändringen av skatten, och*

*2. i förekommande fall att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.*

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket ska säljaren utfärda en kreditnota.

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

*Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.*

11 §<sup>18</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 skattskyldig-*

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

*Om mervärdesskattebeloppet i en faktura ska betalas till staten enligt 1 kap. 1 §, ska dock skattebeloppet även anges i*

*1. svenska kronor, eller*

*2. euro, om den som ska säkerställa att faktura utfärdas har euro som redovisningsvaluta.*

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

hetens inträde.

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

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

Särskilda regler om bevarande av fakturor

Särskilda regler om bevarande av fakturor m.m.

#### 12 §<sup>19</sup>

Den som enligt bestämmelserna i detta kapitel 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 uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Den som 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.

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

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

#### 13 §

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 fakturautfärdarens identitet. Med inne-

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2011:1253.

*hålllets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.*

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 som är hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land. För en sådan begäran gäller motsvarande begränsningar som enligt 47 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244).*

*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>20</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*

*Utgående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Den utgående skatten ska dock redovisas senast 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 före denna redovisningstidpunkt.*

*Omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ska redovisas för den*

<sup>20</sup> Senaste lydelse 2011:283.

*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.*

*redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Omsättningen ska dock redovisas senast för den redovisningsperiod under vilken fakturan senast ska utfärdas enligt 11 kap. 3 a § andra stycket, om inte fakturan utfärdats före denna redovisningstidpunkt.*

15 a §<sup>21</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*.

Om den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första *och andra styckena* 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 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 ska tillämpas även av en utländsk företagare med redovisningsvaluta 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 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>22</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.

Om skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första *och andra styckena* 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

<sup>21</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

<sup>22</sup> Senaste lydelse 2003:1134.

*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.*

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 och 17 a §, 11 kap. 4, 5 a–5 c, 6–10 och 12–14 §§ tillämpas på fakturor som utfärdas från och med ikraftträdandet.

3. I övrigt gäller äldre bestämmelser i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

### 3 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>. En promemoria, Nya faktureringsregler vad gäller mervärdesskatt (dnr Fi2011/3586), har utarbetats i Finansdepartementet med förslag till genomförande av det nämnda direktivet i svensk rätt. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet.

### 4 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> (mervärdesskattedirektivet). I svensk rätt finns reglerna som genomför direktivet huvudsakligen i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad 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 för 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 numera 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

<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).

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

## 5 Gällande rätt

### 5.1 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 undantagen från skatteplikt, 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 mervärdeskattbeloppet eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna detta.

#### *Skatt- och redovisningsskyldighet*

I mervärdeskattedirektivet 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 mervärdeskattedirektivet 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).

## 5.2 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

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

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 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, se Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura. 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

<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.

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 dessförinnan 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 dessförinnan 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 på förvärvet 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).

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

## 6 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 fakturor, skatt- och redovisningskyldighetens 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).

När det 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 pappersfakturor och elektroniska fakturor 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.

## 7 Faktureringsregler vid gränsöverskridande handel

**Regeringens förslag:** Bestämmelser införs i mervärdesskattelagen 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 inom landet. Om leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten 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 på motsvarande sätt under vissa förutsättningar tillämpas på omsättningar i ett annat EU-land när säljaren är etablerad i Sverige men inte i det EU-land där omsättningen anses ha gjorts och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Dessutom ska reglerna tillämpas på omsättningar utanför EU när säljaren är etablerad i Sverige, om inte leveransen eller tillhandahållandet görs från ett fast etableringsställe i ett annat land.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Vissa redaktionella ändringar har gjorts i de föreslagna bestämmelserna och en justering har också gjorts avseende tillämpningsområdet för bestämmelserna.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* anför, angående tillämpningsområdet för bestämmelserna, att som kammarrätten uppfattar det är inte 11 kap. 7, 12 och 14 §§ ML tillämpliga på omsättningar inom landet. Kammarrätten saknar en motivering till detta och anför vidare att fråga uppkommer under vilka förutsättningar de nämnda paragraferna ska anses tillämpliga. Vidare noterar kammarrätten att i de föreslagna bestämmelserna 11 kap. 5 a–5 c §§ används begreppen ”omsättning görs från” och ”omsättningar som görs i”. Vad kammarrätten kan se är detta begrepp som inte tidigare använts i ML, medan däremot ”omsättningsland” och ”omsättning inom landet” är vanliga begrepp i ML. Kammarrätten anför att det är ägnat att förvirra att införa nya begrepp som liknar tidigare väl använda begrepp. Enligt kammarrättens mening bör begreppen bytas ut. Företrädesvis bör i stället det i ML i övrigt använda begreppet ”tillhandahållande” användas även i dessa fall. *Skatteverket* ställer sig positiv till de föreslagna bestämmelserna, men anser att bestämmelsernas räckvidd ska begränsas så att dessa inte omfattar 11 kap. 13 § ML. Verket anför att den angivna bestämmelsen, vilken rör vissa säkerhetskrav som ska uppfyllas från utfärdandet och under hela lagringstiden, snarast har karaktären av lagringsbestämmelse och inte kan anses omfattas av begreppet ”fakturering”. *Far* anser att de föreslagna bestämmelserna i 11 kap. 5 a–5 c §§ är svårlästa och anser att dessa bör förenklas. *Företagarna* anför att det behövs regler om vilket lands faktureringsregler som ska användas, men att det dessvärre finns stora brister i utformningen av direktivets regler som därmed även avspeglas i förslaget. *Odette Sweden AB* anför att den föreslagna lagtexten i allmänhet är väl formulerad, men att det kanske skulle vara

möjligt att förbättra pedagogiken i bestämmelserna. *Svenskt Näringsliv* anför att såväl regelverket för beskattning av själva transaktionen som regelverket för att bestämma vilket lands tolkning av faktureringsreglerna som ska gälla är mycket komplicerade. *Svenskt Näringsliv* anser att regelverket blivit onödigt komplext och att Sverige i det framtida arbetet på EU-nivå måste arbeta för regler som är möjliga att tillämpa i praktiken. Vad gäller utformningen i ML är den föreslagna lydelsen enligt *Svenskt Näringsliv* svårläst och svårtolkad. *Svenskt Näringsliv* anser att paragraferna måste utformas på ett mer lättläst sätt. *Sveriges Advokatsamfund* välkomnar förslaget och anser att detta innebär ett förtydligande som är ägnat att skapa större förutsebarhet och säkerhet för beskattningsbara personer. *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att de föreslagna bestämmelserna behöver förtydligas.

### **Skälen för regeringens förslag**

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

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 faktureringsskyldighet, utan denna fråga måste bedömas separat.

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). För det andra 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 faktureringsreglerna i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet gällande bland annat faktureringsskyldighet 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 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 näringsidkare 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. Begreppet ”fakturering” syftar på bestämmelserna som rör utfärdandet av fakturan, det vill säga närmare bestämt bestämmelserna

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

som har samband med fullgörandet av faktureringskyldigheten och innehållet i fakturan. Genom de valmöjligheter som finns enligt kapitel 3 i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet kan medlemsstaterna i viss utsträckning ha olika bestämmelser i detta hänseende. De nya reglerna bör mot denna bakgrund omfatta bestämmelserna i 11 kap. 1–11 §§ ML. Reglerna ska alltså inte omfatta bestämmelserna i 11 kap. 12–14 §§ ML, i föreslagen lydelse, vilka har samband med lagringen av fakturan. I dessa fall kommer i stället etableringen, på samma sätt som gäller i dag, vara avgörande för vilket lands regler som ska tillämpas. I promemorian föreslogs att de nya reglerna också skulle omfatta 11 kap. 13 § ML, i föreslagen lydelse, vilken motsvarar den nya artikel 233 i mervärdesskattedirektivet, se vidare avsnitt 13. Denna bestämmelse avser säkerställande av ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor. Regeringen instämmer i *Skatteverkets* uppfattning att denna bestämmelse inte kan anses gälla ”fakturerings” i den mening som avses i artikel 219a. Bestämmelsen ska därför inte omfattas av de nya reglerna som avgör under vilka förutsättningar bestämmelserna i ML rörande fakturerings ska tillämpas.

*Kammarrätten i Stockholm* anför, angående tillämpningsområdet för reglerna, att som kammarrätten uppfattar det är inte 11 kap. 7, 12 och 14 §§ ML tillämpliga på omsättningar inom landet. Kammarrätten saknar en motivering till detta och anför vidare att fråga uppkommer under vilka förutsättningar de nämnda paragraferna ska anses tillämpliga. Vad gäller denna synpunkt får regeringen inledningsvis konstatera att den av kammarrätten nämnda bestämmelsen 11 kap. 7 §, vilken rör utfärdande av samlingsfaktura, omfattas av de föreslagna reglerna. Förslaget syftar till att klargöra under vilka formella förutsättningar bestämmelserna i ML som rör ”fakturerings” ska tillämpas. Reglerna införs mot bakgrund av den nya artikel 219a i mervärdesskattedirektivet som innebär att ett annat EU-lands faktureringsregler under vissa förutsättningar ska tillämpas i stället för motsvarande bestämmelser i ML. Som angetts ovan bör bestämmelserna i 11 kap. 1–11 §§ ML omfattas av de nya reglerna, eftersom dessa avser ”fakturerings”. De nya reglerna avgör endast under vilka förutsättningar de nämnda bestämmelserna om fakturerings ska anses tillämpliga. Beträffande övriga bestämmelser i 11 kap. ML, som inte omfattas av förslaget, innebär förslaget som framhållits ovan, ingen ändring jämfört med vad som gäller i dag. Förslaget reglerar således inte under vilka förutsättningar dessa bestämmelser ska vara tillämpliga.

Med hänsyn bland annat till systematiken i ML bör de nya reglerna lämpligen delas upp i tre paragrafer.

#### *Omsättningar inom landet*

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 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 av 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 regler rörande tolkningen av reglerna om omsättningsland för tjänster. Om omsättningslandsreglerna för tjänster se vidare propositionen 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 leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten 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 ett 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 leveranser eller tillhandahållanden som görs från ett land utanför EU. De nya reglerna tydliggör därför att det finns en

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

faktureringskyldighet enligt ML när en näringsidkare från ett tredjeland omsätter varor eller tjänster inom landet, 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 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.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 11 kap. 5 a § ML.

#### *Omsättningar som anses ha gjorts i ett annat EU-land*

I en andra paragraf införs en regel som anger att faktureringsreglerna i ML under vissa förutsättningar också ska vara tillämpliga när omsättningen anses ha gjorts i ett annat EU-land vid tillämpningen av bestämmelserna om omsättningsland i avdelning V i mervärdesskatte-direktivet. Denna regel kan sägas vara en spegel av undantaget från huvudregeln om att omsättningslandet styr vilket EU-lands regler som ska tillämpas. Regelen syftar således på leveranser av varor eller tillhandhållanden av tjänster 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 anses ha gjorts i ett annat EU-land. För det första ska leveransen av varan eller tillhandhållandet av tjänsten kunna hänföras till en etablering i Sverige. Detta ska gälla om säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, om inte leveransen eller tillhandahållandet görs från ett fast etableringsställe i ett annat land, eller har ett fast etableringsställe här från vilket leveransen eller tillhandahållandet 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 anses ha gjorts, 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.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 11 kap. 5 b § ML.

### *Export*

I en tredje paragraf anges att reglerna i ML under vissa förutsättningar även ska tillämpas när omsättningen anses ha gjorts utanför EU enligt reglerna om export i 1 kap. 10 § ML. Detta ska gälla när leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten 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 från 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 en ny paragraf, 11 kap. 5 c § ML.

### *Lagförslagets utformning*

Kammarrätten i Stockholm noterar att i de föreslagna bestämmelserna i promemorian används begreppen ”omsättning görs från” och ”omsättning som görs i”. Vad kammarrätten kan se är detta begrepp som inte tidigare använts i ML, medan däremot ”omsättningsland” och ”omsättning inom landet” är vanliga begrepp i ML. Enligt kammarrättens mening bör begreppen bytas ut, företrädesvis bör i stället det i ML i övrigt använda begreppet ”tillhandahållande” användas även i dessa fall. *Far, Företagarna, Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att de föreslagna bestämmelserna i promemorian är svårlästa. Beträffande dessa synpunkter får regeringen allmänt sett framhålla att utgångspunkten vid utformandet av förslaget i promemorian

naturligtvis har varit att bestämmelserna språkligt och redaktionellt ska utformas på ett så enkelt sätt som möjligt. Av denna anledning har reglerna delats upp i tre paragrafer och förutsättningarna som följer av den nya artikel 219a i direktivet uttömmande angetts i ML, i stället för hänvisningar till den aktuella regeln i direktivet. Givet det krav på exakthet som gäller för att få en fullständig överensstämmelse med regeln i direktivet finns det dock endast ett begränsat utrymme att justera utformningen av de i ML föreslagna bestämmelserna. Som kammarrätten noterar används i förslaget i promemorian såväl begreppen ”omsättning som görs i” som ”omsättning som görs från”. I linje med vad kammarrätten föreslår vore det emellertid enligt regeringens mening tydligare om begreppet ”omsättning” endast används när platsen för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten enligt reglerna om omsättningsland åsyftas. När syftet är att hänvisa till en etablering från vilket en leverans eller tillhandahållande görs, bör i stället anges ”leverans eller tillhandahållande från”. Förslaget i lagrådsremissen har utformats i enlighet härmed. Även i övrigt har vissa redaktionella ändringar gjorts i lagtexten i syfte att förtydliga denna.

## 8 Faktureringskyldighet och innehåll i fakturan

### 8.1 Faktureringskyldighet

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

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

**Promemorians förslag och bedömning:** Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

**Remissinstanserna:** *Svenska Bankföreningen* välkomnar att det inte föreslås någon ändring av reglerna om faktureringskyldighet vad gäller finansiella tjänster. *Finansbolagens Förening* delar bedömningen i promemorian att det inte finns skäl att införa en faktureringskyldighet vid tillhandahållanden av finansiella tjänster och försäkringstjänster.

**Skälen för regeringens 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 omsätta 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 faktureringskyldighet 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 från skatteplikt befriade från faktureringskyldighet, 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 med gällande regler i direktivet enligt vilka medlemsstaterna får undanta dessa tillhandahållanden från faktureringskyldighet. Det är dock enligt det nya direktivet möjligt att införa en faktureringskyldighet i aktuella fall. Enligt ML är de nämnda tjänsterna undantagna från faktureringskyldighet (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 faktureringskyldighet för dessa tjänster. Vad gäller reglerna i direktivet i övrigt som ger möjlighet att befria från faktureringskyldighet 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 faktureringskyldighet. Något skäl att ändra dessa regler finns inte. Inte heller bedöms det finnas skäl att införa en utökad faktureringskyldighet utöver vad som gäller enligt 11 kap. 1 § ML.

Som behandlats i avsnitt 7 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 faktureringskyldighet 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 omsatta i det land där

försändelsen eller transporten avslutas. Enligt 11 kap. 1 § andra stycket andra strecksatsen ML gäller dock faktureringskyldighet 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 vid distansförsäljning av varor som anses omsatta i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 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.

## 8.2 Innehåll i en fullständig faktura

**Regeringens förslag:** Huvudreglerna om en fakturas innehåll förenklas och förtydligas i olika avseenden. När köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, ska uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* 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*. När köparen utfärdar fakturan, ska uppgiften *självfakturerering* anges. Dessutom införs en regel som förtydligar att säljaren får utelämma uppgifterna om mervärdesskatten i fakturan när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om det beskattningsunderlag varorna eller tjänsterna motsvarar.

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

**Promemorians förslag och bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. En redaktionell ändring har gjorts i föreslagen lydelse av 11 kap. 8 a § ML.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* anför att begreppet ”beskattningsbart belopp” i föreslagen lydelse av 11 kap. 8 a § ML är nytt i ML och att det är oklart om detta ska ha motsvarande betydelse som det i ML använda begreppet ”beskattningsunderlag”. *Företagarna* är positiva till förslaget avseende vad en fullständig faktura ska innehålla. *Svenskt Näringsliv* välkomnar att fakturans innehåll förenklas och förtydligas. *Svensk Näringsliv* ifrågasätter dock om inte användningen av andra språk än svenska ska regleras i ML, eftersom det i promemorian anges att det i fakturan ska användas det exakta begreppet enligt över-sättningen av mervärdesskattedirektivet. *Sveriges Advokatsamfund* anför att förslagen innebär att reglerna blir tydligare och enklare att tillämpa, men att det är viktigt att tydlig och relevant information offentliggörs inför reglernas ikraftträdande. *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* framför att det i 11 kap. 8 § ML direkt bör framgå att det är tillåtet att använda direktivets begrepp i det fall fakturan avfattas på ett annat EU-språk än svenska.

## Skälen för regeringens förslag och bedömning

### *Bakgrund*

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). Dessutom införs 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. 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 beskattningsunderlag varorna eller tjänsterna motsvarar med hänvisning till deras mängd och art eller omfattning och art.

#### *Uppgifter i en fullständig faktura*

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 språkversionerna 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 de officiella språkversionerna 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 de officiella språkversionerna av direktivet framgår bland annat att denna uppgift på engelska motsvaras av *Self-billing*, på franska av *Autofacturation* och på tyska av *Gutschrift*. Beträffande uppgiften självfakturering 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 självfakturering ska anges i en fullständig faktura i tillämpliga fall, se vidare avsnitt 8.6.

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. Vad särskilt avser användandet av olika språk i fakturan ifrågasätter *Svenskt Näringsliv* och *SKL* om inte detta bör regleras i ML. Användandet av olika språk i fakturor regleras dock inte heller i mervärdesskattedirektivet. Det ligger emellertid i sakens natur att det är tillåtet, och också vanligt förekommande, att fakturor avfattas på olika språk vid gränsöverskridande handel. Enligt regeringens mening framstår det som främmande med en sådan reglering i ML och det bedöms också som obehövt. När det i ML anges att en faktura ska innehålla en viss uppgift är det naturligt att detta krav är språkneutralt i förhållande till de officiella språkversionerna av motsvarande krav på uppgift enligt mervärdesskattedirektivet.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 8 § ML.

#### *Utelämnande av uppgifter när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten*

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 beskattningsunderlag (anm. i den officiella svenska språkversionen av direktivet anges dock att fakturan ska innehålla uppgift om det ”beskattningsbara beloppet”, se vidare nedan) 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 när köparen är skyldig att betala skatten. 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 beskattningsunderlag som varorna eller tjänsterna motsvarar med hänvisning till en beskrivning av dessa på det sätt som följer av 11 kap. 8 § 6 ML. *Kammarrätten i Stockholm* anför att det i den föreslagna lagtexten i promemorian anges att det ”beskattnings-

bara beloppet” ska anges i stället för beskattningsunderlaget och noterar att detta är ett nytt begrepp i ML. Kammarrätten anser att det är oklart om detta ska ha motsvarande betydelse som det i ML använda begreppet ”beskattningsunderlag”. Beträffande kammarrättens synpunkt kan konstateras att begreppet ”beskattningsbart belopp” är samma begrepp som används i den officiella svenska språkversionen av motsvarande bestämmelse i den nya artikel 226a i mervärdesskattedirektivet. Vid en närmare granskning av de olika språkversionerna av direktivet har det dock visat sig att översättningen av begreppet i den svenska versionen är felaktig och att begreppet ”beskattningsunderlag” i stället borde ha använts. Exempelvis anges på engelska ”the taxable amount”, på franska ”la base d'imposition” och på tyska ”die Steuerbemessungsgrundlage”, vilka begrepp på svenska motsvaras av ”beskattningsunderlag”. Begreppet ”beskattningsbart belopp” som användes i promemorian bör därför ersättas med det vedertagna begreppet ”beskattningsunderlag”.

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

#### *Uppgiften kontantmetod*

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, det vill säga 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 9.3. 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.

### 8.3 Förenklad faktura

**Regeringens förslag:** Bestämmelserna i mervärdesskattelagen förtydligas genom att det anges att en förenklad faktura ska få utfärdas om fakturans totalbelopp inte överstiger 2 000 kronor inklusive mervärdesskatt. Förenklad faktura ska också få utfärdas om den 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 slopas vissa begränsningar för när en förenklad faktura får utfärdas, bland annat begränsningen till omsättningar som görs inom landet.

**Promemorians förslag:** Överstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Vissa ändringar har gjorts i den aktuella 11 kap. 9 § ML, bl.a. avseende reglerna kring förenklad faktura vid gränsöverskridande försäljningar eftersom förslaget i promemorian i denna del fått en för snäv omfattning.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* är mycket positivt till den föreslagna beloppsgränsen på 2 000 kr för en förenklad faktura och anser att denna är väl avvägd. Verket anför bland annat att den omständigheten att en förenklad faktura inte behöver innehålla uppgift om vem som är köpare avsevärt försvårar verkets möjlighet att kontrollera att det är fråga om förvärv för den skattskyldiges verksamhet. Enligt verket bör en högre beloppsgräns inte införas eftersom det ökar möjligheterna att fuska. Vidare föreslår verket ett förtydligande i lydelsen av 11 kap. 9 § tredje stycket 5, eftersom denna inte synes överstämja med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Verket anför att i det fall en förenklad faktura är en kreditfaktura ska denna enligt den föreslagna lydelsen innehålla en hänvisning till den ursprungliga fakturan. En sådan hänvisning ska enligt motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet vara specifik och otvetydig. Det är således inte tillräckligt med enbart en hänvisning. Detta krav har tillkommit för att förhindra att fakturan uppfattas som en från ursprungsfakturan fristående faktura, vilket skulle göra det möjligt för förvärvaren att utverka avdragsrätt för båda fakturorna. Verket anser därför att bestämmelsen bör förtydligas i detta hänseende. *Far*, *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)*, *Svenskt Näringsliv*, *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* och *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* anser att beloppsgränsen för förenklad faktura bör höjas. *Far* ser inte några bärande skäl till att Sverige ska tillämpa annat än den högsta möjliga beloppsgränsen. *Företagarna* anför att en höjning av beloppsgränsen skulle underlätta för små företag att hantera regelverket och anser att beloppsgränsen bör höjas till den högsta tillåtna nivån motsvarande 400 euro. Enligt *LRF* kan beloppsgränsen lämpligen höjas till 3 500 kr. *Svenskt Näringsliv* välkomnar att beloppsgränsen tas in i ML, men anför att en beloppsgräns inklusive mervärdesskatt försvårar tillämpningen. Vidare anser *Svenskt Näringsliv* att den

högsta tillåtna nivån för förenklad faktura motsvarande 400 euro bör genomföras för att minska den administrativa bördan. Svenskt Näringsliv anför att beloppsgränsen på 2 000 kr tillämpats sedan 2004 och inte omfattats av nödvändig uppdatering. Svenskt Näringsliv ifrågasätter om momsbedrägerier är kopplade till förenklade fakturor och påtalar att andra åtgärder införts för att komma till rätta med svarthandel och skattefusk. Enligt Svenskt Näringsliv innehåller den förenklade fakturan tillräcklig information för kontrollen och kontrollskäl är inte argument nog att behålla den nuvarande beloppsgränsen. SRF anser att beloppsgränsen för förenklad faktura inte bör sättas lägre än 3 000 kr och menar att erfarenhetsmässigt brukar nivåer som tas in i lagtext förbli oförändrade under mycket lång tid. NNR är positiva till att beloppsgränsen för förenklad faktura anges i lagtexten, men ifrågasätter valet av gräns. NNR ifrågasätter om ett höjt belopp kan anses öka risken för skatteundandragande och menar att den högsta möjliga beloppsgränsen ska utnyttjas. *Sveriges Advokatsamfund* har ingen erinran mot den avvägning som gjorts gällande beloppsgränsen för förenklad faktura och anser att det är en fördel att ta in gränsen i ML.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Bakgrund*

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, 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 där skatten ska betalas, eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i leveransen, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (artikel 220a.2 och 238.3). Denna regel har samband med den nya artikel 219a angående tillämpliga faktureringsregler vid gränsöverskridande handel, se vidare avsnitt 7. 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.

#### *Beloppsgränsen för förenklad faktura*

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. I promemorian gjordes bedömningen att den gällande beloppsgränsen på 2 000 kronor inklusive mervärdesskatt var väl avvägd. *Far*, *Företagarna*, *LRF*, *Svenskt Näringsliv*, *SRF* och *NNR* anser att beloppsgränsen bör höjas. *Skatteverket* å sin sida menar att en högre beloppsgräns inte bör införas, eftersom detta skulle öka möjligheterna att fuska. Enligt regeringens bedömning står det klart att en högre beloppsgräns skulle innebära en ökad risk för skatteundandragande. Förenklade fakturor saknar bland annat uppgift om vem som är köpare, vilket påtagligt försämrar Skatteverkets kontrollmöjligheter. Ett sätt att fuska med förenklade fakturor är att ta med andras fakturor i bokföringen. Det kan röra sig om fakturor som avser andra näringsidkares fakturor eller privata fakturor. Sådant fusk förekommer i en inte obetydlig omfattning. Om beloppsgränsen för förenklad faktura höjs kan det på goda grunder antas att skatteundandragandet då kommer att öka.

Starka skäl talar därför emot en höjning av beloppsgränsen för förenklad faktura. Sammantaget anser regeringen att den gällande beloppsgränsen på 2 000 kr inklusive mervärdesskatt inte bör höjas. Denna beloppsgräns bör därför införas i ML. Svenskt Näringsliv anför att en beloppsgräns inklusive mervärdesskatt försvårar tillämpningen. Beloppsgränserna för förenklad faktura i artiklarna 220a och 238 i mervärdesskattedirektivet avser dock, vilket nämnts ovan, fakturans totalbelopp, det vill säga beloppet inklusive mervärdesskatt. Skäl att avvika från detta i ML genom att i stället använda beskattningsunderlaget som beloppsgräns finns inte.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 9 § ML.

#### *Förenklad faktura i form av en kreditnota*

I ML bör införas en regel, på det sätt som följer av det nya faktureringsdirektivet, att en förenklad faktura får utfärdas när fakturan är en kreditnota som jämförs med en faktura enligt 11 kap. 10 § andra stycket ML. I sådana fall ska fakturan innehålla en specifik och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de specifika uppgifter som ändras enligt vad som följer av artikel 226b led e i det nya direktivet. Regeringen instämmer i *Skatteverkets* uppfattning att lydelsen av den aktuella regeln i 11 kap. 9 § tredje stycket 5 bör förtydligas så att det framgår att hänvisningen till den ursprungliga fakturan ska vara specifik och otvetydig.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 9 § ML.

#### *Gränsöverskridande försäljningar*

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.

Enligt det nya faktureringsdirektivet får 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 bland annat 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 7, 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 exempelvis 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, 4 b 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, vid omsättning av sådana byggtjänster som avses i 1 kap. 2 § andra stycket ML samt vid vissa omsättningar av varor inom landet och tjänster med anknytning till fastighet enligt 5 kap. 8 § ML. Lagförslaget i promemorian är i denna del

utformat på så sätt att förenklad faktura inte ska få utfärdas om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 c. Emellertid har förslaget i denna del kommit att få en för snäv omfattning, eftersom detta bland annat inte omfattar de fall när en utländsk företagare gör en omsättning för vilken köparen är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b § ML (omvänd skattskyldighet för vissa byggtjänster). Lagförslaget har därför justerats på så sätt att det i stället anges att förenklad faktura inte får utfärdas om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare, eller en sådan företagare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk företagare, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

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 7, 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 § första stycket 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 § första stycket 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.

#### 8.4 Kreditnota

**Regeringens förslag:** Reglerna om kreditnota förtydligas och anpassas till motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet. Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.

**Promemorians förslag:** Promemorian innehåller inget förslag i denna del.

**Remissinstanserna:** Skatteverket påtalar att regeln i 11 kap. 10 § första stycket ML, vilken gäller skyldighet att utfärda kreditnota, inte synes överensstämma med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 219). Verket anför att det i den angivna regeln anges att en kreditnota ska innehålla en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan. Enligt motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är det i stället hänvisningen som ska vara särskild och otvetydig. Det är således inte tillräckligt med enbart en hänvisning, utan denna måste vara särskild och otvetydig. Detta krav har tillkommit för att förhindra att kreditfakturan uppfattas som en från ursprungsfakturan fristående faktura, vilket skulle kunna göra det möjligt för förvärvaren att utverka avdragsrätt för båda fakturorna. Verket anser därför att hänvisningen bör förtydligas. Vidare påtalar Skatteverket att de nya faktureringsreglerna i mervärdesskattedirektivet innebär att det i fortsättningen bara ska finnas två typer av fakturor; fullständig respektive förenklad faktura. En kreditnota får i de flesta fall utfärdas i form av en förenklad faktura. Detta innebär att det i en kreditnota måste anges åtminstone de uppgifter som en förenklad faktura ska innehålla. I 11 kap. 10 § andra stycket ML anges att en kreditnota ska likställas med en faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om ändring av skatten och i förekommande fall att köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Detta synes innebära att en kreditnota kan innehålla betydligt färre uppgifter än vad som krävs av en förenklad

faktura. Verket anser därför att regeln bör justeras så att den överensstämmer med mervärdesskattedirektivets regler.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt artikel 219 i mervärdesskattedirektivet ska varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan likställas med en faktura. I 11 kap. 10 § ML finns motsvarande regler om ändring av den ursprungliga fakturan. Enligt första stycket i denna bestämmelse ska om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, han utfärda en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Av andra stycket följer att en kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om 1. ändringen av skatten, och 2. i förekommande fall att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

*Skatteverket* anför att det i den aktuella bestämmelsen i ML anges att en kreditnota ska innehålla en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan, men att det enligt motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet i stället är hänvisningen som ska vara särskild och otvetydig. Den aktuella lydelsen i ML har sin grund i den tidigare gällande lydelsen av artikel 22.3 a femte stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte direktivet)<sup>9</sup>. Syftet med regeln är dock att en kreditnota också ska innehålla en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan med hänsyn till risken att de två dokumenten annars kan uppfattas som oberoende fakturor (jfr proposition 2003/04:26 s. 121). Som *Skatteverket* påtalar överensstämmer emellertid lydelsen i ML inte helt med den aktuella lydelsen i mervärdesskattedirektivet. Regeringen instämmer i verkets uppfattning att lydelsen i 11 kap. 10 § första stycket ML bör anpassas till lydelsen av artikel 219 i mervärdesskattedirektivet.

Vidare anför *Skatteverket* att reglerna i 11 kap. 10 § andra stycket ML, som anger under vilka förutsättningar en kreditnota ska likställas med en faktura, bör justeras så att de överensstämmer med lydelsen av artikel 219 i mervärdesskattedirektivet. Även i denna del instämmer regeringen i *Skatteverkets* uppfattning. Reglerna bör alltså ändras på så sätt att varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 10 § ML.

<sup>9</sup> EGT L 145, 13.6.1977, s. 1 (Celex 31977L0388).

## 8.5 Samlingsfaktura m.m.

**Regeringens förslag:** Regler införs som förtydligar att tidsfristerna för utfärdande av vissa fakturor ska beaktas vid utfärdande av samlingsfaktura. Vidare tydliggörs att reglerna om samlad överföring av flera elektroniska fakturor inte bara gäller när flera elektroniska fakturor överförs samlat till samma mottagare utan också när de ställs till samma mottagares förfogande.

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

**Promemorians förslag och bedömning:** Överstämmer delvis med regeringens förslag. Utöver vad som föreslogs i promemorian föreslår regeringen ett förtydligande av bestämmelserna i den del de avser samlad överföring av flera elektroniska fakturor.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att bestämmelsen i 11 kap. 7 § andra stycket ML om samlad överföring av flera elektroniska fakturor bör kompletteras så att denna också ska gälla de fall då flera elektroniska fakturor ställs till köparens förfogande på samma sätt som gäller enligt artikel 236 i mervärdesskattedirektivet. Verket anser att i vissa fall kan en elektronisk faktura inte anses vara överförd till köparen, utan i stället har fakturan ställts till dennes förfogande.

**Skälen för regeringens 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 § första stycket 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 samlingsfakturor måste dock tidsfristerna för utfärdande av vissa fakturor beaktas. I 11 kap. 2 § tredje 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 fakturor, se vidare avsnitt 9.1.2 och 9.2. Tidsfristerna föreslås samlas i en ny paragraf. Att dessa tidsfrister ska beaktas vid utfärdande av samlingsfaktura bör tydliggöras i lagtexten. Detta utgör dock ingen materiell ändring av nuvarande regler.

I 11 kap. 7 § andra stycket ML anges att 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. Denna regel syftar till att genomföra artikel 236 i mervärdesskattedirektivet. I den aktuella regeln bör för det första göras en följdändring med anledning av den nya definitionen av elektronisk faktura som ersätter tidigare definition av överföring av fakturor på elektronisk väg, se vidare avsnitt 11. För det andra bör regeln, på det sätt som *Skatteverket* tagit upp, anpassas till artikel 236 i mervärdesskattedirektivet så att paragrafen uttryckligen omfattar även de fall då flera elektroniska fakturor ställs till samma mottagares förfogande.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 7 § ML.

## 8.6 Självfakturering

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

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* föreslår att regeln i 11 kap. 4 § 2 formuleras om för att bättre överensstämja med mervärdesskattedirektivet. Kammarrätten anför att det i den nämnda regeln redan sedan tidigare uppställs som villkor för självfakturering att det ”finns ett förfarande för säljarens godkännande”. I motsvarande regel i artikel 224 i mervärdesskattedirektivet anges att ett villkor för självfakturering är att ”varje faktura blir föremål för ett förfarande för godkännande”. Enligt kammarrättens tolkning av regeln i ML krävs för att villkoret ska vara uppfyllt inte att varje faktura blir föremål för ett godkännande utan det är tillräckligt att ett sådant förfarande finns. Kammarrätten uppfattar villkoret i direktivet som mera omfattande. *Företagarna* och *Svenskt Näringsliv* är positiva till förslaget.

**Skälen för regeringens 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 fakturor 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 fakturor 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 7 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 8.2.

*Kammarrätten i Stockholm* föreslår att regeln i 11 kap. 4 § 2 formuleras om för att bättre överensstämma med artikel 224 i mervärdesskattedirektivet. Kammarrätten anför att det i den nämnda regeln redan sedan tidigare uppställs som villkor för självfakturering att det ”finns ett förfarande för säljarens godkännande”. I motsvarande regel i artikel 224 i mervärdesskattedirektivet anges att ett villkor för självfakturering är att ”varje faktura blir föremål för ett förfarande för godkännande”. Kammarrätten uppfattar villkoret i direktivet som mera omfattande. Den aktuella lydelsen i 11 kap. 4 § 2 ML motsvarar lydelsen av artikel 22.3 a åttonde stycket i det tidigare gällande sjätte direktivet. Det nämnda direktivet har ersatts av mervärdesskattedirektivet och motsvarande regel finns där i artikel 224. Som kammarrätten noterar avviker lydelsen i 11 kap. 4 § 2 ML i aktuellt hänseende något från motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet. Enligt regeringens bedömning är denna avvikelse av redaktionell karaktär och någon ändring i sak har inte varit avsedd vid utformningen av artikel 224 i mervärdesskattedirektivet jämfört med den tidigare regeln i sjätte direktivet. Regeringen anser mot denna bakgrund att det inte finns skäl att ändra lydelsen av 11 kap. 4 § 2 ML.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 4 § ML.

## 8.7 Valuta

**Regeringens förslag:** Beloppen i en faktura ska få 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 omräkningen göras på samma sätt som gäller för att bestämma beskattningsunderlaget.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens 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 lagrådsremiss föreslås nu att omräkningsregeln genomförs i ML, se vidare avsnitt 10.

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 mervärdesskattebeloppet i en faktura ska betalas i Sverige ska dock skattebeloppet även anges i svenska kronor eller, om den som ska säkerställa att faktura utfärdas har euro som redovisningsvaluta, i euro. Om mervärdesskattebeloppet 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.

## 9 Skatt- och redovisningsskyldighet

### 9.1 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 bland annat 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”.

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

**Regeringens 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 före denna tidpunkt.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Sveriges Advokatsamfund* välkomnar förslaget och anför att det är viktigt att reglerna är så tydliga som möjligt.

**Skälen för regeringens 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 leveransen upphör 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 slutförändertidpunkt. Regeln kan till exempel bli tillämplig vid leveranser av el, gas, värme och kyla.

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

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

**Regeringens förslag:** Redovisning av skatt vid unionsinterna förvärv av varor ska ske enligt en s.k. 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 före 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Regeringen föreslår dock att tidsfristerna för utfärdande av faktura ska samlas i en ny paragraf i mervärdesskattelagen.

**Remissinstanserna:** *Finansbolagens Förening* anför att den tidsfrist som ska gälla för utfärdande av faktura enligt direktivet är för kort. *Företagarna* är kritiska mot direktivets krav på tidsfrister för utfärdande av faktura vid EU-handel och anser att reglerna borde anpassas till företagens verklighet som gör det mycket svårt att uppfylla detta krav. Företagarna är dock positiva till att förslaget inte innehåller någon motsvarande tidsfrist vid handel inom Sverige. *Svensk Energi* anför att det i promemorian anges att köparen vid unionsinterna förvärv av varor ska redovisa den utgående mervärdesskatten senast den 15:e även om någon faktura inte ställts ut, men att det inte framgår vilket beskattningsunderlag som då ska ligga till grund för beskattningen. *Svenskt Näringsliv* är positiva till att någon tidsfrist inte införs för utfärdande av faktura för omsättningar inom Sverige och påpekar att den aktuella tidsfristen kan vara svår att tillämpa i praktiken. Vidare anför Svenskt Näringsliv att reglerna avseende tidsfrister för utfärdande av faktura bör samlas i en separat paragraf, i stället för att omfattas av 11 kap. 3 § ML som också reglerar viss faktureringskyldighet. *Sveriges Advokatsamfund* anför att förslagen innebär en harmonisering och att det är en fördel att det i aktuellt avseende gäller samma och tydliga regler inom EU. *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* avstyrker att tidsfrister för utfärdande av faktura införs.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom det nya faktureringsdirektivet införs regler som bland annat syftar till att precisera och harmonisera tidpunkten för redovisningskyldighetens 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.

*Finansbolagens Förening och Företagarna* är kritiska till den aktuella tidsfristen för utfärdande av faktura och anser att denna är för kort. *SKL* avstyrker att tidsfrister för utfärdande av faktura införs. I denna del konstaterar regeringen att tidsfristen för utfärdande av faktura följer av direktivet och att det inte finns någon möjlighet att ha avvikande regler i ML. I sammanhanget kan framhållas att i praktiken bör den nya tidsfristen inte innebära någon ändring jämfört med gällande regler. Detta eftersom de nuvarande reglerna innebär att redovisning av skatten, vilket normalt förutsätter en faktura, som huvudregel ska ske senast vid samma tidpunkt som enligt förslaget kommer att utgöra tidsfrist för utfärdande av faktura.

*Svensk Energi* anför att det i promemorian inte framgår vilket beskattningsunderlag som ska ligga till grund för beskattningen i de fall den utgående skatten ska redovisas trots att någon faktura inte utfärdats. Regeringen får i detta avseende framhålla att reglerna om beskattningsunderlag (det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas) ska tillämpas på samma sätt oavsett om faktura utfärdats eller inte. Beskattningsunderlaget ska som huvudregel bestämmas med utgångspunkt i ersättningen. Om faktura saknas får beskattningsunderlaget bestämmas på grundval av andra tillgängliga uppgifter.

*Svenskt Näringsliv* anför att reglerna avseende tidsfrister för utfärdande av faktura bör samlas i en separat paragraf, i stället för att omfattas av 11 kap. 3 § ML som också reglerar viss faktureringskyldighet. Regeringen instämmer i att det finns skäl för detta. Lagförslaget har utformats i enlighet härmed.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 11 kap. 3 a § ML. Vidare föranleder förslaget ändring i 1 kap. 3 a §, 11 kap. 3 och 7 §§ samt 13 kap. 8 b § ML.

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

**Regeringens förslag:** Faktura avseende sådan 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Regeringen föreslår dock att tidsfristerna för utfärdande av faktura ska samlas i en ny paragraf i mervärdesskattelagen.

**Remissinstanserna:** *Far* anser att den aktuella tidsfristen är för kort. *Företagarna* är kritiska mot direktivets krav på tidsfrister för utfärdande av faktura vid EU-handel och anser att reglerna borde anpassas till företagens verklighet som gör det mycket svårt att uppfylla detta krav. Företagarna är dock positiva till att förslaget inte innehåller någon motsvarande tidsfrist vid handel inom Sverige. *Svenskt Näringsliv* är positiva till att någon tidsfrist inte införs för utfärdande av faktura för omsättningar inom Sverige och påpekar att tidsfristen kan vara svår att tillämpa i praktiken. Vidare anför *Svenskt Näringsliv* att reglerna avseende tidsfrister för utfärdande av faktura bör samlas i en separat paragraf, i stället för att omfattas av 11 kap. 3 § ML som också reglerar viss faktureringskyldighet. *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* avstyrker att tidsfrister för utfärdande av faktura införs.

**Skälen för regeringens 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 för sådana omsättningar inträder som huvudregel när tjänsten har tillhandahållits (1 kap. 3 § ML). Som nämnts ovan i avsnitt 9.1.2 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.

*Far* och *Företagarna* är negativa till förslaget och *SKL* avstyrker detta. Regeringen konstaterar dock att den aktuella tidsfristen är obligatorisk enligt direktivet, på samma sätt som vid EU-handel med varor, och det finns således inte någon möjlighet att ha avvikande regler i ML. I de flesta fall bör tidsfristen inte innebära någon utökad börda för näringsidkarna, eftersom dessa av naturliga skäl vill fakturera i så nära anslutning till tillhandahållandet av tjänsten som möjligt. *Svenskt Näringsliv* anför att reglerna avseende tidsfrister för utfärdande av faktura bör samlas i en separat paragraf. Som anförts ovan i avsnitt 9.1.2 anser regeringen att det finns skäl för detta. Lagförslaget har utformats i enlighet härmed.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 11 kap. 3 a § ML. Vidare föranleder förslaget ändring i 1 kap. 3 a §, 11 kap. 3 och 7 §§ samt 13 kap. 8 b § ML.

### 9.3 Redovisning enligt kontantmetoden

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

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** *Ekobrottsmyndigheten* anför att det ur ett brottsförebyggande perspektiv är negativt att det saknas en koppling mellan den metod säljaren använder för redovisning av utgående skatt och köparens rätt till avdrag för ingående skatt. Enligt myndigheten kan risken för missbruk i viss mån minskas genom att det införs begränsningar för när kontantmetoden får tillämpas. Myndigheten är därför positiv till att tröskelvärdet för att få tillämpa kontantmetoden inte ändras. *Far* anser att tröskelvärdet för att få tillämpa kontantmetoden borde höjas åtminstone till motsvarande 500 000 euro. *Företagarna* anför att möjligheten till kontantredovisning är av stor betydelse för företagen och anser att tröskelvärdet för att få tillämpa kontantmetoden borde höjas till den högsta tillåtna nivån enligt direktivet. Vidare anser *Företagarna* att reglerna bör ändras så att kontantredovisning tillåts även i bokslutet (så kallad rak kontantmetod). *Svenskt Näringsliv* välkomnar bedömningen att reglerna avseende tidpunkten för köparens rätt till avdrag för ingående skatt när säljaren tillämpar kontantmetoden inte ska ändras. Enligt *Svenskt Näringsliv* bör dock tröskelvärdet för att tillämpa kontantmetoden höjas till den högsta tillåtna nivån. Vidare anser *Svenskt Näringsliv* att en rak kontantmetod ska införas och menar att nuvarande regler strider mot mervärdesskattedirektivet. Enligt *Sveriges Advokatsamfund* kan det utrymme som finns enligt det nya faktureringsdirektivet att höja tröskelvärdet för kontantmetoden motivera en översyn av tröskelvärdet och en samordning av regelverken i ML och i bokföringslagen (1999:1078), i syfte att uppnå enklare regler för företagen. *Näringslivets Regelnämnd* anser att en tillämpning av det högsta tillåtna tröskelvärdet

för kontantmetoden skulle kunna innebära en betydande förenkling och efterfrågar en utförligare konsekvensanalys och diskussion kring detta.

**Skälen för regeringens 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 5.2 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 att ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker (kontantmetod). Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Av motsvarande regler i 13 kap. 8 § första stycket 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. Av andra stycket i samma lagrum följer dock att den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång alltid ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. 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. Nivån på tröskelvärdet för att få tillämpa kontantmetoden enligt bokföringslagen togs senast upp i propositionen 2009/10:235. I propositionen uttalade regeringen att det nuvarande tröskelvärdet framstod som väl avvägt (s. 81). *Far, Företagarna, Svenskt Näringsliv* och *Näringslivets Regelnämnd* anser att tröskelvärdet bör höjas. Tröskelvärdet i ML är dock samordnat med reglerna i bokföringslagen och inom ramen för detta lagstiftningsärende, som enbart rör mervärdesskatt, är det inte möjligt att göra någon mera ingående bedömning kring de aktuella tröskelvärdena. Tröskelvärdet i ML bör således inte ändras i detta lagstiftningsärende.

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 8.2.

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.

Företagarna och Svenskt Näringsliv anser att en så kallad rak kontantmetod bör införas. Detta skulle innebära att utgående och ingående skatt inte skulle behöva redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut, utan kontantredovisning skulle tillämpas även i dessa fall. Reglerna i detta avseende är dock samordnande med reglerna i bokföringslagen och frågan omfattar även inkomstskatterättsliga överväganden. Frågan om en rak kontantmetod kan därför inte tas upp till behandling i detta lagstiftningsärende som enbart rör mervärdesskatt.

## 10 Beskattningsunderlag som uttrycks i en utländsk valuta

**Regeringens 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Bokföringsnämnden* anför att i redovisningen ska en transaktion i utländsk valuta omräknas till rapportvalutan med användning av transaktionsdagens avistakurs. Av praktiska skäl är det

enligt nämnden också tillåtet för företagen att använda en approximation av faktiska kurser, exempelvis en genomsnittskurs, under förutsättning att den inte ger alltför stor avvikelse i förhållande till en användning av avistakurser. Nämnden menar att redovisningsnormerna och förslaget i ML dels utgår från olika tidpunkt vid bestämmande av tillämplig valutakurs, dels har skilda synsätt i fråga om approximativa kurser. Enligt nämndens uppfattning kan det inte uteslutas att olika växelkurser kan komma att aktualiseras vid bokföringen av affärshändelsen respektive beräkningen av skatten. Detta skulle enligt nämnden i sådana fall kunna ge företagen ökad administration genom att uppgifterna i fakturan inte med automatik kan läggas till grund för bokföring av affärshändelsen. *Far* anser att direktivets tvingande regel är olycklig och att denna kommer att skapa oproportionerligt stora belastningar för företagen. *Svenskt Näringsliv* påpekar att de föreslagna reglerna är svårtillämpade i praktiken, men noterar att Sverige är förhindrat att avvika från mervärdesskattedirektivets regler. För framtida förenklingar är det enligt *Svenskt Näringsliv* av största vikt att Sverige på EU-nivå arbetar för regler som är möjliga tillämpa i praktiken. *Sveriges Advokatsamfund* välkomnar förslaget och anför att detta innebär ett förtydligande.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Bakgrund*

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 valutan 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.

#### *Nya regler i ML för att bestämma beskattningsunderlaget*

Mot den ovan angivna bakgrunden bör artikel 91.2 genomföras i ML. Reglerna i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet 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 företag 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:  $(\text{köp} + \text{sälj}) / 2$ . 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.

*Bokföringsnämnden, Far och Svenskt Näringsliv* menar att de föreslagna reglerna kan innebära en administrativ börda för näringsidkarna. Regeringen får i sammanhanget framhålla att förslaget utgör en nödvändig anpassning av reglerna i ML till reglerna i mervärdesskattedirektivet. För näringsidkarna blir det genom förslaget tydligt reglerat i ML vad som utgör beskattningsunderlag när uppgifter till ledning för detta är i en utländsk valuta, till skillnad från nuvarande situation där denna fråga har fått lösas genom domstolspraxis och Skatteverkets ställningstaganden.

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 §§ ML.

## 11 Definitioner av faktura och elektronisk faktura

**Regeringens förslag:** En definition av elektronisk faktura införs. Med elektronisk faktura avses en faktura som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format. Vidare anpassas den allmänna definitionen av faktura så att den också omfattar de fall när faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utöver förslaget i promemorian som rör definitionen av elektronisk faktura, innehåller regeringens förslag en anpassning av definitionen av faktura med hänsyn till den nya regeln i mervärdesskattedirektivet om vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas. Förslaget till lagtext avseende definitionen av elektronisk faktura har också justerats redaktionellt i förhållande till promemorians förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* är positivt till att det införs en definition av elektronisk faktura, men ser problem med att definitionen endast knyter an till reglerna i 11 kap. ML om fakturans innehåll och inte

reglerna i andra EU-länder i de fall ett annat EU-lands faktureringsregler är tillämpliga med stöd av den nya artikel 219a i mervärdesskattedirektivet. Verket tar upp samma problem vad gäller den allmänna definitionen av faktura. Enligt verket innebär den föreslagna definitionen att en faktura som är utfärdad enligt ett annat EU-lands regler riskerar att inte utgöra en faktura i ML:s mening, vilket bland annat kan få betydelse för avdragsrätten. *Odette Sweden AB* är positivt till att det inte föreslås några tekniska definitioner av elektroniska format och till att elektroniska fakturor jämföras med pappersfakturor. *Svensk Energi* anför att det vore önskvärt med en exemplifiering kring miniminivån av vad som är att anse som en elektronisk faktura och undrar om till exempel ett e-post meddelande skulle kunna vara en elektronisk faktura. *Svenska Bankföreningen* konstaterar att förslaget avseende elektronisk faktura ordagrant följer lydelsen i faktureringsdirektivet, men beklagar att direktivet inte följer den uppdelning EU Expert Group on e-invoicing gjorde mellan ”strukturerad” respektive ”icke-strukturerad” faktura-information. *Svenskt Näringsliv* föreslår att definitionen av elektronisk faktura kompletteras så att denna också blir tillämplig när fakturan uppfyller faktureringsreglerna i ett annat EU-land.

**Skälen för regeringens 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. *Svensk Energi* anför att det vore önskvärt med en exemplifiering kring miniminivån av vad som är en elektronisk faktura och undrar exempelvis om ett e-post meddelande skulle kunna vara en elektronisk faktura. Som regeringen anför är ”elektroniskt format” ett vitt begrepp och om en faktura utfärdas i form av ett e-post meddelande och också tas emot i detta format skulle fakturan utgöra en elektronisk faktura.

Enligt den nya artikel 217 i mervärdesskattedirektivet måste en elektronisk faktura innehålla den information som krävs enligt direktivet. Detsamma gäller enligt den generella definitionen av faktura i 1 kap. 17 § ML (motsvarande artikel 218 i mervärdesskattedirektivet). Enligt denna paragraf avses med faktura dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Vilka villkor som måste vara uppfyllda kan dock, som

*Skatteverket* och *Svenskt Näringsliv* påpekar, skilja sig åt beroende på vilket EU-lands faktureringsregler som är tillämpliga, jfr vidare avsnitt 7. Den generella definitionen av faktura i 1 kap. 17 § ML bör därför anpassas så att den också omfattar de fall när faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga enligt vad som följer av den nya artikel 219a i mervärdesskattedirektivet. I promemorian föreslogs att definitionen av elektronisk faktura skulle innehålla ett krav på att en sådan faktura ska innehålla den information som krävs enligt 11 kap. ML. En första förutsättning för att det ska kunna vara fråga om en elektronisk faktura är dock att den uppfyller de generella kraven på en faktura, dvs. att den uppfyller villkoren för fakturor. Ett uttryckligt krav i definitionen på att en elektronisk faktura ska innehålla den information som krävs är därför obehövligt. Med elektronisk faktura ska alltså avses en faktura enligt 1 kap. 17 § ML som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.

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

## 12 Elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål

**Regeringens 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 som är hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utöver förslaget i promemorian föreslår regeringen ett klargörande av att den aktuella skyldigheten att ge en behörig myndighet i ett annat EU-land omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura inte omfattar sådana fakturor som Skatteverket inte får granska.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* anför att det i den nya artikel 249 i mervärdesskattedirektivet anges att de behöriga myndigheterna ska ha rätt att ”få åtkomst till, ladda ned och använda” vissa fakturor, men att det i förslaget till 11 kap. 14 § ML endast anges att behöriga myndigheter ska ha ”åtkomst till” vissa fakturor. *Kammarrätten* ifrågasätter om detta utgör ett korrekt genomförande av direktivet. *Ekonomistyrningsverket* önskar ett förtydligande av vad som avses med omedelbar elektronisk åtkomst och undrar om fakturorna ska vara åtkomliga on-line hela tiden. *Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget och anför bland annat följande. Den rätt som enligt förslaget ges till de utländska motsvarigheterna till Skatteverket innefattar myndighetsutövning. Myndighetsutövning mot företag etablerade i Sverige bör av rättsäkerhetsskäl utföras av svenska myndigheter. Det kan uppstå svårigheter för den enskilde näringsidkaren att förstå att det verkligen är en behörig utländsk myndighet man har att göra med och vad som efterfrågas. Det ska beaktas att en faktura ofta innehåller uppgifter som är företagshemligheter och som således är känsliga att

lämna ut. Advokatsamfundet vill särskilt framhålla att förslaget har en särskild implikation vad gäller advokatverksamhet, närmare bestämt för svenska advokater som har klienter i andra EU-länder. Advokatens fakturor innehåller som huvudregel namn på klienten och en beskrivning av det utförda uppdraget, vilket är uppgifter som omfattas av advokatsekretess. Förslaget innebär en möjlighet för utländska myndigheter att utan formellt förfarande bereda sig tillträde till uppgifter som enligt lag omfattas av advokatens tystnadsplikt. Om Skatteverket skulle begära ut uppgifter från en advokat angående namn på en klient eller uppgifter om vad uppdraget avsett finns laglig möjlighet att undanta uppgifter som omfattas av advokatens tystnadsplikt. Att då införa en möjlighet för motsvarande utländsk myndighet att ta del av denna typ av uppgifter är helt oacceptabelt. Advokatsamfundet avstyrker förslaget, men konstaterar att Sverige för att uppfylla sina åtaganden mot EU har att implementera den föreslagna bestämmelsen. Skyldigheten för advokat att lämna ut fakturor till utländsk myndighet måste dock enligt Advokatsamfundet bli föremål för särreglering.

## **Skälen för regeringens förslag**

### *Bakgrund*

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.

### *Överväganden*

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 i skatteförfarandelagen (2011:1244). Reglerna i 37 kap. om föreläggande att lämna uppgift och i 41 kap. om revision 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 en behörig myndighet i ett annat EU-land vill få åtkomst till fakturor som bevaras av en näringsidkare som är etablerad i Sverige är denna hänvisad till att begära bistånd i enlighet med reglerna i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri<sup>10</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

<sup>10</sup> EUT L 268, 12.10.2010, s. 1 (Celex 32010R0904).

fakturor som bevaras på elektronisk väg av näringsidkare som är etablerade i Sverige.

*Rätt till elektronisk åtkomst till fakturor för behöriga myndigheter i andra EU-länder*

En regel som ger behöriga myndigheter i andra EU-länder möjlighet att för kontrolländamål få elektronisk åtkomst till fakturor under vissa förutsättningar bör lämpligen utformas på i princip samma sätt som de ovan 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 i 11 kap. 12 och 13 §§ ML. *Kammarrätten i Stockholm* anför att det i den nya artikel 249 anges att de behöriga myndigheterna ska ha rätt att ”få åtkomst till, ladda ned och använda” vissa fakturor, men att det i promemorians förslag endast anges att behöriga myndigheter ska ha ”åtkomst till” vissa fakturor. *Kammarrätten* ifrågasätter om detta utgör ett korrekt genomförande av direktivet. Enligt regeringens mening får dock rätten till ”omedelbar elektronisk åtkomst” anses uppfylla direktivets syfte. Begreppet ”omedelbar elektronisk åtkomst” kan inte anses innefatta något hinder mot att för kontrolländamål ”ladda ned” och ”använda” fakturan. *Ekonomistyrningsverket* önskar ett förtydligande av vad som avses med omedelbar elektronisk åtkomst och undrar om fakturorna ska vara åtkomliga on-line hela tiden. Vad avser denna fråga kan framhållas att ”omedelbar elektronisk åtkomst”, vilket framgår ovan, är ett begrepp som redan i dag används i bokföringslagen. Begreppet får enligt regeringen bedömas på samma sätt vid tolkningen av den nu aktuella regeln. Den elektroniska åtkomsten ska i princip ske ”omedelbart” men kravet på omedelbarhet får anpassas till förhållandena i det enskilda fallet, se vidare propositionen 2003/04:26 s. 124. Åtkomst behöver endast medges på begäran och det är alltså inte fråga om att fakturorna ska vara åtkomliga on-line hela tiden.

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 viss 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.

*Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget, men konstaterar att Sverige för att uppfylla sina åtaganden mot EU har att implementera den föreslagna bestämmelsen. Skyldigheten för advokat att lämna ut fakturor till utländsk myndighet måste dock enligt Advokatsamfundet bli föremål för särreglering. Advokatsamfundet menar att förslaget innebär att utländska myndigheter får möjlighet att få tillträde till uppgifter som inte Skatteverket har laglig möjlighet att ta del av i de fall uppgifterna omfattas av advokatsekretess. Regeringen vill beträffande denna synpunkt inledningsvis påpeka, vilket framhållits ovan, att den aktuella regeln inte omfattas av några sanktioner. En näringsidkare som anser att det inte finns grund för att medge omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura kan således vägra åtkomst, utan att för den skull bli föremål för en sanktion. I så fall återstår för den behöriga myndigheten i det andra EU-landet att begära bistånd av Skatteverket i enlighet med reglerna i förordningen om administrativt samarbete för att söka få åtkomst till fakturan. Skatteverket kan för att efterkomma en sådan begäran i sin tur inte begära omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura med stöd av den aktuella regeln, eftersom den endast omfattar behöriga myndigheter i andra EU-länder. För att få åtkomst till fakturan får Skatteverket använda de sedvanliga reglerna i skatteförfarandelagen, eller i de fall 7 kap. 3 a § bokföringslagen är tillämplig, reglerna i denna paragraf. I 47 kap. 1 och 2 §§ i skatteförfarandelagen finns regler om undantag av uppgifter från föreläggande respektive undantag av handlingar från granskning. Av reglerna följer bland annat att det från Skatteverkets rätt att förelägga respektive granska undantas handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Detta innebär att det finns tydliga begränsningar avseende vilka handlingar Skatteverket kan kräva att få åtkomst till, bland annat skulle begränsningarna kunna gälla en advokats fakturor. Således innebär förslaget inte att reglerna om advokatsekretess kan kringgå på något sätt. Eftersom den föreslagna bestämmelsen inte omfattas av några sanktionsmöjligheter har det i promemorian bedömts att det inte heller var nödvändigt att särskilt ange begränsningar i rätten till omedelbar elektronisk åtkomst. Samtidigt kan det enligt regeringen ifrågasättas om det är lämpligt att den föreslagna bestämmelsen ger intryck av att det inte finns några begränsningar i skyldigheten att ge åtkomst till en viss faktura, om förutsättningarna i övrigt i bestämmelsen är uppfyllda. Sammantaget anser regeringen att det finns skäl att förtydliga förslaget i denna del, så att det klargörs att reglerna gäller med motsvarande begränsningar som enligt 47 kap. 2 § skatteförfarandelagen. Genom detta tydliggörs att den aktuella skyldigheten att ge en behörig myndighet i ett annat EU-land omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura inte omfattar sådana fakturor som Skatteverket inte får granska.

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

## 13 Säkerställande av ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten när det gäller fakturor

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

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Ekonomistyrningsverket* ser positivt på att det inte ska ställas några krav på tekniska lösningar för att säkerställa kraven på ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor. *Svensk Energi* anför att det vore önskvärt att det utformas riktlinjer för att klarlägga mininivån kring vad som krävs för att uppfylla de aktuella kraven. *Svenska Bankföreningen* anser att det är en brist att det i faktureringsdirektivet saknas en definition av ”administrativa kontroller”, men ställer sig positiv till promemorians förtydliganden avseende förhållandena i Sverige. Vidare påtalar Bankföreningen att det finns rättssubjekt som är bokföringsskyldiga, men som inte omfattas av bokföringslagen utan av annan lagstiftning. Bankföreningen utgår från att bedömningen i promemorian även omfattar sådana subjekt, men menar att för tydlighetens skull bör detta klargöras. *Svenskt Näringsliv* är positivt till förslaget, men vill peka på svårigheten att överblicka vad dessa regler innebär i praktiken i kombination med nya regler om vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas och bokföringslagens regler. *Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget och efterlyser ett klargörande vad gäller ansvarsfördelningen mellan beskattningsbara personer. Advokatsamfundet ställer sig frågande till om det är praktiskt genomförbart att både utfärdaren och mottagaren av en faktura ska ha en fullständig verifikationskedja från det att en faktura utfärdas. Advokatsamfundet menar att vissa av formuleringarna i den föreslagna lagtexten och i promemorian tyder på att skyldigheten att säkerställa fakturans äkthet åvilar både den som utfärdar fakturan och den som mottar fakturan från det att fakturan utfärdas. Det förefaller enligt Advokatsamfundet mer lämpligt att den som utfärdar fakturan har ansvar för dokumentera dess äkthet och att detta ansvar inträder för mottagaren först när denne faktiskt mottagit fakturan.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Bakgrund*

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.

### *Överväganden*

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 mervärdesskattedirektivet 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 11 kap. 12 och 13 §§ ML (tidigare 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 11 kap. 12 § första stycket ML 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 11 kap. 13 § ML 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 ML, skatteförfarandelagen 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 ska 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 11 kap. 13 § andra stycket ML en skyldighet att tillämpa reglerna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket<sup>11</sup> 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 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (tidigare 14 kap. 2 § skattebetalningslagen) ska en deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten 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. *Svenska Bankföreningen* påtalar att det finns rättssubjekt som är bokföringsskyldiga, men som inte omfattas av bokföringslagen utan av annan lagstiftning. Bankföreningen utgår från att bedömningen i promemorian även omfattar sådana subjekt, men menar att för tydlighetens skull bör detta klargöras. Regeringen gör i enlighet med vad som angetts ovan bedömningen att artikel 233 inte heller innebär någon materiell ändring för subjekt som inte omfattas av reglerna i bokföringslagen.

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 en central regel i faktureringsdirektivet är genomförd i svensk rätt, bör reglerna i ML förtydligas. Reglerna om ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor bör alltså återspeglas i ML.

Lämpligen bör reglerna kring bevarandet av fakturor i 11 kap. 12 och 13 §§ ML ändras så att de återspeglar artikel 233. Nuvarande särskilda reglering rörande elektroniska fakturor i 11 kap. 12 § andra stycket ML (tidigare 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 överflödiga och kommer i stället att omfattas av de nya reglerna om säkerställande av äkthet, integritet och läsbarhet vad gäller fakturor i allmänhet.

*Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget och efterlyser ett klargörande vad gäller ansvarsfördelningen mellan beskattningsbara personer. *Svensk Energi* menar att det vore önskvärt med riktlinjer för att klarlägga miniminivån kring vad som krävs för att uppfylla de aktuella kraven. Vad gäller dessa synpunkter gör regeringen följande bedömning.

<sup>11</sup> Regeringen föreslår nu att 7 kap. 1 § bokföringslagen i dess helhet ska gälla för näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga, se vidare författningskommentaren till 11 kap. 12 § ML.

Som anförts ovan innebär förslaget, i huvudsak mot bakgrund av reglerna i bokföringslagen, ingen materiell ändring av gällande rätt. Advokatsamfundet och Svensk Energi efterlyser vissa klargöranden avseende den verifieringskedja och den miniminivå som krävs för att uppfylla de aktuella kraven. Vad gäller dessa frågeställningar i allmänhet vore det enligt regeringens mening emellertid inte lämpligt att i detta lagstiftningsärende, som endast rör mervärdesskatt, närmare uttala sig kring tolkningen av bokföringslagens regler och därmed sammanhängande god redovisningssed. Den närmare innebörden av bokföringslagens regler måste bedömas och preciseras i sitt eget sammanhang. Advokatsamfundet ställer sig frågande till om det är praktiskt genomförbart att både utfärdaren och mottagaren av en faktura ska ha en fullständig verifieringskedja från det att en faktura utfärdas samt påtalar att det förefaller mer lämpligt att den som utfärdar fakturan har ansvar för dokumentera dess äkthet och att detta ansvar inträder för mottagaren först när denne faktiskt mottagit fakturan. Advokatsamfundet menar att vissa av formuleringarna i den föreslagna lagtexten och i promemorian tyder på att skyldigheten att säkerställa fakturans äkthet åvilar både den som utfärdar fakturan och den som mottar fakturan från det att fakturan utfärdas. Beträffande denna fråga är det enligt regeringen givetvis inte möjligt för den som mottar en faktura att säkerställa något innan denne mottagit fakturan. För den som mottar en faktura kan detta ansvar således inträda först när fakturan mottagits. Även om ansvaret i sig kan inträda först när fakturan mottagits måste dock den som mottar en faktura se till att de aktuella kraven på ursprungets äkthet m.m. är säkerställda med avseende på förhållandena när fakturan utfärdas (jämför vad som sagts ovan gällande bokföringslagens krav på att bokföringen ska innefatta en verifieringskedja så att resultat och ställning kan stämmas av mot enskilda affärshändelser). Även med beaktande av vad Advokatsamfundet anför gör regeringen mot denna bakgrund bedömningen att reglerna i ML bör förtydligas på det sätt som föreslås i promemorian.

*Svenskt Näringsliv* anser att det är svårt att överblicka vad reglerna innebär i praktiken i kombination med de nya reglerna om vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas. Vad gäller kopplingen till dessa regler får framhållas att regeringen gör bedömningen, till skillnad från bedömningen i promemorian, att de aktuella reglerna om säkerställande av ursprungets äkthet m.m. inte kan anses utgöra faktureringsregler och de ska därför inte omfattas av de nya reglerna avseende tillämpliga faktureringsregler, se vidare avsnitt 7.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 11 kap. 13 § ML. Vidare föranleder förslaget ändring i 11 kap. 12 § ML.

## 14 Överföring av varor för värdering

<p><b>Regeringens förslag:</b> En överföring av en vara till Sverige från ett annat EU-land för värdering ska inte anses vara ett unionsinternt förvärv.</p>
--

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Vissa redaktionella ändringar har gjorts i den föreslagna lagtexten.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* noterar att det i den föreslagna lagtexten används singular avseende ”arbete på varan”, men plural avseende ”värderingar av varan” och finner det önskvärt att det klargörs om det finns en avsikt med detta. Vidare föreslår kammarrätten att lagtexten formuleras om så att denna blir mer lättläst. *Sveriges Advokatsamfund* anför att förslaget innebär ett förtydligande och välkomnar detta.

**Skälen för regeringens 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.

*Kammarrätten i Stockholm* noterar att det i den föreslagna lagtexten i promemorian används singular avseende ”arbete på varan”, men plural avseende ”värderingar av varan” och finner det önskvärt att det klargörs om det finns en avsikt med detta. Regeringen får i detta avseende framhålla att anledningen till att plural använts vad gäller ”värderingar” är att det motsvarar lydelsen av direktivet. Någon särskild avsikt med detta finns dock inte och således omfattar regeln såväl en enstaka värdering som flera sådana. För att undvika oklarheter bör dock i ML lämpligen singular användas i båda fallen. Regeringen föreslår därför att lagtexten ändras redaktionellt i förhållande till promemorians förslag i detta hänseende. I syfte att förenkla lagtexten har denna även i övrigt ändrats redaktionellt i viss utsträckning i förhållande till promemorians förslag.

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

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

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

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Advokatsamfund* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens 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 propositionen 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.

## 16 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2013. Bestämmelserna i 1 kap. 17 och 17 a §, 11 kap. 4, 5 a–5 c, 6–10 och 12–14 §§ mervärdesskattelagen 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Till skillnad mot vad som föreslogs i promemorian föreslår regeringen att även bestämmelserna i 11 kap. 12–13 §§ ML ska tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet. Vidare har regeringen i lagrådsremissen, utöver vad som föreslogs i promemorian, föreslagit ändring i 1 kap. 17 § och 11 kap. 10 § ML. Dessa bestämmelser föreslås också tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

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

Bestämmelserna i 1 kap. 17 och 17 a §, 11 kap. 4, 5 a–5 c, 6–10 och 12–14 §§ ML bör lämpligen tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet. Dessa bestämmelser gäller bland annat definitionen av faktura, självfakturering och förutsättningarna för att faktureringsreglerna i ML ska vara tillämpliga. Dessutom innehåller bestämmelserna regler kring bevarandet av fakturor, säkerställande av ursprungets äkthet m.m. och elektronisk åtkomst till fakturor. De angivna bestämmelserna avser sammantaget villkor för innehållet i fakturor och hanteringen i övrigt av fakturor. I dessa fall bedöms det enklare och tydligare att låta tidpunkten för utfärdandet av fakturan vara avgörande för tillämpligheten av de nya reglerna, i stället för skattskyldighetens inträde. Till skillnad mot vad som föreslogs i promemorian föreslår regeringen att bestämmelserna i 11 kap. 12–13 §§ ska tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet. Vad avser bestämmelsen i 11 kap. 12 § har den ett samband med bestämmelserna i 11 kap. 5 a–5 c och bör därför också tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet. Även bestämmelsen i 11 kap. 13 § bör enligt regeringens mening tillämpas på fakturor som utfärdas från ikraftträdandet, eftersom bestämmelsen närmast avser villkor för hanteringen av fakturor. Beträffande bestämmelsen i 11 kap. 11 § som rör valuta i fakturor avser denna i och för sig innehållet i fakturor, men den har ett nära samband med de nya bestämmelserna i 7 kap. 7 a och 7 b §§ om bestämmande av beskattningsunderlag när detta uttrycks i en utländsk valuta. Med hänsyn härtill bör inte tidpunkten för utfärdande av fakturan vara avgörande för tillämpligheten av 11 kap. 11 §. För denna bestämmelse bör i stället skattskyldighetens inträde vara avgörande för tillämpligheten i enlighet med vad som anges nedan.

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

## 17 Offentligfinansiella och andra effekter

**Regeringens bedömning:** De statsfinansiella effekterna av förslaget är försumbara. Förslaget har inte någon påverkan på de allmänna förvaltningsdomstolarna. För Skatteverket tillkommer vissa kostnader för anpassning till de nya reglerna. Kostnaderna uppskattas till ca 300 000 kronor. För näringsidkarna medför förslaget i huvudsak positiva effekter genom att reglerna blir enklare och tydligare.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** *Regelrådet* anför att konsekvensutredningen ger en god bild av syftet med förslaget och belyser hur det aktuella regelverket förenklas och förtydligas. Konsekvensutredningen innehåller enligt Regelrådet emellertid inte någon diskussion om i vad mån förslaget kan leda till annat än administrativa effekter för berörda företag, exempelvis i form av ändrade tidpunkter för betalning av mervärdesskatt eller ändrat beskattningsunderlag vid handel i utländsk valuta. I avsaknad av sådan redovisning är konsekvensutredningen enligt Regelrådet bristfällig.

**Skälen för regeringens bedömning.** 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.

*Regelrådet* anser att konsekvensutredningen är bristfällig, eftersom det saknas en diskussion om i vad mån förslaget kan leda till annat än administrativa effekter för berörda företag, exempelvis i form av ändrade tidpunkter för betalning av mervärdesskatt eller ändrat beskattningsunderlag vid handel i utländsk valuta. Vad avser tidpunkten för betalning av skatten införs genom förslaget en s.k. fakturadatummetod för redovisning av skatt vid EU-handel med varor. Som angetts ovan bör detta dock i praktiken inte innebära någon ändring jämfört med gällande regler. Beträffande reglerna om vad som utgör beskattningsunderlag när uppgifter till ledning för detta är i en utländsk valuta innebär förslaget ett förtydligande. I huvudsak tillämpas samma regler redan i dag. Enligt regeringens bedömning är förslagets effekter för näringsidkarna, utöver de rent administrativa, försumbara.

## 18 Författningskommentar

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

#### **1 kap.**

##### *3 a §*

En följdändring görs i paragrafen med anledning av att tidsfristerna för utfärdande av faktura samlas i en ny paragraf, 11 kap. 3 a §.

##### *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 9.1.1.

### 17 §

Ändringen syftar till att anpassa definitionen av faktura till den nya artikel 219a i mervärdesskattedirektivet som anger vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas. Om artikel 219a se vidare avsnitt 7 och kommentaren till 11 kap. 5 a–5 c §§. Av paragrafen följer att villkoren för fakturor ska bedömas enligt 11 kap. om faktureringsreglerna i ML är tillämpliga med stöd av 11 kap. 5 a–5 c §§. I annat fall ska villkoren för fakturor bedömas utifrån tillämpliga faktureringsregler enligt vad som följer av artikel 219a i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.

### 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 föränleds av den nya artikel 217 i mervärdesskattedirektivet. Med elektronisk faktura avses en faktura enligt 1 kap. 17 § som 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 11.

## 2 a kap.

### 7 §

Ändringen i *andra stycket punkt 2* föränleds av en ändring i artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 14.

## 6 a kap.

### 7 §

Paragrafen är ny, men motsvarar 23 kap. 3 b § skattebetalningslagen (1997:483) som upphävdes den 1 januari 2012. I paragrafen regleras en underrättelseskyldighet för grupphuvudmannen och en möjlighet för Skatteverket att förelägga honom eller henne. För att behålla ordningen som gällde enligt skattebetalningslagen och för att anpassa bestämmelsen till skatteförfarandelagen (2011:1244) anges i andra stycket att i fråga om sådant föreläggande gäller 44 kap. 2–4 §§ och 68 kap. 1 § skatteförfarandelagen.

## 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 något av de angivna sätten. 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 *första stycket 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 *första stycket punkt 2* göras med användande av den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Enligt *andra stycket* ska omräkning enligt första stycket 2 mellan andra valutor än euro göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta. Reglerna i första stycket 2 och andra stycket motsvarar det nya andra stycket i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.

#### *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 10.

### **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* slopas, se vidare avsnitt 15.

## 11 kap.

### 1 §

Ändringen i *andra stycket andra strecksatsen* innebär att fakturerings-skyldighet enligt ML införs vid omsättning av vara enligt 5 kap. 2 § första stycket 4 till en köpare i Sverige, det vill säga vid distansförsäljning av varor till köpare i Sverige som görs inom landet. Samtidigt slopas den tidigare gällande fakturerings-skyldigheten vid distansförsäljning av varor enligt 5 kap. 2 a § 1 till en köpare i ett annat EU-land, eftersom faktureringsreglerna i ML inte är tillämpliga i ett sådant fall. Ändringen förordas av den nya artikel 219a i mervärdes-skattedirektivet. Vidare slopas den tidigare gällande hänvisningen till 5 kap. 2 a § 2 avseende leveranser där varan finns i Sverige då transporten påbörjas och som ska installeras eller monteras i ett annat EU-land av säljaren (s.k. monteringsleveranser). Sådana leveranser omfattas i stället av huvudregeln i första stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.1.

### 3 §

*Första stycket* justeras språkligt. Vidare flyttas reglerna i det *andra stycket* till den nya 3 a §.

### 3 a §

Paragrafen är ny. I paragrafen regleras tidsfrister för utfärdande av fakturor.

*Första stycket* motsvarar tidigare gällande 3 § andra stycket.

Enligt *andra stycket* ska faktura avseende omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §, det vill säga unionsinterna varuomsättningar, 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 enligt 1 kap. 4 a § andra stycket vid kontinuerliga leveranser, se vidare kommentaren till denna paragraf.

Av *tredje 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 det vill säga omsättningar som inte är skattepliktiga i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning.

Andra och tredje stycket syftar till att genomföra den nya artikel 222 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.1.2 och 9.2.

### 4 §

Paragrafen ändras bland annat 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 8.6.

#### 5 a–5 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 och 6–11 §§ är tillämpliga. Om bestämmelserna om fakturering är tillämpliga med stöd av paragraferna finns det alltså formella förutsättningar att tillämpa de angivna bestämmelserna på en viss faktura. Det innebär inte att det finns en faktureringssskyldighet 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 kring tolkningen av omsättningslandsreglerna för tjänster finns 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 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 leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten 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 ”leveransen eller tillhandahållandet görs från ett annat EU-land” avses att leveransen eller tillhandahållandet är hänförligt till en etablering i ett annat EU-land, på motsvarande sätt som gäller enligt 5 b § första stycket punkt 1. 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 anses ha gjorts i ett annat EU-land. *Första stycket punkt 1* innebär att leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten ska kunna hänföras till en etablering i Sverige. Detta ska gälla om säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, om inte leveransen eller tillhandahållandet görs från ett fast etableringsställe i ett annat land, eller har ett fast etableringsställe här från vilket leveransen eller tillhandahållandet 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 anses ha gjorts 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. Enligt *andra stycket* gäller regeln i första stycket inte i de fall köparen utfärdar fakturan (självfakturering).

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

Paragraferna behandlas i avsnitt 7.

#### 6 §

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

#### 7 §

I paragrafen görs i *första stycket* en följdändring med anledning av att en definition införs av elektronisk faktura i 1 kap. 17 a §. Första stycket justerats också språkligt. Vidare anpassas lydelsen av *andra stycket* till artikel 236 i mervärdesskattedirektivet genom att ett tillägg görs så att paragrafen uttryckligen omfattar även de fall då flera elektroniska fakturor ställs till förfogande för samma mottagare. Med ställs till förfogande avses exempelvis de fall när fakturor placeras på en säker webbplats eller webbportal där köparen kan hämta fakturorna. Dessutom tydliggörs i ett nytt *tredje stycke* att tidsfristerna för utfärdande av faktura i 3 a § ska beaktas vid utfärdande av samlingsfaktura.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.5.

## 8 §

Första meningen i paragrafen kompletteras med en hänvisning till den nya 8 a §.

En ny *punkt 11* införs. Enligt denna punkt ska när köparen utfärdar fakturan uppgiften *självfakturering* anges i fakturan. Punkten motsvarar den nya artikel 226.10a i mervärdesskattedirektivet.

Punkt 11 ändras till *punkt 12* och reglerna rörande fakturans innehåll när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten flyttas till en ny punkt 13. Vidare görs vissa språkliga 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 13* införs. Enligt den nya punkten ska, när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* anges i fakturan. De tidigare gällande valmöjligheterna 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 12 ändras till *punkt 14*.

Punkt 13 ändras till *punkt 15*. Vidare ändras punkten på så sätt att valmöjligheterna slopas 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 dessutom 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 16. 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 16* 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 språkversionerna 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 eller i de officiella språkversionerna av direktivet, 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 8.2.

#### 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 enligt reglerna i ett annat EU-land. 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 beskattningsunderlag 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.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.2.

#### 9 §

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 faktureringskyldighet 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 § tredje 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 § första stycket 4, vilken innebär att förenklad faktura inte får utfärdas vid distansförsäljning av varor som görs inom landet enligt den nämnda paragrafen. Enligt *andra stycket punkt 1* får förenklad faktura inte utfärd-

as om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare, eller en sådan företagare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk företagare och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten. Regeln förutsätter att faktureringsreglerna i ML är tillämpliga med stöd av den nya 5 a §, se vidare kommentaren till denna paragraf. Vad som avses med utländsk företagare framgår av 1 kap. 15 §. Regeln kan exempelvis 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, 4 b eller 4 c §§ ML. En annan situation när förenklad faktura inte får utfärdas enligt regeln är de fall när leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land och förhållandena är sådana som avses 5 a § andra stycket, men faktureringsreglerna i ML är tillämpliga enligt vad som följer av tredje stycket i samma paragraf eftersom faktura utfärdas av köparen. 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 den nya 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 8.3.

#### 10 §

Paragrafen ändras, se vidare kommentaren i avsnitt 8.4.

#### 11 §

Ändringen i paragrafen syftar till att genomföra artikel 230 i mervärdesskattedirektivet, se vidare avsnitt 8.7.

#### 12 §

Paragrafen ändras med anledning av de nya reglerna i 13 och 14 §§ och med hänsyn till den nya regeln i artikel 219a i mervärdesskattedirektivet om vilket EU-lands faktureringsregler som ska tillämpas. Det andra stycket upphävs och reglerna i detta stycke kommer i stället att omfattas av de nya reglerna i 13 §. Vidare flyttas det tidigare gällande tredje stycket till den nya 14 § andra stycket.

*Första stycket* avseende skyldigheten att bevara fakturor ändras på så sätt att hänvisningen till bestämmelserna i 11 kap. tas bort. Ändringen föranleds av den nya regeln i artikel 219a i mervärdesskattedirektivet som innebär att ett annat EU-lands faktureringsregler under vissa förutsättningar ska tillämpas. Genom ändringen blir regeln tillämplig oavsett på vilken grund det finns en skyldighet att säkerställa att faktura utfärdas.

*Andra stycket* motsvarar den tidigare lydelsen av 13 § första stycket (vilket i sin tur motsvarar den tidigare lydelsen av 14 kap. 2 b § första stycket skattebetalningslagen).

*Tredje stycket* har flyttats från den tidigare gällande 13 § andra stycket (tidigare 14 kap. 2 b § andra stycket skattebetalningslagen). Lydelsen ändras genom att hänvisningen till 7 kap. 1 § bokföringslagen nu omfattar 7 kap. 1 § i dess helhet, och således inte endast andra stycket i den nämnda paragrafen. Ändringen föranleds av att 7 kap. 6 § bokförings-

lagen i dess lydelse från och med den 1 januari 2011<sup>12</sup> innehåller en hänvisning till 7 kap. 1 §. Ändringen tydliggör att näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga ska bevara fakturor i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket bokföringslagen. Vidare justeras lydelsen språkligt.

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 13.

#### 13 §

De tidigare gällande reglerna flyttas till 12 §. De nya reglerna i paragrafen motsvaras av den nya artikel 233 i mervärdesskattedirektivet. Reglerna utgör inte någon materiell ändring, se vidare avsnitt 13.

#### 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. Regeln omfattar dock inte sådana fakturor som Skatteverket inte skulle få granska enligt 47 kap. 2 § skatteförfarandelagen. 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. 2–4 §§ 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 (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt

<sup>12</sup> Ändringen införd genom SFS 2010:1514 (proposition 2009/10:235).

samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete) för att få åtkomst till fakturan. Skatteverket kan för att efterkomma en sådan begäran i sin tur inte begära omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura med stöd av den aktuella regeln, eftersom den endast omfattar behöriga myndigheter i andra EU-länder. För att få åtkomst till fakturan får Skatteverket använda de sedvanliga reglerna i skatteförfarandelagen, eller i de fall 7 kap. 3 a § bokföringslagen är tillämplig, reglerna i denna paragraf. 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 § tredje stycket (tidigare 14 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 12.

### **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 unionsintern 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 propositionen 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 a §.

*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 9.1.2.

#### *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 §. Ändringen föranleds av ändringar i den sistnämnda paragrafen, vilka innebär att första och andra styckena 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 § 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 §. 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.

#### *Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna*

Se avsnitt 16.

## Lagförslag i promemorian Nya faktureringsregler vad gäller mervärdesskatt

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 förvärvat 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.

Bilaga 1

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.

FaktureringskyldighetFaktureringskyldighet och tillämpningsområdet för bestämmelserna1 §<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
- 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 Skatteförfarandet. 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. Bilaga 1

*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*

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.*

Bilaga 1

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 §.*

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.

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      Föreslagen lydelse  
Skatteförfarandet

Särskilda regler om bevarande av fakturor

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

Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska 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, 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 mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

Efter remiss har yttranden över promemorian Nya faktureringsregler vad gäller mervärdesskatt inkommit från Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Göteborg, Ekobrottsmyndigheten, Datainspektionen, Kommerskollegium, Stockholms Handelskammare, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Regelrådet, Far, Finansbolagens Förening, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Odette Sweden AB, Svensk Energi, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges kommuner och landsting, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) samt Näringslivets regelnämnd.

Dessutom har Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet (SPBI) inkommit med yttrande.

FöretagarFörbundet, Svensk Handel, Svensk Industriförening och Näringslivets skattedelegation har beretts tillfälle att yttra sig, men har inte avhört.