

Lagrådsremiss

Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Regeringen överlämnar denna lagrådsremiss till Lagrådet.

Stockholm den 26 september 2003

Bosse Ringholm

Marianne Svanberg
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

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

Beträffande frågan om vem som kan utfärda fakturor anges uttryckligen att en tredje person eller under vissa förutsättningar köparen får utfärda faktura för säljarens räkning. Vidare fastställs för vilka transaktioner en faktura skall utfärdas och vilka uppgifter som fakturan skall innehålla. En möjlighet införs att i vissa fall utfärda en förenklad faktura med endast ett begränsat antal uppgifter. En samlingsfaktura tillåts för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Uttryckliga regler som tillåter elektronisk fakturering införs. Vidare anges hur lagring av fakturor skall ske och förutsättningarna för lagring av elektroniska fakturor utanför Sverige. Förslaget i denna del avser all räkenskapsinformation och inte endast fakturor.

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

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

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	17
2.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	17
3	Ärendet och dess beredning.....	17
4	Bakgrund	17
5	Gällande rätt	17
5.1	EG-rätt.....	17
5.1.1	Reglerna i sjätte direktivet avseende fakturering.....	17
5.1.2	Kommissionens förslag till ändrade regler och behandling i rådet.....	17
5.1.3	Faktureringsdirektivet.....	17
5.2	Svensk rätt.....	17
5.2.1	Inledning	17
5.2.2	Fakturans roll och sambandet mellan avdragsrätt och företeende av faktura.....	17
5.2.3	Faktureringsskyldighet	17
5.2.4	Fakturans innehåll.....	17
5.2.5	Regler om fakturor i annan lagstiftning.....	17
5.2.6	Former för fakturering	17
5.2.7	Lagring av bokföringsmaterial enligt SBL och BFL	17
6	Regeringens bedömningar och förslag.....	17
6.1	Faktureringskyldighet.....	17
6.1.1	Inledning	17
6.1.2	Vem är faktureringskyldig?.....	17
6.1.3	Självfakturering (eng. self-billing)	17
6.1.4	Utläggning av faktureringsfunktionen (eng. outsourcing).....	17
6.2	Faktureringskyldighetens omfattning.....	17
6.3	Begreppen faktura och jämförlig handling	17
6.4	Fakturan	17
6.4.1	Fakturans innehåll.....	17
6.4.2	Förenklad faktura.....	17
6.4.3	Samlingsfaktura	17
6.4.4	Kreditnota	17
6.5	Tid inom vilken en faktura måste utfärdas	17
6.6	Valuta.....	17
6.7	Översättning av fakturor till svenska	17
6.8	Elektronisk fakturering	17
6.9	Lagringsregler.....	17

6.9.1	Lagringskyldighet	17
6.9.2	Lagringsplats.....	17
6.9.3	Fakturans form vid lagringen, lagringstid samt säkerställande av att uppgifterna i fakturan är oförändrade.....	17
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	17
8	Statsfinansiella effekter	17
9	Konsekvenser för små och medelstora företag.....	17
10	Författningskommentar	17
10.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	17
10.2	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	17
10.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	17
	Bilaga 1 Lagförslag i promemorian Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt	125
	Bilaga 2 Förteckning över remissinstanser beträffande promemorian Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt	146

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
2. lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 1 kap. 19 § samt 11 kap. skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 4 a och 17 §§, 3 kap. 26 a, 30 b och 30 f §§, 8 kap. 6, 17, 19 och 20 §§, 8 a kap. 12 §, 9 b kap. 5 §, 10 kap. 8 §, 13 kap. 9, 14, 15 a, 19, 20, 23 a, 25 och 26 §§, 19 kap. 3 § och 20 kap. 1 § samt att rubriken närmast före 8 a kap. 12 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 8 a kap. 15–17 §§ samt ett nytt kapitel, 11 kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §

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

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

17 §

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

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

17 a §

Med överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg avses att fakturor överförs eller ställs till mottagarens

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

förfogande med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering).

3 kap.

26 a §²

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

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

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

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

30 b §

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

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

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

30 f §³

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har

² Lydelse enligt prop. 2002/03:99.

³ Senaste lydelse 1995:700.

sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i 9 a kap.

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

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

8 kap.

6 §⁴

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 föreskrivs i 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

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

17 §

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

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 13 kap. 23 a § andra stycket.*

Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura.

⁴ Senaste lydelse 2000:1291.

19 §

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

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4 skall den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 9 kap. 8 § andra stycket 2 skall den innehålla uppgift om den ingående skatt som hänförs till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av.

Utöver de uppgifter som anges i andra och tredje styckena skall den handling som avses där innehålla uppgift om

1. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

2. transaktionens art,

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

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

20 §

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

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

8 a kap.

Särskilt om faktureringskyldighet vid jämkning

Utfärdande av handling vid jämkning

12 §

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren skall jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka skall överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren skall fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i sådan handling som avses i 11 kap. 9 §, eller

2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 11 kap. 10 §.

Överlåtaren skall fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i sådan handling som avses i 15 §, eller

2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 16 §.

15 §

Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt skall överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som innehåller de uppgifter som framgår av 17 §.

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för

denna, skall överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende denna ändring.

16 §

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

17 §

En handling som utfärdas enligt 15 § skall innehålla uppgifter om

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

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

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

4. uppgift om handling som avses i 16 §.

5. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

6. transaktionens art,

7. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och

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

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

9 b kap.

5 §

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

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

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

10 kap.

8 §

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

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

11 kap. Fakturering

Faktureringsskyldighet

1 §

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

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

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

2 §

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2 §, 4 §, 8 §, 9 §, 10 §, 11 §, 11 a §, 19 § första

stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5, 23a §, eller 5 kap. 5 § första stycket.

3 §

Varje näringsidkare skall säkerställa att en faktura utfärdas av honom själv, eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person för andra betalningar a conto än som avses i 2 § eller 13 kap. 14 § första stycket, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

4 §

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 enligt vilket säljaren godkänner varje faktura, och

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

5 §

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

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

Fakturans form

6 §

Faktura som avses i 1 § får utfärdas i pappersform eller, om

mottagaren godkänner det, överförs på elektronisk väg.

Samlingsfaktura

7 §

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.

Fakturans innehåll

8 §

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 § eller 7 § skall, om inte annat följer av 9 §, innehålla uppgift om

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

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

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

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,

b) den relevanta bestämmelsen i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, eller

c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller föremål för omvänd skattskyldighet,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel inom EG, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan skall 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 26 respektive 26 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, eller

c) en annan uppgift om att

vinstmarginalsystemet tillämpas.

9 §

För fakturor som avser andra transaktioner inom landet än sådana som avses i 2 a kap., 3 kap. 30 a § och 5 kap. 2 § första stycket 2 och sådana transaktioner som avses i 5 kap. 2 a § 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.

Kreditnotor

10 §

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, skall 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.

Ett kreditnota skall likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller

uppgifter om

1. skatten enligt fakturan och ändringen av skatten, och

2. i förekommande fall en sådan uppgift om att omsättningen är föremål för omvänd skattskyldighet som avses i enligt 8 § 11.

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

Valuta

11 §

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

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

13 kap.

9 §

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

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

14 §

Om den som utför byggnads-

Om den som utför byggnads-

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

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

15 a §

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

Om den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura skall den skattskyldige vid tillämpningen av 1 kap. 7 § *skattebetalningslagen (1997:483)* utgå från det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan.

När första stycket är tillämpligt, finns regler om omräkning till svenska kronor i 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro m.m. De principer som anges där skall även tillämpas av en utländsk företagare med redovisningsvaluta i euro.

19 §

Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får den ingående skatten

Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får den ingående skatten

alltid dras av för den redovisningsperiod under vilken en faktura eller motsvarande handling tagits emot.

alltid dras av för den redovisningsperiod under vilken en faktura tagits emot.

20 §

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

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

23 a §

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

Om skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura skall vid tillämpningen av 1 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) vid redovisningen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta. Om beloppet inte angetts i denna valuta, skall det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd

När första stycket är tillämpligt, finns regler om omräkning till svenska kronor i 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro m.m. De principer som anges där skall även tillämpas av en utländsk företagare med redovisning i euro.

25 §

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

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

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

Avdrag för nedsättning av priset skall grundas på *en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §.*

26 §

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

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

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

19 kap.

3 §

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

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

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

2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

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

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

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

1. faktura,

2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

20 kap.

1 §⁵

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

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör

⁵ Lydelse enligt prop. 2002/03:99.

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om bokföringslagen (1999:1078)

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

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

dels att rubriken närmast före 7 kap. 4 § skall sättas närmast före 7 kap. 3 a §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

3 a §

Trots bestämmelserna i 2 § får ett företag förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen om

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till Skatteverket eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,

2. företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och

3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 1 § 1 eller 2.

Första stycket gäller också förvaring i ett land utanför Europeiska unionen med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad med de som föreskrivs i

- rådets direktiv 76/308/EEG, av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med

*avseende på mervärdeskatt,
- rådets direktiv 77/799/EEG, av
den 19 december 1977 om ömse-
sidigt bistånd av medlemsstaternas
behöriga myndigheter på direkt-
beskattningens område, och
- rådets förordning (EEG)
nr 218/92 av den 27 januari 1992
om administrativt samarbete inom
området för indirekt beskattning
(mervärdesskatt).*

4 §¹

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

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands *även om förutsättningarna enligt 3 a § inte föreligger*. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid.

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

2. Villkor och begränsningar som följer av ett tillstånd som har lämnats enligt 7 kap. 4 § behöver inte längre tillämpas om de maskinläsbara medierna som tillståndet avser får förvaras med stöd av 7 kap. 3 a §.

¹ Lydelse enligt prop. 2002/03:99.

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

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas två nya paragrafer, 14 kap. 2 a och 2 b §§, samt närmast före 14 kap. 2 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

Särskilda regler om bevarande av fakturor

2 a §

Den som enligt 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall 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 skall 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.

2 b §

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 §, skall 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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på fakturor som utfärdas eller mottas efter ikraftträdandet.

3 Ärendet och dess beredning

Den 20 december 2001 antogs ett EG-direktiv om nya regler för fakturering när det gäller mervärdesskatt. Direktivet betecknas rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (se EGT L 15, 17.1.2002, s. 24), härafter kallat faktureringsdirektivet.

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

I framställningar som inkom till Finansdepartementet den 9 april 1997 och den 26 juni 1997 (dnr Fi97/1264 respektive Fi97/2095) har *Svenska Kommunförbundet* respektive *Landstingsförbundet, Statskontoret och Svenska Kommunförbundet* begärt att mervärdesskattelagen (1994:200, ML) skall anpassas så att dagens krav på uppvisande av faktura eller jämförlig handling för att avdragsrätt skall medges, inte hindrar att den elektroniska handeln kan bedrivas på ett rationellt sätt. Denna fråga behandlas av regeringen i avsnitt 6.8.

Inom Finansdepartementet har utarbetats en promemoria med förslag hur faktureringsdirektivet skall genomföras i ML (dnr. Fi2003/3465). Promemorian har remissbehandlats. Lagförslagen i promemorian finns i *bilaga 1*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgängliga hos Finansdepartementet (dnr EUFi2002/547).

4 Bakgrund

Den centrala rättsakten för mervärdesbeskattning inom EG utgörs av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s.1 ändrad senast genom rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesbeskattningen för radio och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.), i fortsättningen sjätte direktivet.

Det direktiv som nu skall införas i svensk lagstiftning innebär ändringar i faktureringsbestämmelserna i artikel 22.3 (i dess lydelse

enligt artikel 28h) i sjätte direktivet. När nedan hänvisas till artikel 22 avses artikel 22 i dess lydelse enligt artikel 28h.

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

De bestämmelser i sjätte direktivet som innan faktureringsdirektivet införs reglerar fakturering finns i artikel 22.3. Dessa regler är inte så omfattande utan ger en stor frihet för medlemsstaterna att utforma sina nationella faktureringsregler. Det har lett till att bestämmelserna om fakturering varierar i stor utsträckning i medlemsstaterna. I takt med att den gränsöverskridande handeln inom den europeiska gemenskapen ökat så har de företagare som bedriver sådan handel varit tvungna att i allt större utsträckning känna till och tillämpa övriga medlemsstaters regler avseende fakturering. Olikheterna i reglerna innebär ett administrativt merarbete för företagen och kan även leda till problem i kontrollhänseende för skattemyndigheterna. Mot bakgrund av detta uppgav aktörerna inom ramen för den andra etappen av SLIM ("Simpler legislation for the Internal Market", EU-kommissionens initiativ i syfte att förenkla vissa regler inom mervärdesskatteområdet) att avsaknaden av en harmoniserad lagstiftning hindrade den inre marknaden från att fungera väl. I arbetet med att anpassa gemenskapens mervärdesskattesystem till den elektroniska handelns krav var det nödvändigt att tillåta en bred användning av elektronisk fakturering utan onödiga inskränkningar (se KOM(2000) 650 slutlig, Bryssel 17.11.2000, 2000/0289 (CSN) s. 2). I juni 1998 underströk Ekofin-rådet nödvändigheten av att upprätthålla en rättslig ram för elektronisk fakturering som säkerställer skattemyndigheternas kontrollmöjligheter.

Mot bakgrund av denna utveckling lät Europeiska gemenskapernas kommission (nedan kommissionen) utföra en undersökning för att utreda vilka krav som gällde i medlemsstaterna avseende fakturering. Rapporten lämnades i augusti 1999 (se Study on the requirements imposed by the Member States, for the propose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means, Final Report on Invoicing 23.8.1999). Mot bakgrund av rapporten lämnade kommissionen ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt, KOM(2000)650 slutlig, Bryssel 17.11.2000, 2000/0289 (CNS). Kommissionen föreslog ändringar i direktivet avseende reglerna om fakturering så att kraven på innehållet i en faktura blir desamma inom hela gemenskapen. Kommissionen föreslog även införandet av regler för användning av elektronisk fakturering. Det nu aktuella direktivet 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt grundar sig på kommissionens förslag och antogs den 20 december 2001. I lagrådsremissen föreslås de ändringar i ML, skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och bokföringslagen (1999:1078,

SBL) som följer av de nya reglerna i sjätte direktivet. Det förutses att ändringar kan komma att krävas även i mervärdesskatteförordningen (1994:223) och skattebetalningsförordningen (1997:750).

5 Gällande rätt

5.1 EG-rätt

5.1.1 Reglerna i sjätte direktivet avseende fakturering

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

Faktureringsskyldighet

Enligt artikel 22.3 a i sjätte direktivet skall varje skattskyldig person utfärda en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person (eng. taxable) eller icke skattskyldig juridisk person. Med skattskyldig person avses enligt det sjätte direktivet en person som är näringsidkare. Begreppet har således ingenting att göra med vad man i ML betecknar som en betalningsskyldig person (skattskyldig person.). Vid distansförsäljningar och vid försäljningar av nya transportmedel skall en faktura utfärdas oavsett om omsättningen sker till en beskattningsbar person, offentligt organ eller annan. Det föreligger ingen faktureringskyldighet vid överföringar av varor som görs av en beskattningsbar person från en medlemsstat till en annan. Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura beträffande varje betalning à conto som har gjorts till honom före leverans av varor som avses i första

stycket i artikel 22.3 a i sjätte direktivet samt betalningar à conto från andra skattskyldiga personer eller icke skattskyldiga juridiska personer innan tjänsten har tillhandahållits. Den skattskyldige personen skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdas.

Utläggning av faktura (eng. outsourcing) och självfakturering (eng. self-billing)

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

Fakturans innehåll

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

Former för fakturering

I det sjätte direktivet anges inte särskilt formen för fakturering. Direktivet utgår från att en faktura har formen av en pappersfaktura. Detta anges dock inte uttryckligen i direktivet. Vid tillämpningen av direktivets regler

har många av medlemsstaterna ansett att det i stället ingår som en del i den uppgift som överlämnats åt medlemsstaterna, att fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura enligt artikel 22.3 c i sjätte direktivet. Medlemsstaterna har därför haft en möjlighet att i sin nationella lagstiftning acceptera både pappersfakturor och elektroniska fakturor. Medlemsstaterna har således utan begränsning i direktivet kunnat utforma regler avseende formen på fakturor och villkoren för att elektronisk fakturering kan tillåtas.

Begränsningar och befrielser vid fakturering

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

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

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

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

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

Sambandet mellan avdragsrätt och företeende av faktura

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

Medan artikel 17 i sjätte direktivet reglerar avdragsrättens inträde och omfattning så innehåller artikel 18 i samma direktiv regler om utövandet

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

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

5.1.2 Kommissionens förslag till ändrade regler och behandling i rådet

EG-kommissionens förslag av den 17 november 2000, KOM(2000) 650, lades fram som ett led i det s.k. SLIM-initiativet ("Simpler legislation for the Internal Market", EU-kommissionens initiativ i syfte att förenkla vissa regler inom mervärdesskatteområdet). Syftet med förslaget var att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesbeskattning. Kommissionen konstaterade i sitt förslag att reglerna avseende fakturering skiljer sig mycket åt från en medlemsstat i Europeiska unionen till en annan. Kraven på vilka uppgifter och hur många uppgifter fakturorna måste innehålla varierar mellan de olika medlemsstaterna. Kommissionen konstaterade att det inte heller finns någon egentlig gemenskapsrättslig ram för elektronisk fakturering eller självfakturering och att lagstiftningen i medlemsstaterna varierar från totalförbud till stor flexibilitet (se KOM(2000) 650 s. 2).

De regler som för närvarande finns i det sjätte direktivet avseende fakturering är summariska och medger en stor tolkningsfrihet för medlemsstaterna. Reglerna har som utgångspunkt att fakturor är i

pappersformat. Kommissionens förslag behandlade vilka obligatoriska uppgifter som skulle krävas på en faktura, möjligheten att sända en elektronisk faktura, möjligheten att lägga ut faktureringskyldigheten till en tredje person eller kunden och en frihet för näringsidkaren att bestämma var lagring av fakturor skall ske.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.1.3 Faktureringsdirektivet

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

Faktureringsskyldighet – artikel 22.3 a första stycket

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

Självfakturering och utläggning av faktureringsfunktionen på entreprenad – 22.3 a första, åttonde och tionde styckena

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

För att den skattskyldiges kund skall få utfärda faktura, s.k. självfakturering ställs särskilda villkor i faktureringsdirektivet. Det krävs att det finns ett i förväg träffat avtal mellan de båda parterna och det krävs även att det finns ett förfarande för godkännande av varje faktura

av den skattskyldige som utför leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster. Det är den medlemsstat där leveransen av varor sker eller tillhandahållandet av tjänster äger rum som skall bestämma villkoren för avtalet mellan parterna och för förfarandet mellan den skattskyldige och kunden för godkännande enligt artikel 22.3 a åttonde stycket i faktureringsdirektivet. Enligt artikel 22.3 a nionde stycket får i de fall kunden utfärdar fakturan, den medlemsstat på vars territorium en skattskyldig person levererar varor eller tillhandahåller tjänster ställa ytterligare krav. Det får bl.a. krävas att sådana fakturor skall utfärdas i den skattskyldiges namn och för hans räkning. Dessa krav måste dock vara desamma oavsett var kunden är etablerad.

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

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

Befrielse från faktureringskyldighet – artikel 22.3 a fjärde stycket

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

Medlemsstaterna har visserligen även enligt nuvarande regler en möjlighet att befria vissa *skattskyldiga personer* från vissa eller alla skyldigheter. Det avser dock *skattskyldiga personer* som *endast* utför leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster som är undantagna enligt artikel 13 och 15, skattskyldiga näringsidkare som har rätt till

befrielse från skatt enligt artikel 24 i sjätte direktivet (små företag) och omfattas av vissa undantag som gäller gemenskapsinterna förvärv och skattskyldiga personer som inte utför gemenskapsinterna försäljningar, distansförsäljningar, försäljningar till andra medlemsstater av varor som skall installeras (artikel 22.4 c i sjätte direktivet). Denna bestämmelse finns kvar i det sjätte direktivet efter införandet av faktureringsdirektivet men med det tillägget att medlemsstaterna när det gäller skattskyldiga personer som utför de tjänster som avses i artikel 22.4 c får inte befrielse lämnas från skyldigheterna i artikel 22.3.

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

Kreditnota – artikel 22.3 a femte stycket

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

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

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

Samlingsfaktura – artikel 22.3 a sjunde stycket

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

Innehåll i fakturan – artikel 22.3 b första stycket

Det nya faktureringsdirektivet reglerar uttömmande vilka uppgifter en faktura skall innehålla. Vid utformningen av dessa regler har en avvägning gjorts mellan å ena sidan kravet på förenklingar och å andra sidan myndigheternas behov av att kunna genomföra kontroller och behoven hos de aktörer som måste tillämpa mervärdesskattelagstiftningen på ett korrekt sätt. Syftet med regleringen är att åstadkomma en harmonisering av innehållet i fakturor mellan medlemsstaterna för att

underlätta handeln på den inre marknaden men även att möjliggöra elektronisk fakturering. Medlemsstaterna får därför inte kräva andra eller ytterligare uppgifter än dem som anges i faktureringsdirektivet. Detta framgår av artikel 22.8 andra stycket i sjätte direktivet som förs in genom faktureringsdirektivet. Enligt direktivet skall följande uppgifter anges i en faktura.

- Datum för utfärdande.
- Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan.
- Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i punkt 1 c, under vilket den skattskyldiga personen har levererat varor eller tillhandahållit tjänster.
- Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i punkt 1 c, under vilket varorna levererats eller tjänsterna tillhandahållits kunden, om kunden är skyldig att betala skatt på levererade varor eller tillhandahållna tjänster eller varor har levererats till honom enligt artikel 28 c A.
- Fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.
- De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.
- Datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då den a conto-betalning som avses i punkt a andra stycket erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datum för fakturans utfärdande.
- Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset.
- Tillämpad mervärdesskattesats.
- Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.
- Vid befrielse från skatt eller när kunden är skyldig att betala skatt, hänvisning till den relevanta bestämmelsen i detta direktiv, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet.
- Vid leverans av ett nytt transportmedel inom gemenskapen, de uppgifter som anges i artikel 28a.2.
- Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet, en hänvisning till artikel 26 eller 26a eller motsvarande nationella bestämmelser eller till en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.
- Om den som är skyldig att betala skatt är ett skatteombud i den mening som avses i artikel 21.2, skatteombudets registreringsnummer för mervärdesskatt enligt punkt 1 c tillsammans med dennes fullständiga namn eller adress.

Med förbehåll för att samråd sker med Mervärdesskattekommittén och på de villkor som kommittén kan komma att fastställa får medlemsstaterna bevilja befrielse från vissa av de krav som ställs avseende innehållet i en faktura i vissa fall. Sådan befrielse får med stöd av artikel 22.9 d som införs genom faktureringsdirektivet medges då fakturan är på mindre belopp eller om handelsbruket inom den berörda verksamhets-

sektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor gör det svårt att iaktta alla de krav som ställs på en fakturas innehåll i artikel 22.3 b. Under alla omständigheter måste fakturan innehålla följande uppgifter.

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

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

Valuta – artikel 22.3 b fjärde stycket

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

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

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

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

I slutrapporten från den undersökning som gjordes inom ramen för den andra etappen av SLIM (se avsnitt 3) drogs den slutsatsen att elektronisk fakturering uttryckligen borde vara tillåten enligt gemenskapslagstiftningen, även mellan aktörer i olika medlemsstater. Även om medlemsstaterna redan har en möjlighet att godkänna en elektronisk

faktura enligt artikel 22.3 c i sjätte direktivet så ansågs att detta inte var tillräckligt eftersom bestämmelsen endast innebär en möjlighet för medlemsstaterna att tillåta elektronisk fakturering och inte ett krav att acceptera en sådan faktura (se KOM(2000) 650 slutlig s. 5). Harmonisering av villkoren för elektronisk fakturering skulle kunna underlätta användningen av sådan fakturering, särskilt för stora koncerner som låter en enhet utfärda fakturor för hela koncernen. Ett av syftena med det nya faktureringsdirektivet var därför att skapa gemensamma regler inom gemenskapen för tillämpning av elektronisk fakturering.

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

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

En elektronisk signatur är uppgifter i elektronisk form som är fogade till eller logiskt knutna till andra elektroniska uppgifter och som används

som en metod för autentisering enligt artikel 2.1 i direktivet för elektroniska signaturer. En avancerad elektronisk signatur definieras i direktivets artikel 2.2 som en signatur som uppfyller följande krav:

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

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

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

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

Lagring av faktura – artikel 22.3 d

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

Den skattskyldige får själv bestämma lagringsplats under förutsättning att han utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla de lagrade fakturorna eller uppgifterna till de behöriga myndigheternas förfogande. Medlemsstaterna har dock en möjlighet att ålägga en skattskyldig person som är

etablerad på landets territorium en skyldighet att meddela dem lagringsplatsen om den är belägen utanför medlemsstatens territorium. Medlemsstaten har även en möjlighet att ålägga en skattskyldig person som är etablerad på landets territorium att inom landet lagra de fakturor som utfärdats av honom själv, av hans kund eller i hans namn eller för hans räkning, av en tredje person, samt alla de fakturor som de mottagit, när denna lagring inte sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av berörda uppgifter.

I faktureringsdirektivet finns särskilda bestämmelser som avser att säkerställa att uppgifterna i en lagrad faktura är oförvanskade. Enligt artikel 22.3 d tredje stycket faktureringsdirektivet skall fakturornas äkthet och innehållets integritet samt läsbarhet säkerställas under hela lagringsperioden. Bestämmelsen omfattar inte det alternativ som regleras i artikel 22.3 c tredje stycket faktureringsdirektivet. I den andra meningen i bestämmelsen om lagring regleras särskilt kraven när det gäller detta alternativ, dvs. möjligheten att sända fakturor på elektronisk väg enligt andra metoder för säkerställande än vad som angivits i det andra stycket i samma artikel (dvs. andra metoder än genom en 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 eller att en sådan avancerad signatur baseras på ett kvalificerat certifikat och skapas av en säker anordning för skapande av signaturer enligt artikel 2.6 och 2.10 i det nämnda direktivet alternativt eller elektroniskt datautbyte, EDI, enligt definitionen i artikel 2 i kommissionens rekommendation 1994/820/EG av den 19 oktober 1994). För sådana fakturor anges i stället att uppgifter i fakturorna inte får ändras och att de måste vara läsbara under hela lagringsperioden.

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

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

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

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

Slutligen införs i faktureringsdirektivet en bestämmelse avseende rätt till åtkomst av elektroniskt lagrade fakturor i en annan medlemsstat. Enligt en ny artikel 22 a gäller att när en skattskyldig person lagrar de fakturor som denne utfärdar eller mottar på sådan elektronisk väg som säkerställer åtkomst on-line av uppgifterna och lagringsplatsen i en annan medlemsstat än den där denne är etablerad, skall de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där den skattskyldiga personen är etablerad ha rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning av sådana fakturor med de begränsningar som fastställs i föreskrifter i den medlemsstat där den skattskyldiga personen är etablerad och i den mån detta är nödvändigt för medlemsstatens kontrolländamål.

5.2 Svensk rätt

5.2.1 Inledning

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

5.2.2 Fakturans roll och sambandet mellan avdragsrätt och företeende av faktura

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

Enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML har den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet rätt att göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Den skattskyldige måste dock enligt 8 kap. 5 § ML kunna styrka sin rätt till avdrag för ingående skatt på de sätt som anges i ML. Det innebär att vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom

faktura eller jämförlig handling enligt 8 kap. 17 § ML. Begreppet jämförlig handling finns definierat i 1 kap. 17 § ML. I denna bestämmelse anges att en jämförlig handling kan utgöras av en avräkningsnota, ett kvitto, en köpehandling eller en liknande handling. Med handling avses även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

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

5.2.3 Faktureringskyldighet

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

Enligt ML gäller att faktura skall utfärdas oavsett åt vem leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster sker, dvs. oavsett om förvärvaren är näringsidkare eller privatperson. Reglerna är uppbyggda så att det föreligger en generell skyldighet enligt 11 kap. 2 § 1 ML att utfärda faktura för varje omsättning som medför skattskyldighet och som görs mot ersättning. Denna skyldighet gäller dock bara den som är skattskyldig på grund av försäljning och inte den som är skattskyldig på grund av s.k. omvänd skattskyldighet (förvärvsbeskattning). Det är säljaren som är faktureringskyldig även för sådana transaktioner där köparen är skattskyldig. Det har i lagstiftningen reglerats så att bestämmelserna i 11 kap. 2 § ML innebär att faktura eller jämförlig handling skall utfärdas av den skattskyldige för annan omsättning än sådan som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-4 b ML. De undantagna situationerna är situationer då förvärvaren är skattskyldig, t.ex. förvärv av vissa slags tjänster från utländska företagare och omsättning i vissa fall av investeringsguld. I 11 kap. 2 a § ML anges vidare att säljaren är skyldig att utfärda faktura även för omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig vid sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a och 4 b ML. Faktura eller jämförlig handling skall enligt bestämmelsen även utfärdas vid gemenskapsinterna varuomsättningar som undantas enligt 3 kap. 30 a § ML och vid omsättningar som anges i 5 kap. 2 a § ML, dvs. distansförsäljningar av varor från Sverige till annat EG-land då säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning. I 3 kap. 30 b § ML finns ett undantag från skatteplikt

vid s.k. trepartshandel som innebär att mellanmannen inte behöver bli beskattad för ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. För att regeln skall vara tillämplig krävs dock att den utländske företagaren utfärdar en faktura eller jämförlig handling som uppfyller kraven i 11 kap. 5 a § ML. Fakturan måste enligt den bestämmelsen innehålla en uppgift om att förvärvet görs enligt förutsättningarna i 3 kap. 30 b § ML samt uppgift om den utländske företagarens och den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt.

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

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

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

5.2.4 Fakturans innehåll

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

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats utom vid omvänd skattskyldighet, (vid omvänd skattskyldighet utfärdar inte säljaren en faktura med mervärdesskatt utan köparen redovisar skatten på det fakturerade värdet som utgående skatt)
3. utfärdarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift,

7. det faktum att köparen är betalningsansvarig vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § ML,
8. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning, t.ex. tidpunkt för omsättning.

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

Det finns även en möjlighet för skattemyndigheten att befria från skyldighet att ange mottagare på fakturan om det finns särskilda skäl med hänsyn till den skattskyldiges verksamhet enligt 11 kap. 5 § ML. Detta undantag tillämpas för närvarande på passageavgiften för Öresundsbron mellan Sverige och Danmark, se prop. 1999/2000:58.

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

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

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

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

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

5.2.5 Regler om fakturor i annan lagstiftning

Som angavs i avsnitt 5.2.1 finns det även annan lagstiftning som reglerar vad en faktura skall innehålla. I BFL ställs krav på att vissa uppgifter skall framgå av en verifikation. En verifikation skall dokumentera affärshändelser och är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor. En verifikation skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handling eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga enligt 5 kap. 7 § BFL. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får enligt 5 kap. 6 § BFL, betalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. I sådant fall får den gemensamma verifikationen utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Det finns även en särskild reglering avseende fakturor vid handel med begagnade varor. I 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor skall anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Sådana anteckningar skall göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor. Anteckningarna skall avse följande;

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

Även aktiebolagslagens (1975:1385, ABL) regler påverkar innehållet i fakturor. I 16 kap 4 § ABL anges att ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter skall innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets säte och organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. Patent- och registreringsverket har i en skrivelse 1995-01-20 dnr BAD 85-23/95 menat att det kan vara svårt att se vilket som är registreringsnummer varför det anses vara tillräckligt att ett bolag i sina fakturor väljer att endast ange registreringsnummer för mervärdesskatt.

5.2.6 Former för fakturering

Utläggning av faktura och självfakturering

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

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

Samlingsfaktura

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

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

Kreditnotor

Om en skattskyldig i efterhand lämnar bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom viss tid skall han utfärda en kreditnota eller jämförlig handling enligt 11 kap. 8 § jämförd med 7 kap. 6 § första stycket ML. I en sådan handling behöver inte samtliga de uppgifter som krävs enligt huvudregeln för fakturor tas upp. Handlingen måste dock innehålla uppgift om ersättningen enligt utfärdad faktura eller jämförlig handling och nedsättningen av ersättningen och skatten enligt fakturan eller jämförlig handling och minskningen av skatten. Handlingen måste även innehålla övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 § 2, 3 och 4 b ML. Även vid fall av kundkrediteringar av annat slag än de som nämnts, skall en kreditnota utfärdas.

Pappersfakturor och elektroniska fakturor

Det finns för närvarande inga uttryckliga regler om elektronisk fakturering i ML. Vid tillämpningen har RSV dock ansett att de krav på fakturans innehåll som finns i ML inte kan anses utgöra något hinder för att överföring av fakturor sker på elektronisk väg, se brevsvaret från RSV 1993-08-13, dnr 21414-93/901. Enligt RSV:s uppfattning är en förutsättning för förfarandet dock att faktureringen står i överensstämmelse med BFL:s bestämmelser och att de krav som enligt ML ställs på de handlingar som en verifikationskallinnehållare är uppfyllda. Några särskilda krav enbart av det faktum att fakturan är elektronisk har inte ställts.

Tidsfrist

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

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

Tidpunkten för redovisning enligt faktureringsmetoden av utgående mervärdesskatt är enligt 13 kap. 6 § ML kopplad till när tidpunkten för när omsättningen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. På motsvarande sätt skall för den som är skattskyldig för förvärv av vara tidpunkten för redovisning infalla när förvärvet av varan har bokförts eller borde ha bokförts. Dessa bestämmelser gäller även för dem som tilldelats bokslutsmetoden för redovisning. För dem som tillämpar bokslutsmetoden innebär det i praktiken att redovisningsskyldigheten inträder när betalning erhålls eller lämnas. Vid förskotts- betalningar och kontantbetalning är motsvarande tidpunkt för bägge metoderna när betalningen har tagits emot eller lämnats.

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

I BFL finns regler om tidpunkten för bokföring. Enligt huvudregeln skall kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske enligt

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

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

Valuta

Används en annan valuta än den skattskyldiges redovisningsvaluta i en faktura eller en jämförlig handling skall mervärdesskattens belopp anges i båda valutorna i handlingen. Även den kurs som använts vid omräkningen skall anges i fakturan enligt 11 kap. 5 c § ML. Enligt RSV:s uppfattning kan av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas om faktureringen sker i nära anslutning till leverans (se Handledning för mervärdesskatt 2002 sid. 391). Har den utgående skatten angivits i flera valutor i en faktura skall den skattskyldige vid redovisningen av skatten använda det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan enligt 13 kap. 15 a § ML. Det finns krav avseende redovisningsvaluta även i BFL. Affärshändelserna skall kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta i svenska kronor. Aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock välja euro som redovisningsvaluta. Det innebär att ett företag som har euro som redovisningsvaluta endast behöver ange mervärdesskatt i euro på fakturor som utfärdas i euro. De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål måste dock vara redovisade i svenska kronor varför den som har euro som redovisningsvaluta måste räkna om mervärdesskatten till svenska kronor.

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

5.2.7 Lagring av bokföringsmaterial enligt SBL och BFL

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

SBL:s regler om bevarande av underlag

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

BFL:s regler om arkivering av räkenskapsinformation

Räkenskapsinformation som mottagits från annan skall bevaras i det skick det hade när det kom till företaget, dvs. i princip i sin ursprungliga form enligt 7 kap. 1 § BFL, jfr prop. 1998/99:130 s. 405. För pappersdokument så innebär kravet på bevarande att just det dokumentet skall bevaras och det får inte ersättas med något annat dokument, t.ex. en kopia. När det gäller räkenskapsinformation på maskinläsbart medium som företaget mottagit från annan så gäller kravet enbart information som redan under överföringen var knuten till ett fysiskt föremål.

I förarbetena till BFL kommenteras regeln om arkivering av räkenskapsinformation i mottagen form enligt följande. Om en verifikation från början kom till uttryck i ett pappersbaserat dokument, avser kravet på bevarande således just detta dokument. Det dokumentet får inte ersättas med något annat dokument t.ex. en fotostatkopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring åstadkommen genom scanning. Samma princip gäller om företaget har erhållit en optisk skiva som innehåller en verifikation; kravet på bevarande avser den mottagna skivan. Har företaget i stället tagit emot en elektronisk faktura som vid överföringstillfället inte hade antagit någon fysisk form, skall informationen bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt det från början var tänkt. Bestämmelsen är dock inte avsedd att förhindra företaget från att anpassa (konvertera) på detta sätt mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. En förutsättning för detta är naturligtvis att räkenskapsinformationen inte förändras (jfr BFN U 94:2). Bestämmelsen ställer inte heller något krav på bevarande av den maskinella

utrustningen och de andra fysiska föremål som ursprungligen användes för att spara informationen (se prop. 1998/99:130 s. 405).

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

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

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

När det gäller räkenskapsinformation som företaget själv har upprättat innebär kravet på bevarande enligt 7 kap. 1 § BFL att detta skall bevaras i det skick som den fick när den sammanställdes. Sådan räkenskapsinformation skall bevaras i det skick den fick när den sammanställdes. Har sålunda en grund- och huvudbokföring upprättats i pappersbaserad form, är det originalet som skall bevaras. När det gäller bokföring som upprättas och bevaras i maskinläsbar form, är huvudregeln att den skall bevaras på sådant sätt att den kan presenteras så som det från början var tänkt att kunna presenteras, se prop. 1998/99:130 s. 405)

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

Skattemyndigheten, eller i vissa fall Finansinspektionen, får om det föreligger särskilda skäl, för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift

och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av arkiveringstiden enligt 7 kap. 7 § BFL.

Enligt BFL:s regler skall dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation vara varaktiga och lätt åtkomliga. Enligt huvudregeln i 7 kap. 2 § BFL skall sådant material bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Det skall förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. Maskinutrustning och andra system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form eller genom mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, skall hållas tillgängliga i Sverige under hela den tidsperiod som anges för arkivering i 7 kap. 2 § BFL. Bestämmelserna gäller inte för dokument, mikroskrift, maskinläsbara medier, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt i det landet enligt 7 kap. 5 § BFL.

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

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

Internationella avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete

Sverige har ingått avtal och överenskommelser som innebär att rättshjälp kan begäras hos andra stater för ömsesidigt bistånd om t.ex. informationsutbyte men även rättslig hjälp i brottmål. De avtal som kan komma i fråga är följande. Det Nordiska handräckningsavtalet, som ingåtts av Danmark, Finland inklusive Åland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige omfattar mervärdesskatt. Avtalet omfattar bl.a. informationsutbyte. Avtalet är genomfört i svensk rätt genom lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska

länderna. Sverige har även ratificerat Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (genomförd i svensk rätt genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, LÖHS). Konventionen, som omfattar mervärdesskatt, innehåller bl.a. regler för informationsutbyte, delgivning av handlingar samt indrivning av skatt. Konventionen har, förutom av Sverige, ratificerats av Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen, USA och Belgien. Vissa av de avtalsslutande parterna har emellertid reserverat sig beträffande bl.a. reglerna om indrivning i konventionen. Dessa länder är för närvarande USA, Nederländerna och Polen. Avtalen innehåller normalt regler om åtkomst motsvarande dem i artikel 22 a i faktureringsdirektivet. Det innebär att Sverige kan begära handräckning av det andra landet för att få åtkomst till den lagringskyldiges fakturor som lagras elektroniskt i det landet.

I de flesta bilaterala dubbelbeskattningsavtalen finns bestämmelser om utbyte av information som reglerar informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna. Bestämmelserna om informationsutbyte i avtalen bygger på artikel 26 i OECD:s modellavtal. Lydelsen i denna artikel ändrades år 2000 och omfattar numera alla slags skatter som påförs av de avtalsslutande staterna. De avtal som för närvarande ingåtts omfattar dock i detta avseende inte mervärdesskatt.

Internationell rättslig hjälp i brottmål

I lagen (2000:562) om internationell rättslig hjälp i brottmål återfinns de svenska reglerna om rättslig hjälp i Sverige och utomlands. Genom konventioner och bilaterala avtal som har ingåtts, har Sverige möjlighet att begära internationell rättslig hjälp i brottmål utomlands. Vilken hjälp som kan erhållas styrs dock av lagstiftningen i det aktuella landet och av vilka internationella åtaganden som landet i fråga har gjort i förhållande till Sverige. Europeiska konventionen från den 20 april 1959 om ömsesidig rättslig hjälp i brottmål är ett sådant åtagande, vilket har ratificerats av samtliga EU:s medlemsstater och av anslutningsländerna samt kandidatländerna. Även Norge och Island har ratificerat konventionen. Till konventionen finns två tilläggsprotokoll, ett från 1978 och ett annat från 2001. Det första innehåller bl.a. regler om skattebrott och det andra ger möjligheter att hjälpa till med fler åtgärder än de som nämns i 1959 års konvention. Ratificeringen av dessa två instrument har kommit olika långt i olika länder. Sverige har t.ex. ännu inte ratificerat det andra tilläggsprotokollet.

Inom EU antogs 2000 en konvention om ömsesidig rättslig hjälp i brottmål. Konventionen avser att förbättra det rättsliga samarbetet mellan unionens medlemsstater, bl.a. genom nya möjligheter att samarbeta, t.ex. via direktkontakter mellan de berörda myndigheterna. Ett tilläggsprotokoll till konventionen antogs 2001. Protokollet fokuserar bl.a. på att förbättra möjligheterna att få information om vilka bankkonton en viss person har i en annan medlemsstat. Sverige har ännu inte ratificerat dessa instrument, men har i den ovan nämnda lagen om internationell rättslig hjälp i brottmål införlivat stora delar av konventionen från 2000. Ett

arbete pågår inom Justitiedepartementet med att införliva resterande delar av dessa instrument samt det andra tilläggsprotokollet till 1959 års rättshjälpskonvention (se ovan) i den svenska lagstiftningen.

Vid Rådet för rättsliga och inrikes frågor (RIF) möte i februari 2002 nåddes en principöverenskommelse om ett rambeslut inom EU om verkställighet av beslut om frysning av egendom eller bevismaterial. Rambeslutet innehåller bestämmelser som syftar till att förhindra att egendom som kan bli föremål för förverkande eller som kan utgöra bevismaterial förstörs eller försvinner. Detta kan t.ex. gälla räkenskapsinformation. Rambeslutet antogs inom EU i juli 2003 och skall vara införlivat i medlemsstaternas lagstiftning senast i augusti 2005.

På tullområdet finns överenskommelser, avtal och konventioner som innebär samarbete med utländsk tullmyndighet i form av utbyte av upplysningar, vidtagande av utredningar och delgivning av handlingar för kontrollåtgärder. En utredning avseende tullfrågor kan avse kontroll av att ingiven tulldeklaration är korrekt. Vid en sådan kontroll måste tillgång finnas till räkenskapsinformationen, t.ex. fakturor. Bistånd med kontroll av arkiverad räkenskapsinformation kan begäras från de övriga medlemsstaterna i EU med stöd av Rådets förordning 515/97 men även med stöd av Neapel-II konventionen (Rådets akt av den 18 december 1997 om upprättande av konventionen, upprättad på grundval av artikel K 3 i Fördraget om Europeiska unionen, om ömsesidigt bistånd och samarbete mellan tullförvaltningar (98/C 24/01)). Mellan de nordiska länderna kan bistånd begäras enligt avtalet (mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge) av den 11 september 1981 om ömsesidigt bistånd i tullfrågor. Sverige har även bilaterala avtal med ytterligare länder bl.a. med Polen (överenskommelse den 16 april 1991 mellan Konungariket Sverige och Republiken Polen om ömsesidigt bistånd i tullfrågor) och USA (Överenskommelse av den 8 juli 1987 mellan Konungariket Sverige och Amerikas Förenta Stater om ömsesidigt bistånd i tullfrågor).

Beskrivningen ovan innebär att det i dag finns ett fungerande samarbete mellan många länder när det gäller internationell rättslig hjälp i brottmål och att detta samarbete ständigt byggs ut och förbättras med nya instrument. Samarbetet kan naturligtvis användas av svenska åklagare och domstolar när det gäller att begära rättslig hjälp utomlands avseende sådant räkenskapsmaterial som genom direktivet nu föreslås få lagras utomlands.

6 Regeringens bedömningar och förslag

6.1 Faktureringskyldighet

6.1.1 Inledning

Reglerna om faktureringskyldighet i faktureringsdirektivet inleds med bestämmelser i artikel 22.3 a om vem som är skyldig att utfärda faktura vid leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster. I avsnitt 6.1.2 nedan behandlas frågan om vem som är faktureringskyldig, dvs. vem som är ansvarig för att en korrekt faktura utfärdas. Under vissa

förutsättningar kan den faktureringskyldige överlämna till någon annan att utfärda en faktura för den faktureringskyldiges räkning. Det kan ske antingen genom att kunden ställer ut fakturan, s.k. självfakturering eller genom att faktureringsfunktionen läggs ut till tredje man, s.k. utläggning av faktureringsfunktionen. I avsnitten 6.1.3 och 6.1.4 nedan behandlas självfakturering och utläggning av faktureringsfunktionen. I faktureringsdirektivet ges medlemsstaterna möjligheter att befria från faktureringskyldighet men även en möjlighet att ålägga faktureringskyldighet utöver vad som gäller enligt huvudregeln i artikel 22.3 a i faktureringsdirektivet. I avsnitt 6.2. behandlas frågan om omfattningen av faktureringskyldigheten.

6.1.2 Vem är faktureringskyldig?

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har kommenterat förslagen, *Företagarnas Riksorganisation*, *Svenska Revisorsamfundet* och *Finansbolagens förening*, har inga invändningar mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt de nuvarande reglerna i 11 kap. 2 § ML skall faktura utfärdas av den som är skattskyldig för leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster eller enligt 11 kap. 2 a § ML av den som omsätter varor och tjänster till en förvärvare som är skattskyldig för förvärven. Det sistnämnda fallet avser s.k. omvänd skattskyldighet (eng. reverse charge) som innebär att köparen beräknar och betalar mervärdesskatten. Enligt artikel 22.3 a första stycket faktureringsdirektivet skall varje säljare som är en skattskyldig person (eng. taxable person) säkerställa att en faktura utfärdas för sådana leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster som denne har utfört. Faktureringskyldigheten förutsätter enligt denna huvudregel att försäljningarna sker till en annan näringsidkare eller till en icke skattskyldig juridisk person. I vissa fall omfattar faktureringskyldigheten även försäljningar till privatpersoner. De bestämmelser som klargör omfattningen av faktureringskyldigheten i förhållande till vem omsättningen görs kommer att behandlas nedan i avsnitt 6.2. Där kommer även frågan om för vilka omsättningar som faktureringskyldigheten gäller att tas upp.

Utformningen av reglerna i ML och faktureringsdirektivet avseende faktureringskyldigheten är således inte uppbyggda på samma sätt. I 11 kap. 2 § ML anges att det är den som är skattskyldig för omsättningen dvs. säljaren, som är faktureringskyldig. I en särskild bestämmelse anges sedan att i de fall köparen är skattskyldig för förvärvet dvs. vid omvänd skattskyldighet, är det även i de fallen säljaren som är faktureringskyldig, jfr 11 kap. 2 a § ML. Med uttrycket ”skattskyldig” avses i ML den som är betalningsskyldig för skatten. I faktureringsdirektivet föreligger faktureringskyldighet för varje beskattningsbar

person (eng. taxable person) som utför en omsättning oavsett om denne är betalningsskyldig för skatten eller inte (eng. liable to pay tax). Bestämmelserna i ML avseende vem som är faktureringskyldig överensstämmer dock i sak med bestämmelserna i faktureringsdirektivet. Regelverket behöver därför inte ändras i materiellt avseende men föreslås dock omformulerad så att ordalydelsen närmar sig ordalydelsen i faktureringsdirektivet (se förslaget 11 kap. 1 § första stycket ML).

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

6.1.3 Självfakturering (eng. self-billing)

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet Svenska Revisorsamfundet och Företagarnas Riksorganisation* tillstyrker förslaget. *Finansbolagens förening och Gemenskapen för elektroniska Affärer* anser att konkludent godkännande av faktura bör kunna innebära att säljaren inte motsätter sig fakturan. Det förfarande som krävs i lagförslaget kan utgöras av tystnad genom att säljaren inte har invänt i tid enligt avtalet. *Näringslivets Skattedelegation* tillstyrker att möjligheten i direktivet att införa särskilda villkor för self-billing när köparen finns i land utan avtal om ömsesidigt bistånd inte utnyttjas. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att det vid självfakturering bör räcka att det av uppgifter i fakturan går att sluta sig till att köparen har utfärdat den.

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

En av de grundläggande funktionerna som fakturor har på mervärdesskatteområdet är att de utgör underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för förvärvaren. Innebörden av självfakturering är att det i detta fall är förvärvaren som själv upprättar sitt underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. I faktureringsdirektivet har därför reglerna om självfakturering förenats med vissa särskilda krav på förfarandet.

Faktureringsdirektivet föreskriver således att fakturor får utfärdas av den skattskyldiga personens kund för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som den skattskyldige personen har levererat till honom eller tillhandahållit honom. Medlemsstaterna kan således inte vägra att godta självfakturering. Bestämmelsen i faktureringsdirektivet anger dock förutsättningarna för att självfakturering skall godtas. De krav som ställs är att det skall finnas ett i förväg träffat avtal mellan parterna och att det finns ett förfarande för godkännande av varje faktura. I faktureringsdirektivet ges dock medlemsstaterna en möjlighet att bestämma ytterligare villkor för självfakturering.

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

I enlighet med faktureringsdirektivet bör det införas uttryckliga bestämmelser i ML som preciserar förutsättningarna för tillämpning av självfakturering. Faktureringsdirektivet föreskriver att ett sådant avtal avseende självfakturering skall vara träffat i förväg men det anges inte hur ett sådant avtal skall utformas. När självfakturering tillämpas kvarstår som nämnts faktureringsskyldigheten hos säljaren. Utfärdas en felaktig faktura av kunden åligger det därmed säljaren som faktureringsskyldig att utfärda en korrekt faktura. Det är således i detta avseende i säljarens intresse att det finns ett avtal avseende självfaktureringen vari framgår förutsättningarna för denna. Det är även i köparens intresse att inneha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det är dock närmast en fråga mellan parterna hur ett avtal avseende faktureringsfunktionen skall utformas, t.ex. om det skall vara muntligt eller skriftligt. Det bör kunna överlämnas till parterna att avgöra denna fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden.

Det ytterligare obligatoriska krav som ställs enligt faktureringsdirektivet är att det måste finnas ett förfarande för godkännande av varje faktura av den faktureringsskyldige säljaren. Regeringen gör bedömningen att ett sådant godkännande bör kunna ske konkludent genom att säljaren inte agerar med anledning av den faktura som köparen har utfärdat. Det är dock även i detta avseende i parternas intresse att det i överenskommelsen om självfakturering klargörs villkoren för godkännandet. Det bör dock även här kunna överlämnas till parterna att

utforma en rutin för godkännandet som är anpassad till parternas handelsbruk eller på annat sätt är lämplig.

Medlemsstaterna har enligt artikel 22.3 a nionde stycket i faktureringsdirektivet en möjlighet att ställa ytterligare krav när kunden utfärdar faktura för säljarens räkning i de fall leverans av varor eller tillhandahållandet av tjänster sker på medlemsstatens territorium. Det kan bl.a. krävas att fakturan utställs i den skattskyldiges namn och för hans räkning. RSV har anfört att ett sådant krav bör ställas eftersom det ytterligare tydliggör att fakturering har skett genom självfakturering vilket ger en särskild granskningssignal vid revision. Regeringen gör följande bedömning. Skälet till att det i faktureringsdirektivet finns särskilda regler för självfakturering och även möjligheter för medlemsstaterna att ställa ytterligare krav än de obligatoriska kraven för självfakturering är att det vid självfakturering är innehavaren av avdragsrätten som utfärdar fakturan. I detta avseende skiljer sig situationen åt från den vid utläggning vid faktureringsfunktionen. Vid sådan utläggning köper den faktureringsskyldige in tjänsten från en utomstående. Mot denna bakgrund av fakturans roll som underlag för avdrag för ingående mervärdesskatt för förvärvaren bör det vid självfakturering av kontrollskäl klart framgå av fakturan att denna har utfärdats genom självfakturering. Regeringen delar RSV:s uppfattning att det av kontrollskäl även bör ställas krav på uppgift om att fakturan utfärdats i den skattskyldiges namn och för hans räkning. Kraven skall gälla för alla omsättningar inom Sverige oavsett var kunden är etablerad. *Lantbrukarnas Riksförbund* har i sitt remissvar angivit att man förutsätter att kravet i den föreslagna bestämmelsen i 11 kap. 3 § punkten 3 som anger att det skall framgå av uppgift på fakturan att det är köparen som har utfärdat den, att det därvid är tillräckligt att det på fakturan anges "avräkningsnota", "självfaktura" eller liknande eller att det på annat sätt av uppgifterna i fakturan går att sluta sig till att köparen har utfärdat den. Den föreslagna bestämmelsen är tydlig i detta fall. Enligt regeln skall det framgå av uppgift på fakturan att det är fråga om självfakturering. Den främsta anledningen till att krav ställs på att denna uppgift framgår av fakturan är kontrollskäl. Enligt de regler som nu föreslås föreligger även särskilda villkor för att självfakturering skall få tillämpas. Vid en granskning får det därför inte föreligga osäkerhet om en faktura är utställd av säljaren eller av kunden. Det förhållande att självfakturering tillämpats måste därför klart framgå av fakturan. Det innebär att uppgiften måste vara tydlig och enligt regeringens uppfattning är det inte tillräckligt att det går att sluta sig till att självfakturering har tillämpats utan det måste klart framgå att så har skett.

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

Det finns en möjlighet för medlemsstaterna enligt artikel 22.3 a tionde stycket i faktureringsdirektivet att införa specifika krav för den skattskyldiga person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster i de fall den kund som utfärdar fakturan är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Vid bedömningen av om denna möjlighet skall utnyttjas bör beaktas att den faktureringskyldige inte kan avhända sig faktureringskyldigheten genom att överlämna denna uppgift till någon annan person. Skulle någon faktura inte utfärdas eller om det finns fel i fakturan är det alltid den faktureringskyldige som är ansvarig för denna brist. Om den faktureringskyldige överlåter faktureringsfunktionen till någon som är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt avtal om ömsesidigt bistånd, får detta dock inte medföra att möjligheten till kontroll av fakturor försämras vid t.ex. en revision. Möjligheten att kontrollera fakturor och annat räkenskapsmaterial påverkas framförallt av reglerna om lagring. De regler som i dag gäller för lagring av fakturor behandlas nedan i avsnittet 6.9. Ett skäl till att inte tillåta eller att begränsa självfakturering i fall där kunden är etablerad i land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd skulle kunna vara att det föreligger en risk för att fakturor inte skulle vara tillgängliga för kontroll i tillräcklig utsträckning. Härvid har noterats att reglerna i BFL begränsar möjligheten att annat än tillfälligt förvara räkenskapsmaterial i annat land än Sverige. Nedan i avsnitt 6.9.2 föreslås att lagring av elektroniska fakturor under vissa förutsättningar kan ske i annat land än Sverige. Det föreslås dock inte vara möjligt att lagra fakturor i land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Mot bakgrund av att faktureringskyldigheten även vid självfakturering åligger den skattskyldige och att reglerna för lagring av fakturor begränsar möjligheten att lagra fakturor utanför Sverige görs bedömningen att det inte finns skäl att utnyttja möjligheten att begränsa möjligheten att tillämpa självfakturering till fall där det finns rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Möjligheten i artikel 22.3 tionde stycket föreslås därför inte bli utnyttjad.

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

förfarandet med avräkningsnotor i de fall förutsättningarna för samlingsfaktura är uppfyllda, ett sådant förfarande kunna tillämpas (se artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet). Mot bakgrund av den nya reglering som införs genom faktureringsdirektivet föreslås att bestämmelsen i 11 kap. 6 § ML upphävs.

6.1.4 Utläggning av faktureringsfunktionen (eng. outsourcing)

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet och Svenska Revisorssamfundet* tillstyrker förslaget. *Företagarnas Riksorganisation* har inget att invända mot förslaget. *Gemenskapen för Elektroniska Affärer* anser att det bör övervägas om det i lagtexten bör ingå att den som för den skattskyldiges räkning utför faktureringstjänsten skall upplysa den skattskyldige om vilka åtaganden den utförande gör beträffande lagring och åtkomst i ett senare skede. *RSV* anser att det direkt av lagstiftningen bör framgå när utläggning av faktureringsfunktionen är möjlig. *RSV* anser att en motsvarighet till den föreslagna bestämmelsen avseende self-billing bör införas i fråga om fakturering som lagts ut på entreprenad till en tredje part. *Näringslivets Skattedelegation* tillstyrker att möjligheten i direktivet att införa särskilda villkor för utläggning av faktureringsfunktionen när köparen finns i ett annat land utan avtal om ömsesidigt bistånd inte utnyttjas.

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

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

RSV har i sitt remissvar ansett att en motsvarighet till den föreslagna bestämmelsen i 11 kap. 4 § ML som behandlar självfakturering bör införas i fråga om fakturering som lagts ut på entreprenad till en tredje

part. Regeringen gör följande bedömning. Regleringen av utläggning av faktureringsfunktionen i faktureringsdirektivet skiljer sig från regleringen avseende självfakturering i direktivet. Som nämnts i avsnitt 6.1.3 så har reglerna om självfakturering förenats med vissa särskilda krav på förfarandet eftersom innebörden av en självfakturering är att kunden upprättar sitt eget underlag för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Av samma skäl har medlemsstaterna även medgivits en möjlighet att ställa ytterligare villkor för att självfakturering skall få tillämpas. Detta framgår av artikel 22.3 a åttonde stycket och nionde stycket i faktureringsdirektivet. Denna möjlighet finns inte i faktureringsdirektivet när det gäller utläggning av faktureringsfunktionen. Bestämmelsen i artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet om faktureringsskyldighetens fullgörande är utformad som en option för den skattskyldige personen. Den faktureringsskyldige personen kan således välja att antingen utfärda faktura själv, låta kunden göra det under de förutsättningar som följer av artikel 22.3 a åttonde och nionde styckena eller låta en tredje person i den skattskyldige personens namn och för hans räkning utfärda en faktura. Någon möjlighet för medlemsstaterna att begränsa denna rätt avseende utläggning av faktureringsfunktionen torde inte finnas enligt faktureringsdirektivet. Vad RSV anför i sitt remissvar synes därför inte vara förenligt med bestämmelserna i faktureringsdirektivet.

Gemenskapen för Elektroniska Affärer har i sitt remissvar anfört att tredje man bör kunna åläggas att informera den skattskyldige om vilka åtaganden den utförande gör beträffande lagring och åtkomst i ett senare skede. Enligt regeringens uppfattning är detta närmast en fråga mellan parterna att reglera och bör därför inte införas i lagstiftningen.

Ovan i avsnitt 6.1.3 har behandlats den möjlighet som medlemsstaterna har att i enlighet med artikel 22.3 a tionde stycket i faktureringsdirektivet införa specifika krav för utläggning av faktureringsfunktionen i de fall där faktura utställs av en person som är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om administrativt samarbete med en liknande räckvidd som den som finns inom EU. Inte heller när det gäller utläggning av faktureringsfunktionen så innebär detta att faktureringsskyldigheten övergår från den faktureringsskyldige till den som faktiskt utfärdar fakturan. På samma sätt som vid självfakturering är den faktureringsskyldige fortfarande ansvarig för att faktura utställs och att denna faktura är korrekt. Regeringen gör bedömningen att samma skäl gör sig gällande vid utläggning av faktureringsfunktionen som angivits i avsnitt 6.1.3 avseende självfakturering. Den möjlighet som faktureringsdirektivet anger i artikel 22.3 a tionde stycket att införa specifika krav för utläggning av faktureringsfunktionen föreslås därför inte heller utnyttjas i detta fall.

6.2 Faktureringskyldighetens omfattning

Regeringens förslag: En bestämmelse om faktureringskyldighet införs i mervärdesskattelagen som innebär att en näringsidkares faktureringskyldighet skall gälla för omsättning av varor och tjänster som görs till en köpare som är näringsidkare eller icke skattskyldiga juridiska personer. Faktureringskyldighet skall även föreligga vid distansförsäljningar och försäljningar av nya transportmedel oavsett vem som är förvärvare. Skyldighet att utfärda faktura skall inte föreligga i vissa särskilt angivna fall där undantag för skatteplikt för mervärdesskatt föreligger.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Regeringens förslag har dock omformulerats i förhållande till promemorian för att tydligare klargöra faktureringskyldighetens omfattning.

Remissinstanserna: *RSV* är kritisk till förslaget och motiveringen till att faktura inte längre behöver utfärdas vid all omsättning till privatpersoner. Det kan enligt *RSV*:s uppfattning inte anses vara betungande för näringsidkarna eftersom utfärdande av fakturor torde vara ett naturligt inslag, åtminstone vid kreditförsäljningar. *Svenska Revisorsamfundet* anför att man tidigare har pekat på behovet av att utöka kravet på faktureringskyldighet med hänsyn till kravet på inkomstverifiering. Något förslag i denna riktning läggs inte fram vilket bl.a. motiveras med att verifikationskraven i *BFL* och kravet att bevara underlag för deklaration är tillräckliga. Samfundet anser att dessa krav är uppenbart otillräckliga för att säkerställa inkomstverifiering. De problem som föreligger löses inte med obligatoriska faktureringskrav men ett sådant krav skulle minska möjligheterna till inkomstundragande. *Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet* tillstyrker förslagen. *Finansbolagens förening* har ingen invändning mot förslagen. *Näringslivets Skattedelegation* tillstyrker förslaget att faktura inte behöver utfärdas om köparen är en privatperson. Ett krav på fullständig faktura i dessa fall skulle lägga en oproportionerligt stor börda på företagen i förhållande till den eventuella nyttan ur kontrollsynpunkt. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget, med reservation för att förslaget inte skall uppfattas innebära någon förändring av de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt enligt *ML*, kan genomföras. *Företagarnas Riksorganisation* anser att möjligheten till undantag från faktureringskyldigheten skall utnyttjas. Inget hindrar de företag som vill ha ett enhetligt system att utfärda fakturor även i de fall det inte kommer att krävas enligt *ML*. *Vattenfall AB* uppger att vissa stater kräver att faktura upprättas när elektricitet flyttas mellan olika länder, även i de fall det inte är fråga om någon omsättning av el och föreslår att ett eget regelverk införs för dessa transaktioner.

Skälen för regeringens förslag: De nuvarande reglerna i *ML* för faktureringskyldighetens omfattning innebär att faktura skall utfärdas oavsett åt vem leveransen eller tillhandahållandet sker dvs. oavsett om

förvärvaren är näringsidkare eller privatperson. Den avvikelse som tillåts enligt ML är att vissa uppgifter kan utelämnas om fakturan avser ett mindre belopp.

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

Vid bedömningen av om faktureringskyldigheten skall utvidgas i förhållande till de obligatoriska fallen i faktureringsdirektivet bör framförallt beaktas de mervärdesskattemässiga skäl för en sådan utvidgning som kan föreligga. I de fall omsättningen sker till en näringsidkare utgör fakturan ett underlag för kontroll av utgående mervärdesskatt men även ett underlag för förvärvarens rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Effekten av en felaktig eller utebliven faktura för förvärvarens del får således konsekvenser för dennes möjlighet att utöva sin avdragsrätt. Fakturan har typiskt sett en kontrollfunktion dels med avseende på förvärvarens avdragsrätt och dels med avseende på säljarens redovisning av den utgående mervärdesskatten. Om en omsättning sker till en privatperson föreligger inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Fakturan utgör i det fallet främst en kontroll av säljarens redovisade utgående mervärdesskatt. Möjligheten att kontrollera detta genom en tvingande regel i ML måste vägas mot det faktum att en allmän skyldighet att utfärda en momsberäknande faktura vid alla försäljningar till privatpersoner (eller vid vissa försäljningar till privatpersoner som t.ex. vid kreditförsäljningar) blir betungande för näringsidkarna. En sådan skyldighet föreligger visserligen i dag men det är troligt att faktureringskyldigheten vid försäljningar till privatpersoner inte alltid efterlevs, i vart fall inte då fråga är om kontanta försäljningar. Enligt BFL:s regler finns ett verifikationskrav som innebär att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation. I vissa fall får gemensam verifikation användas. I de fall den skattskyldige inte omfattas av bokföringskyldigheten i BFL gäller den allmänna skyldigheten för deklareringskyldiga att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklara- och annan uppgiftsskyldighet samt för

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

RSV har i sitt remissvar förordat att den nuvarande omfattningen av faktureringskyldigheten skall behållas. Enligt RSV:s uppfattning kan det inte anses vara betungande för näringsidkarna eftersom utfärdande av fakturor torde vara ett naturligt inslag, åtminstone vid kreditförsäljningar. Det torde även vara enklare för näringsidkarna att tillämpa enhetliga rutiner vid sina försäljningar oavsett om förvärvaren är en näringsidkare eller privatperson. Enligt RSV:s uppfattning torde den enda uppgift som för säljaren kan innebära några svårigheter vid upprättande av en fullständig faktura ligga i att säljaren måste fylla i uppgifter om kundens namn. Det torde vara endast på stormarknader och liknande som det uppkommer några egentliga problem. Genom att höja nuvarande beloppsgräns för förenklad faktura från 500 kr till exempelvis 2 000 kr skulle huvuddelen av problem som kan uppkomma försvinna. Regeringen gör följande bedömning. RSV:s förslag skulle innebära att möjligheten i artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet utnyttjas så att faktureringskyldighet föreligger även vid försäljning till privatpersoner. Enligt regeringens uppfattning måste dock en avvägning göras mellan nyttan ur kontrollsynpunkt av att ett fullständigt krav på faktureringskyldighet gentemot privatpersoner införs och den administrativa börda detta skulle medföra liksom möjligheten att i praktiken efterleva ett sådant krav. Den omständigheten att näringsidkarna skulle ha ett intresse av att tillämpa enhetliga rutiner för fakturering och därmed skulle välja att alltid utfärda en faktura oavsett vem som är köpare kan i sig inte utgöra skäl för att ett sådant krav ställs i lagstiftningen. Som Företagarnas Riksorganisation framställt är det inget som hindrar de företag som vill att även i de fall det inte krävs utfärda faktura enligt ML. Vid försäljningar till privatpersoner på stormarknader och liknande försäljningsställen såsom byggvaruhus, elvarumarknader etc. överstiger inköpsbeloppen ofta det belopp som RSV anger som gränsvärde för förenklade fakturor. Ett stort antal försäljningar skulle bli föremål för faktureringskyldigheten och det därmed sammanhängande kravet på att lämna samtliga uppgifter som behövs i fråga om fakturans innehåll (se avsnitt 6.4.1). Behovet härav kan ifrågasättas. Genom det verifikationskrav som regleras i BFL och kravet på att bevara underlag för deklaration i SBL är det möjligt att kontrollera den utgående mervärdesskatten på annat sätt än genom en moms bärande faktura. Skälet till att faktureringskyldighet föreligger vid försäljningar till näringsidkare är även att en motkontroll av den utgående skatten kan ske hos köparen av säljarens faktura. Den möjligheten föreligger dock inte i det fallet köparen är en privatperson. Det finns inte heller någon skyldighet för privatpersoner att lagra mottagna fakturor vilket är fallet

för näringsidkarna. Inte heller blir ett av huvudsyftena med fakturan, nämligen att ligga till grund för en köparens avdragsrätt och för kontrollen av denna aktuell i dessa situationer. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att dagens faktureringskyldighet gentemot privatperson är praktiskt svår att efterleva anser regeringen att ett generellt krav på faktureringskyldighet gentemot privatpersoner får bedömas som alltför betungande för näringsidkarna även med beaktande av en höjning av minimigränsen för tillämpningen av förenklade fakturor enligt 11 kap. 9 § ML.

Reglerna i ML bör således ändras så att faktureringskyldighetens omfattning i förhållande till vem som mottar fakturan överensstämmer med de obligatoriska kraven i artikel 22.3 a i faktureringsdirektivet. Det innebär att faktureringskyldighet kommer att föreligga vid skattepliktig omsättning till näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare oavsett vem som är skattskyldig (betalningsskyldig). Faktureringskyldighet föreligger således även vid omvänd skattskyldighet. Faktureringskyldighet föreslås i enlighet med faktureringsdirektivet föreligga även vid distansförsäljningar samt vid försäljning av nya transportmedel oavsett om mottagaren är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare eller privatperson. I dessa fall skall en fullständig faktura utfärdas. Bestämmelser om detta föreslås införda i 11 kap. 1 § ML. Det finns dock som nämnts en möjlighet att utfärda en förenklad faktura i vissa fall. Detta behandlas i avsnitt 6.4.2 nedan.

Svenska Revisorsamfundet har i sitt remissvar pekat på behovet av att utöka kravet på faktureringskyldighet med hänsyn till kravet på inkomstverifiering. Samfundet anser att verifikationskraven i BFL och kravet att bevara underlag för deklaration är uppenbart otillräckliga för att säkerställa inkomstverifiering. De problem som föreligger löses inte med obligatoriska faktureringskrav men ett sådant krav skulle enligt samfundet minska möjligheterna till inkomstundandragande. Regeringen bedömer att ett så omfattande faktureringskrav som Svenska Revisorsamfundet förespråkar inte skulle vara proportionerlig i förhållande till vad bestämmelsen har för funktion nämligen att reglera förhållandena avseende mervärdesskatt.

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

I artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet uttrycktes i stället möjligheten så, att medlemsstaterna får befria skattskyldiga personer från skyldigheten att utfärda faktura för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som sker på landets territorium och som är befriade från skatt enligt artiklarna 13, 28.2 a och 28.3 b. I artikel 13 anges de områden som medlemsländerna skall undanta från mervärdesskatt.

Artikel 28.2 a innebär att medlemsstaterna kan fortsätta att tillämpa kvalificerat undantag (undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led) som var i kraft den 1 januari 1991. Artikel 28.3 b innebär att medlemsstaterna kan fortsätta att undanta verksamheter som anges i bilaga F i sjätte direktivet. Sverige fick vid anslutningen till Europeiska Unionen dels möjlighet att i vissa fall medge undantag enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet, dels möjlighet att i vissa fall medge undantag enligt artikel 28.3 b och bilaga F i sjätte direktivet. De befrielser från skatteplikt som för närvarande tillämpas enligt ML med stöd av artiklarna 13, 28.2 a och 28.3 b i sjätte direktivet är följande.

Artikel 28.2.a i sjätte direktivet

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

Artikel 28.3 b och bilaga F i sjätte direktivet

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

Artikel 13 i sjätte direktivet

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

Regeringen gör bedömningen att det inte finns skäl att kräva skyldighet att utfärda faktura i de fall där artikel 22.3 a fjärde stycket i faktureringsdirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att befria från faktureringsskyldigheten om det inte av kontrollskäl eller andra skäl skulle krävas att faktura utställs. Endast i det fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML kan det anses föreligga sådana skäl. Bestämmelsen avser det fall där tjänster tillhandahålls en utgivare av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter och tjänsten avser framställning (mångfaldigande) av publikation eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Det innebär att det som avgör om befrielse från skattskyldighet föreligger är om mottagaren av tjänsten faller inom tillämpningsområdet för bestämmelsen. I de fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML föreligger enligt 10 kap. 11 § första stycket ML även en rätt till återbetalning av ingående skatt. Regeringen gör mot den bakgrunden bedömningen att i de fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2 bör en faktureringsskyldighet föreligga.

RSV har i sitt remissyttrande anfört att bestämmelsen i 3 kap. 24 § ML är av speciellt slag då den omfattar näringsidkares försäljning av verksamhetstillgångar som utgör inventarier, vid vilkas förvärv något avdrag för ingående skatt inte har kunnat åtnjutas. Ofta säljs tillgångarna till återförsäljare och andra skattskyldiga näringsidkare som kan tänkas sälja dem vidare. Enligt *RSV*'s uppfattning är det även i dessa fall av stor betydelse att en sådan faktura utfärdas, av vilken det framgår att försäljningen skett utan mervärdesskatt med hänvisning till undantaget i 3 kap. 24 § ML. Regeringen delar *RSV* uppfattning att det i detta fall av kontrollskäl är lämpligt att faktura utfärdas. Dessa transaktioner skall därför inte heller undantas från faktureringsskyldighet. I övriga fall där undantag från skatteplikt föreligger enligt anslutningsfördraget eller artikel 13 skall dock inte finnas någon faktureringsskyldighet.

Enligt artikel 22.3 a andra stycket i faktureringsdirektivet gäller faktureringsskyldigheten alltid vid mottagande av förskotts- eller à conto-betalningar som görs innan varan levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Detta är fallet även i de nuvarande reglerna i ML (se 11 kap. 2 § 2 ML). En bestämmelse av motsvarande innehåll som faktureringsdirektivet föreslås därför införas i 11 kap. 3 § ML. Regeringen har dock som framgår ovan föreslagit att skyldigheten att utfärda faktura inte skall föreligga för vissa transaktioner. I konsekvens härmed bör som *RSV* föreslagit i sitt remissvar inte heller förskotts- eller a conto-betalningar för sådana omsättningar föranleda faktureringsskyldighet. En bestämmelse som undantar dessa situationer från faktureringsskyldighet tas därför in i 11 kap. 3 § ML.

Ett undantag från faktureringsskyldigheten gäller vid förskotts-betalningar eller à conto-betalningar vid byggnads- eller anläggnings-entreprenader enligt nuvarande 11 kap. 4 § punkten 2 jämförd med 13 kap. 14 § första stycket ML. Mervärdesskatteutredningen föreslår i sitt betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74 att den särskilda redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML för byggnads- och anläggningsentreprenader slopas. Betänkandet har remissbehandlats och är för närvarande föremål för beredning inom

Finansdepartementet. Något förslag i denna del lämnas därför inte i detta sammanhang.

Vattenfall AB uppger att vissa stater kräver att faktura upprättas när elektricitet flyttas mellan olika länder, även i de fall det inte är fråga om någon omsättning av el. *Vattenfall* föreslår att denna typ av fakturor ges ett eget regelverk, med mindre omfattande upplysningskrav än vad som gäller för ”riktiga” fakturor. Kommissionen lämnade den 5 december 2002 ett förslag till ändring av det sjätte direktivet när det gäller bestämmelserna om platsen för beskattning av leverans av gas och el, KOM(2002) 688 slutlig. Medlemsstaterna har enats om hur detta direktiv skall utformas och direktivet avses antas av EU:s ministerråd inom kort. Regeringen anser att den fråga *Vattenfall* har tagit upp bör lämpligen behandlas i det förestående arbete som syftar till att genomföra direktivet om beskattning av el och gas i svensk nationell lagstiftning.

6.3 Begreppen faktura och jämförlig handling

Regeringens förslag: Begreppet jämförlig handling i definitionen av ”faktura eller annan jämförlig handling” utmönstras i mervärdesskattelagen. En bestämmelse införs i mervärdesskattelagen som innebär att med faktura avses varje dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i 11 kap. mervärdesskattelagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian föreslogs dock att en regel skulle införas som innebar att om en faktura inte kan uppvisas och synnerliga skäl föreligger kan avdrag för ingående mervärdesskatt medges den skattskyldige om denne på annat sätt förmår styrka sin rätt till avdrag.

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksorganisation och Finansbolagens förening* har inget att invända mot förslagen. *RSV* anser att den föreslagna bestämmelsen som innebär att avdrag kan medges även om faktura inte innehåller då synnerliga skäl föreligger inte bör införas. Även *Sveriges advokatsamfund* är tveksamma till den föreslagna bestämmelsen och anser att risken är att det föreslagna systemet innebär en legalbevisning i mervärdesskattesammanhang vad gäller uppkomsten av skattskyldighet respektive avdragsrätt. *Svenska Revisorsamfundet, Näringslivets skattedelegation, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet* anser att begreppet synnerliga skäl är för strängt och att begreppet särskilda skäl bör väljas. *Statskontoret* menar att det teknikneutrala begreppet ”handling” skall användas i definitionen av faktura i 1 kap. 17 § ML.

Skälen för regeringens förslag: I den nuvarande lydelsen av faktureringsreglerna i sjätte direktivet anges att varje skattskyldig person skall utfärda en faktura *eller annan jämförlig handling*. Begreppet jämförlig handling tillämpas därför även i den svenska lagstiftningen i samband med det mervärdesskatterättsliga fakturabegreppet. Med jämförlig handling avses enligt 1 kap. 17 § ML avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med handling avses enligt samma

bestämmelse även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniska hjälpmedel.

Enligt artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet innebär faktureringskyldigheten en skyldighet att utfärda en faktura. Begreppet jämförlig handling har således tagits bort i de nya reglerna i faktureringsdirektivet. Det anges istället uttryckligen i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet att medlemsstaterna skall godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i denna punkt. Det finns således inget utrymme för medlemsstaterna att begränsa tillämpningen av faktureringsreglerna enligt faktureringsdirektivet till endast avse handlingar eller dokument som betecknas som fakturor. De bestämmelser i artikel 22.8 och 22.9 i sjätte direktivet som medger att medlemsstaterna kan ålägga ytterligare skyldigheter respektive befria i vissa fall från skyldigheter har vid införandet av faktureringsdirektivet begränsats så att dessa möjligheter inte längre föreligger för faktureringsreglerna. Bestämmelsen i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet anger således uttömmande vad medlemsstaterna skall godta som fakturor. En motsvarande definition föreslås införd i 1 kap. 17 § ML. De bestämmelser som tidigare omfattade faktura eller jämförlig handling i ML kommer därmed i fortsättningen att omfatta fakturor som uppfyller de krav som ställs i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. *Gemenskapen för Elektronisk handel* menar i sitt remissyttrande att definitionen av faktura bör ta hänsyn till att fakturan i realiteten kan bygga på och hänvisa till tidigare elektroniskt utväxlade handlingar som alternativ eller komplement till själva fakturatransaktionen. Regeringen kommer nedan i avsnitt 6.4.1 att kommentera remissinstansens synpunkt i denna fråga.

Syftet med bestämmelsen i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet är som nämnts även att slå fast att medlemsstaterna måste godta elektroniska fakturor som uppfyller de krav som ställs på fakturor i faktureringsdirektivet. Innebörden av den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 17 § ML i detta avseende behandlas nedan i avsnitt 6.8.

I 8 kap 17 § ML anges hur rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt skall styrkas. Bestämmelsen anger att vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller *jämförlig handling* som avses i 11 kap. Bestämmelsen kommer i enlighet med vad som ovan sagts att omformuleras så att begreppet jämförlig handling utmönstras ur lagtexten. Bestämmelsen i 8 kap. 17 § ML kommer efter justeringen reglera att avdragsrätt skall styrkas genom faktura varmed enligt definitionen i 1 kap. 17 § ML avses varje sådant dokument som uppfyller villkoren i de föreslagna bestämmelserna i 11 kap. ML. Med anledning av den föreslagna justeringen föreslogs i promemorian en regel som innebar att om en faktura inte kan uppvisas och synnerliga skäl föreligger kan avdrag för ingående mervärdesskatt medges den skattskyldige om denne på annat sätt förmår styrka sin rätt till avdrag. *RSV* har i sitt remissyttrande anfört att en bestämmelse med denna innebörd inte bör införas. *RSV* anser att genom den definition som föreslås av faktura så är den aktuella regeln för avdragsrättens utövande obehövlig. I de fall då de formella kraven på faktura inte har iakttagits och avdragsrätten för ingående mervärdesskatt därigenom har ifrågasatts har enligt *RSV* i praktiken skatteavdrag ändå medgivits förutsatt att den

skattskyldige på något sätt kunnat visa sig berättigad till avdrag. En förutsättning för avdragsrätten är vidare att det föreligger ett i alla avseende korrekt förvärv av en vara eller tjänst. Regeringen gör följande bedömning. Av den föreslagna definition av faktura som anges i 1 kap. 17 § ML framgår att med faktura avses varje dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor. I de flesta fall torde därför en ofullständig faktura kunna läkas genom att den ursprungliga handlingen kompletteras med de saknade uppgifterna. Syftet med den regel som föreslogs i promemorian var endast att bibehålla den nuvarande tillämpningen i fråga om utövande av avdragsrätten. Mot bakgrund av att en faktura omfattar varje dokument eller meddelande i pappersform eller elektronisk form som uppfyller kraven i 11 kap. ML och med beaktande av den tillämpning av reglerna som uttalats av RSV, delar regeringen RSV:s bedömning att skäl saknas att införa den bestämmelse som föreslogs i promemorian.

6.4 Fakturan

6.4.1 Fakturans innehåll

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

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig avseende innehåll i faktura har i huvudsak accepterat promemorians förslag. Några remissinstanser har kommenterat olika hänvisningar som gjorts eller bör göras i lagtexten. *RSV* menar att de föreslagna bestämmelserna i 3 kap. 30 f § och 11 kap. 8 § punkterna 11 och 13 ML bör hänvisa till ML och inte till det sjätte direktivet. *Finansbolagens förening* har ingenting att invända mot de uppgiftskrav som föreslås men anser att en hänvisning bör ske i ML till aktiebolagslagens uppgiftskrav. Flera remissinstanser anser att koder bör kunna användas i stället för klartext. *Sålunda* anser *Svenska Kommunförbundet*, *Landstingsförbundet*, *Odette Sweden*, *Näringslivets Skattedelegation* och *Gemenskapen för Elektroniska Affärer* att möjligheten att använda sig av koder i stället för att ange fakturans olika beståndsdelar i klartext bör tas med i lagtexten alternativt komma till klarare uttryck i författningskommentaren. *Gemenskapen för Elektronisk handel* har vidare i sitt remissyttrande avseende frågan om definitionen av faktura anfört att definitionen av faktura bör hänsyn tas till att denna i realiteten kan bygga på och hänvisa till tidigare elektroniskt utväxlade handlingar som alternativ eller komplement till själva fakturatransaktionen. *FAR* har anfört att det bör göras klarare i vilka fall en köparens registreringsnummer till mervärdesskatt skall anges även vid utförandet av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML.

Skälen för regeringens förslag: Vid tillkomsten av faktureringsdirektivet ansågs det nödvändigt att inom den europeiska gemenskapen harmonisera innehållet i en faktura dels på grund av den

ökade internationaliseringen av handeln men även mot bakgrund av utvecklingen av den elektroniska handeln (se kommissionens förslag till direktiv KOM(2000)650 slutlig). I artikel 22.3 b första stycket i faktureringsdirektivet regleras därför vilka uppgifter som i mervärdesskattelhänseende skall framgå av en faktura. Förteckningen i faktureringsdirektivet är uttömmande. Medlemsstaterna har således inte rätt att föreskriva att ytterligare eller att andra uppgifter skall framgå av en faktura av mervärdesskatteskäl.

Förteckningen innehåller inte alla de uppgifter som för närvarande är obligatoriska i de femton medlemsstaterna. En avvägning har gjorts mellan behovet av förenkling, myndigheternas behov av att kunna genomföra kontroller och behoven hos de aktörer som måste tillämpa mervärdesskattelagstiftningen på ett korrekt sätt (se kommissionens förslag till direktiv KOM(2000)650 slutlig). Förteckningen gäller endast i de fall reglerna föreskriver att det är obligatoriskt att utfärda en faktura.

Reglerna i ML om vad som skall framgå av en faktura i mervärdesskattelhänseende föreslås anpassade i enlighet med vad som framgår av faktureringsdirektivet. De krav som ställs i faktureringsdirektivet på innehållet i en faktura föreslås införda i stort sett i enlighet med lydelsen i direktivet. En faktura skall därför innehålla följande uppgifter.

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

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

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

4. *Det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket varorna levererats eller tjänsterna tillhandahållits kunden om kunden är skyldig att betala skatt på levererade varor eller tillhandahållna tjänster eller det är en gemenskapsintern leverans av varor.* Enligt 11 kap. 5 § 7 ML skall det redan i dag anges på fakturan att omvänd skattskyldighet föreligger och enligt 11 kap. 5 a § ML skall anges säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt och det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket köparen gör sitt förvärv. FAR har i sitt remissyttrande anfört att det bör göras klarare i vilka fall en köpares registreringsnummer till mervärdesskatt skall anges även vid utförandet av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML. En försäljning av sådana tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML skall om de görs till en näringsidkare i ett annat EG-land omfattas av s.k. omvänd skattskyldighet. Av den obligatoriska regeln i artikel 22.3 b första stycket fjärde strecksatsen i

faktureringsdirektivet skall kundens registreringsnummer anges på fakturan i förekommande fall eftersom han är skyldig att betala skatten.

5. *Fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.* Dessa uppgifter skall anges även i dag enligt 11 kap. 5 § 3 ML. Enligt de nu gällande reglerna skall utfärdarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras anges på fakturan. Genom den nya lydelsen av bestämmelsen, som motsvaras av artikel 22.3 b femte strecksatsen i faktureringsdirektivet, ställs ett krav på uppgift om namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.

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

7. *Datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts eller det datum då à conto-betalning erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datum för fakturans utfärdande.* Bestämmelsen är nödvändig för att det skall vara möjligt att bestämma skatt- och redovisningskyldighetens inträde. Krav på dessa uppgifter föreligger inte uttryckligen enligt gällande regler i ML. Det finns dock en generell bestämmelse i 11 kap. 5 § 8 ML som anger att övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning skall anges på fakturan. *Svenska Revisorsamfundet* anser att det inte är relevant att ange datum för tillhandahållandet av en tjänst när det sker successivt. Det relevanta är i stället den tidsperiod under vilken tjänsten tillhandahållits. Reglerna i 5 kap. 6 § BFL anger att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation. Genom bestämmelserna om gemensam verifikation i samma paragraf medges undantag från kravet på verifikation för varje affärshändelse. En sådan verifikation kan i vissa fall tillåtas då det är förenligt med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Bokföringsnämnden har i allmänna råd om löpande bokföring beslutade den 2 april 2001 angivit bl.a. att likartade affärshändelser som dokumenteras genom en verifikation (s.k. gemensam verifikation) får bokföras och presenteras i sammandrag i en post om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i posten. Det innebär att vid successiva leveranser måste enligt kraven i BFL alltid anges de respektive affärshändelserna. Regeringen anser att det inte finns skäl att ställa andra eller lägre krav i mervärdesskattehänseende.

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

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

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

11. *Vid befrielse från skatt, dvs. undantag från skatt eller när kunden är skyldig att betala skatt skall en hänvisning göras till den relevanta bestämmelsen i ML eller till motsvarande bestämmelse i det sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller att kunden är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet.* Enligt de nuvarande reglerna i ML skall det av fakturan framgå att skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b ML, dvs. vid omvänd skattskyldighet. I den praktiska tillämpningen har med stöd av 11 kap. 5 § 8 ML ansetts att det även i andra fall då mervärdesskatt inte har debiterats bör framgå av fakturan anledningen till att mervärdesskatt inte har debiterats (se RSV:s handledning för mervärdesskatt 2002 s. 389). I denna del har *Sveriges Byggindustrier* invänt att denna skyldighet är komplicerande för entreprenörerna. Syftet med kravet på denna uppgift är dock att det skall underlätta skattekontrollen för skattemyndigheten. Bestämmelsen i direktivet är obligatorisk varför regeln måste införas i svensk lagstiftning. *Telia Sonera* har i sitt remissyttrande begärt att klargörande anvisningar i fråga om minimikravet på den förklarande texten i fakturan som avser ett momsfritt tillhandahållande. Som framgår av förslaget kan den skattskyldige välja att i stället för en hänvisning till bestämmelse i det sjätte mervärdesskattedirektivet eller motsvarande bestämmelse i ML ange annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller att det är fråga om omvänd skattskyldighet. Regeringen anser att om den skattskyldige väljer detta senare alternativ så skall uppgiften om att det är fråga om en skattebefriad tillhandahållande respektive omvänd skattskyldighet tydligt framgå av fakturan. Det bör överlämnas till RSV att ange riktlinjer för angivande av sådan uppgift om detta skulle anses behövligt.

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

13. *Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet skall en hänvisning göras till artikel 26 eller 26a i sjätte direktivet eller till bestämmelserna i 9 a kapitlet eller 9 b kapitlet i ML eller till en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.* De nuvarande bestämmelserna innebär att det av fakturan skall framgå övriga uppgifter som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten, t.ex. uppgift om att säljaren har

tillämpat vinstmarginalbeskattning vid försäljningen enligt 11 kap. 5 § 8 ML (jfr RSV:s handledning för mervärdesskatt 2002 s. 731). I detta avseende kommer ändringen att innebära en precisering.

Enligt 3 kap. 10 b § kan en näringsidkare under vissa förutsättningar välja att bli skattskyldig för omsättning av investeringsguld som annars skulle utgöra en undantagen omsättning Enligt 3 kap. 10 c § ML kan även ett ombud välja att bli skattskyldig för förmedling av investeringsguld om den för vars räkning förmedlingen görs är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b § ML. Bestämmelsen om investeringsguld fördes in med anledning av att ett EG-direktiv antogs den 12 oktober 1998 som behandlade mervärdesskatteregler för investeringsguld (Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för investeringsguld, EGT L 281, 17.10.1998, s. 31). I artikel 26 b C fjärde stycket i direktiv 98/80/EG anges att medlemsstaterna skall anta närmare bestämmelser om användningen av valmöjligheterna i direktivet samt meddela kommissionen om tillämpningsföreskrifterna för utnyttjandet av dessa valmöjligheter. Med stöd av dessa bestämmelser föreskrivs i nuvarande 11 kap. 5 b § första stycket ML att en faktura skall innehålla en uppgift om skattskyldighet föreligger för en säljare enligt 3 kap. 10 b § eller för ett ombud enligt 3 kap. 10 c § ML. I faktureringsdirektivet finns ingen uttrycklig möjlighet att kräva en sådan uppgift på fakturan. Den möjlighet som för närvarande finns enligt artikel 22.8 i det sjätte direktivet att införa andra skyldigheter som befinns nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt begränsas genom faktureringsdirektivet. Genom ett nytt stycke i 22.8 förhindras nämligen medlemsstaterna att införa ytterligare krav utöver dem som anges i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. Bestämmelsen i faktureringsdirektivet bedöms ta över möjligheten för medlemsstaterna att anta tillämpningsföreskrifter avseende innehåll i faktura. Bestämmelsen i 11 kap. 5 b § första stycket bör därför inte kvarstå.

Bestämmelserna i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet är som nämnts uttömmande avseende innehållet i en faktura. Det innebär således att medlemsstaterna inte får ställa ytterligare eller andra krav för mervärdesskatteändamål än vad som framgår av artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. I artikel 22.3 b andra stycket i faktureringsdirektivet finns en möjlighet för medlemsstaterna att kräva att skattskyldiga personer som är etablerade på deras territorium och som levererar varor eller tillhandahåller tjänster på deras territorium anger kundens registreringsnummer till mervärdesskatt även i andra fall än dem som anges i artikel 22.3 b första stycket fjärde strecksatsen i faktureringsdirektivet. Om uppgift om kundens registreringsnummer regelmässigt skulle anges på en faktura bör skattemyndighetens kontroll rimligen underlättas. Detta kan dock inte anses överväga den administrativa bördan som en sådan generell uppgiftsskyldighet skulle innebära för företagen. Regeringen gör den därför den bedömningen att denna möjlighet i faktureringsdirektivet inte bör utnyttjas.

Slutligen är det i fråga om vad som måste framgå på en faktura uttryckligen reglerat i artikel 22.3 a tredje stycket i faktureringsdirektivet

att medlemsstaterna inte får föreskriva att fakturorna skall undertecknas. I rådets protokoll över antagandet av faktureringsdirektivet finns ett uttalande från rådet och kommissionen där det framgår att denna bestämmelse saknar relevans när det gäller elektroniska signaturer på en elektronisk faktura. En sådan signatur är enligt uttalandet att se som en standardiserad säkerhetsåtgärd. Angående elektroniska fakturor, se avsnitt 6.8.

Flera remissinstanser har anfört att det är en nödvändighet att det finns en möjlighet att använda sig av olika slags koder i stället för att ange fakturans olika beståndsdelar. Skulle detta inte tillåtas anföras att fördelarna med elektronisk fakturering skulle urholkas. Det anföras även att angivande av koder ingår i handelsbruket för vissa branscher. *Gemenskapen för Elektronisk handel* har i sitt remissyttrande avseende frågan om definitionen av faktura anfört att definitionen av faktura bör hänsyn tas till att denna i realiteten kan bygga på och hänvisa till tidigare elektroniskt utväxlade handlingar som alternativ eller komplement till själva fakturatransaktionen. Regeringen gör följande bedömning. Vid tillkomsten av BFL diskuterades i förarbetena till 5 kap. 6 § BFL denna situation avseende kravet på att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation. Enligt förarbetena avses med ”mottagen uppgift” även uppgifter som har tagits emot på elektronisk väg. Även uppgifter som har utväxlats mellan parterna och som successivt har kompletterats kan utgöra i lagens mening ”mottagna uppgifter”. Detta kan exemplifieras enligt följande. Ett företag har i samband med tillkomsten av ett leveransavtal tagit emot en datafil med leverantörens prislista. Datafilen har sedan legat till grund för en på elektronisk väg gjord beställning, vilken leverantören i sin tur har använt sig av när han på elektronisk väg har bekräftat och fakturerat beställningen. I denna situation kan de uppgifter som företaget hämtar från prislistan i syfte att komplettera verifikationen ingå i denna trots att uppgifterna inte har mottagits i samband med den aktuella affärshändelsen. I ett annat fall kan den information som företaget har tagit emot utgöras av endast någon enstaka uppgift med begränsat informationsvärde, vilken företaget självt kompletterar med erforderliga uppgifter från det egna systemet. Även i detta fall är det den mottagna uppgiften som skall användas som verifikation, låt vara att denna måste kompletteras så att den uppfyller de krav som ställs i 5 kap. 7 § BFL (prop. 1998/99:130 s. 395 f). Som framgår accepteras enligt BFL:s en verifikation vari uppgifterna har utbytts mellan parterna om verifikationen kompletteras med dessa uppgifter. Regeringen anser att det inte finns skäl att ställa andra krav på fakturor i detta avseende i mervärdesskattehänseende än de krav som ställs i BFL. Det innebär att i en situation där koder anges i stället för klartext på faktura förutsätter detta att underlag för koderna har utbytts i förväg mellan parterna och att fakturan kompletteras med denna uppgift på sätt som skall ske avseende verifikationer. De tillämpade koderna och de faktiskt tillämpade nycklarna till dessa koder måste kunna härledas till den enskilda fakturan även under hela den föreskrivna arkiveringstiden. I de fall faktureringsskyldighet föreligger enligt ML men bokföringsskyldighet inte föreligger enligt BFL skall en deklarationsskyldig enligt 14 kap. 2 § SBL i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörande av

deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Även i detta fall förutsätter en användning av koder i faktura att deklarationsunderlaget omfattar och kompletteras med ett underlag för koderna.

RSV har i sitt remissvar ansett att den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 30 f § ML bör hänvisa till reglerna i 9 a kap. i ML i stället för till bestämmelser i det sjätte direktivet. På samma sätt ifrågasätter *RSV* lämpligheten och nyttan av att i 11 kap. 8 § punkterna 11 och 13 hänvisa till bestämmelserna i det sjätte direktivet. Regeringen gör följande bedömning. Innebörden av den bestämmelse som finns i 3 kap. 30 f § ML är att vid gemenskapsinterna förvärv av bl.a. begagnade varor skall undantas från skatteplikt om omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige har påbörjats. Beskattningen skall ha skett i enlighet med reglerna för beskattning av begagnade varor. Grunden för bestämmelserna i 9 a kap. ML är artikel 26 a i det sjätte mervärdesskattedirektivet. De svenska nationella reglerna är dock inte aktuella i detta särskilda fall eftersom beskattning skall ha skett i det land från vilket varan transporterats till Sverige enligt detta lands regler för beskattning av begagnade varor. Det bedöms därför som mer korrekt att bestämmelsen i 3 kap. 30 f § ML hänvisar till bestämmelserna i det sjätte direktivet.

Bestämmelserna i 11 kap 8 § punkterna 11 och 13 ML hänvisar både till ML och till det sjätte mervärdesskattedirektivet. Av artikel 22.3. b första stycket den elfte och den trettonde strecksatsen i faktureringsdirektivet framgår att i båda dessa fall kan en hänvisning göras antingen till den nationella bestämmelsen, till relevant bestämmelse i det sjätte mervärdesskattedirektivet eller till en annan uppgift. Att de föreslagna bestämmelserna hänvisar till både nationell lagstiftning och bestämmelserna i det sjätte mervärdesskattedirektivet är således en följd av utformningen av bestämmelserna i faktureringsdirektivet. Syftet med bestämmelsen är att näringsidkaren skall kunna välja vilken hänvisning denne vill tillämpa. Upplysningsvis kan nämnas att ett arbete har påbörjats inom ramen för Mervärdesskattkommittén att upprätta listor med hänvisningar till nationella bestämmelser i respektive medlemsland för bl.a. skattefrihet.

6.4.2 Förenklad faktura

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

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *RSV* anser att de föreslagna reglerna rent principiellt lämnar stort tolkningsutrymme och medför tillämpningsproblem samt risk för skatteundandragande. De remissinstanser som i övrigt yttrat sig i denna del är positiva till att möjligheten att utfärda förenklad faktura behålls. Några remissinstanser anser dock att förslaget går utöver de krav som ställs i faktureringsdirektivet. Sålunda anser *Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet och Gemenskapen för Elektroniska Affärer* att kravet på att uppgift skall lämnas om de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art går utöver vad som stipuleras enligt direktivet och att det enligt direktivet räcker med identifiering av vilken typ av varor som levereras eller tjänster som har tillhandahållits. *Gemenskapen för Elektroniska Affärer* menar även att begreppet ”den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna” i förslaget har utvidgats till ”det mervärdesskattebelopp som skall betalas angivet per skattesats”. *Företagarnas Riksorganisation* anser att begreppet mindre beloppsskalldefinieras med belopp, förslagsvis 2 000 kr. *Svenska Revisorsamfundet* anser att den gräns för förenklad faktura som nu tillämpas är för låg och att gränsen bör sättas så att sedvanliga kontanttransaktioner och butiktransaktioner undantas.

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

Det framstår inte som ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp skall innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. I de fall transaktionen avser en försäljning som uppgår

till ett mindre belopp bör således den möjlighet som faktureringsdirektivet erbjuder att befria från vissa av uppgifterna utnyttjas. En väsentlig förutsättning för att förenklade fakturor skall kunna tillåtas är dock att en sådan faktura skall kunna tjäna som underlag vid en kontroll. Det uppgiftskrav som framgår av artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet anger endast det minimikrav på uppgifter som måste framgå av en sådan faktura enligt direktivet. Medlemsstaterna kan sålunda kräva ytterligare uppgifter under förutsättning av detta är tillåtet enligt artikel 22.3 b första stycket faktureringsdirektivet. I de fall en förenklad faktura kan utfärdas skall i enlighet med faktureringsdirektivet följande uppgifter framgå.

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

Uppgifterna är obligatoriska enligt artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet. I promemorian föreslogs en viss utvidgning i jämförelse med faktureringsdirektivets minimikrav. Enligt promemorian krävdes att de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art skall anges. Det krävdes även att det mervärdesskattebelopp som skall betalas angivet per skattesats eller uppgift som gör det möjligt att beräkna detta skall anges. Det har framförts av flera remissinstanser att det inte finns skäl att gå utöver vad direktivet kräver för förenklade fakturor. Mot bakgrund av de begränsningar som finns angivna när förenklad faktura får tillämpas delar regeringen remissinstansernas bedömning. De uppgifter som skall framgå av en förenklad faktura formuleras därför i enlighet med faktureringsdirektivet.

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

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

I artikel 22.9 d första stycket i dess lydelse enligt faktureringsdirektivet ges även en möjlighet att tillämpa en förenklad faktura i de fall då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor

gör det svårt att iaktta de krav som ställs. En sådan möjlighet finns för närvarande enligt 11 kap. 5 § tredje stycket ML. Bestämmelsen innebär att om det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl för det, får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren. Möjligheten infördes av förenklings-skäl i samband med regleringen av broavgiften för passage över Öresundsbron, prop. 1999/2000:58. Motsvarande regler bör lämpligen finnas kvar varför optionen föreslås utnyttjad. Lagtexten bör dock preciseras så att den avspeglar direktivets lydelse. RSV har i sitt remissvar anfört att de föreslagna reglerna rent principiellt lämnar stort tolkningsutrymme och medför tillämpningsproblem samt risk för skatteundandragande. En viss återhållande faktor torde vara att reglerna inte får tillämpas förrän samråd skett med Mervärdesskattekommittén, vilken även kan fastställa särskilda villkor härför. Enligt RSV:s uppfattning måste detta innebära att RSV genom allmänna råd eller föreskrifter uttalar i vilka fall det är tillåtet med förenklade fakturor. Om så inte blir fallet måste de i lagförslaget lämnade uppgiftskraven utökas med uppgift om köparens namn och adress. Regeringen delar RSV:s uppfattning och anser att det inte generellt kan överlämnas till företagen att bedöma när förutsättningar föreligger för att tillämpa förenklad faktura i fall då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna gör det svårt att iaktta alla de krav som ställs på en fullständig faktura. Regeringen anser att de leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster som typiskt sett kräver förenklingsåtgärder vid fakturering är, förutom den redan i dag förekommande betalningen vid passering av Öresundsbron, t.ex. omsättning från automater såsom vid köp av bensin, betalning i parkeringsautomat eller vid betalning av viss personbefordran såsom tågresor. Det bör överlåtas åt RSV att närmare föreskriva när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar nödvändiggör användandet av förenklade fakturor. En sådan föreskriftsrätt bör framgå av mervärdesskatteförordningen.

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

6.4.3 Samlingsfaktura

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: RSV anser att det klart bör framgå av lagtexten att de krav som ställs på vanliga fakturor även skall gälla för

samlingsfakturor. *Företagarnas Riksorganisation och Finansbolagens förening* biträder förslagen.

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

I kommissionens förslag motiverades regeln med att samlingsfakturor kan vara ekonomiskt lönsamma till exempel när komponenter levereras regelbundet i stora kvantiteter (se KOM(2000) 650 slutlig s.7). Bestämmelsen i faktureringsdirektivet är obligatorisk för medlemsstaterna som därför måste acceptera att samlingsfakturor utställs. Medlemsstaterna får dock uppställa särskilda villkor för detta förfarande.

Någon motsvarande uttrycklig bestämmelse som tillåter samlingsfakturor finns inte i ML. Det finns dock en bestämmelse om gemensam verifikation i 5 kap. 6 § BFL. I denna bestämmelse anges att flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Kraven på innehållet i en gemensam verifikation framgår av 5 kap. 7 § BFL. Av verifikationen skall framgå när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall framgå upplysningar om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga. I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårigheter skall kunna fastställas. I Bokföringsnämndens rekommendation, BFN R 2 Gemensam verifikation, har Bokföringsnämnden rekommenderat vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en gemensam verifikation skall få upprättas. Fakturan skall innehålla uppgift av varje vara som totalt levererats under perioden, tidsperioden får avse högst två veckor och leverantören skall ha ett system för intern kontroll av utfakturering mot leveranser.

Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura i faktureringsdirektivet är inte att befria den faktureringskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Enligt artikel 22.9 d i dess lydelse i faktureringsdirektivet tillåts utfärdande av en förenklad faktura endast i särskilt angivna fall och endast efter samråd med Mervärdesskattekommittén. Förenklade fakturor tillåts för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker på medlemsstatens territorium i de fall fakturan är på mindre belopp eller då handelsbruk inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis

eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor gör det svårt att iakttä alla de krav som anges enligt huvudregeln (se avsnitt 6.4.2). Det kan därför inte generellt tillåtas att en samlingsfaktura inte innehåller de uppgifter som anges i artikel 22.3 b i faktureringsdirektivet. Syftet med reglerna om samlingsfaktura i artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet är i stället att tillåta att en gemensam faktura utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster av samordnings- och effektivitetsskäl. Samma krav i övrigt bör dock ställas på en samlingsfaktura som på enskilda fakturor. Den avvikelse från de generella reglerna i faktureringsdirektivet som utfärdandet av en samlingsfaktura innebär medför endast att det inte ställs några krav på att en separat faktura skall utfärdas för varje leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst.

För att tydligt klargöra dels att samlingsfakturor tillåts, dels att samma krav ställs på samlingsfakturor som på separata fakturor med det undantaget att separata löpnummer för de olika omsättningarna inte behöver anges, bör på samma sätt som i faktureringsdirektivet en uttrycklig bestämmelse om detta föras in i ML. De föreslagna bestämmelserna om fakturans innehåll i 11 kap. 8 § ML anger uttryckligen att reglerna omfattar dels fakturor som utfärdats i enlighet med 11 kap. 1 § ML men även samlingsfaktura enligt 11 kap. 7 § ML.

6.4.4 Kreditnota

Regeringens förslag: Bestämmelsen i mervärdesskattelagen om kreditnota omformuleras så att den får en lydelse som anknyter till faktureringsdirektivets bestämmelse om ändringsdokument.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Begreppet ändringsdokument har dock i regeringens förslag ändrats till kreditnota.

Remissinstanserna: *RSV* anser att det inte är motiverat att införa det nya begreppet ändringsdokument och föreslår att den redan inarbetade termen kreditnota alternativt kreditfaktura används. *RSV* anser att även nämnda dokument skall kunna upprättas av säljarens kund eller ett ombud för säljaren. Säljaren bör dock alltid själv kunna upprätta ett sådant dokument för att därigenom frigöra sig från sin redovisnings-skyldighet och utsläcka köparens avdragsrätt helt eller delvis. Av paragrafen bör också framgå att en kreditnota skall upprättas när en faktura inte längre skall gälla, exempelvis då den skall ersättas av en ny faktura utan skattedebitering eller med debitering efter en lägre skattesats. *Näringslivets Skattedelegation, FAR, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet* anser att det i vissa fall är svårt att peka ut den ursprungliga fakturan. *Företagarnas Riksorganisation* anser att uppgiftskraven för kreditnotan skall hållas på ett minimum.

Skälen för regeringens förslag: Enligt artikel 22. 3 a femte stycket i faktureringsdirektivet skall varje handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan likställas med en faktura. I 11 kap. 8 § ML betecknas sådana rättelser som nu är i fråga kreditnotor. I promemorian föreslogs att

termen kreditnota ändras till ändringsdokument för att förtydliga att alla dokument eller meddelanden som uppfyller de krav som ställs på handlingen i artikel 22.3 a femte stycket faktureringsdirektivet skall likställas med en faktura. I sitt remissvar har RSV anfört att ändringen av denna beteckning skulle kunna leda till nya gränsdragnings- och tolkningsproblem. Syftet med ändringen av beteckningen av dokumentet har inte varit att ändra tillämpningen av kreditnotor i övrigt. För att undvika att sådana problem som RSV nämner uppstår gör regeringen bedömningen att beteckningen kreditnota även fortsättningsvis skall användas i bestämmelsen. Bestämmelserna om kreditnotor bör dock omformuleras och preciseras för att stämma överens med bestämmelserna i faktureringsdirektivet.

RSV har i sitt remissvar anfört att en kreditnota skall kunna upprättas av säljarens kund eller ett ombud för säljaren. Säljaren bör dock alltid själv kunna upprätta ett sådant dokument för att därigenom frigöra sig från sin redovisningsskyldighet och utsläcka köparens avdragsrätt helt eller delvis. Av huvudregeln i artikel 22.3 a första stycket faktureringsdirektivet framgår att den skattskyldige personen skall säkerställa att en faktura utställs av honom själv, hans kund eller i hans namn för hans räkning av en tredje person. Det innebär således en generell möjlighet för den skattskyldige personen att utfärda faktura för den skattskyldige personens räkning. Bestämmelsen begränsas dock genom de villkor som skall föreskrivas för självfakturering och som framgår av artikel 22.3 a åttonde stycket faktureringsdirektivet. Bestämmelsen om ändring av faktura regleras i artikel 22.3 a femte stycket och innebär att varje handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura. Det innebär således att under förutsättningar att de villkor som förskrivs för självfakturering, dvs. ett i förväg träffat avtal mellan parterna samt att ett förfarande för godkännande av varje faktura föreligger så kan självfakturering även tillämpas vid ändring av en faktura. Självfakturering innebär som ovan angivits i avsnitt 6.1.3. inte att ansvaret för faktureringsskyldigheten övergått från säljaren till köparen. Det innebär att säljaren alltid kan välja att själv utfärda faktura eller kreditnota för de omsättningar för vilka denne är faktureringsskyldig.

I sitt remissvar har RSV vidare anfört att det av paragrafen också bör framgå att en kreditnota skall upprättas när en faktura inte längre skall gälla, exempelvis då den skall ersättas av en ny faktura utan skattedebitering eller med debitering efter en lägre skattesats. Av den föreslagna bestämmelsen i 11 kap. 10 § tredje stycket ML framgår att även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall säljaren utfärda en kreditnota. Enligt regeringens uppfattning omfattar denna bestämmelse de situationer som anförts av RSV i remissvaret.

Huvudregeln i faktureringsdirektivet för kreditnota innebär att det ställs samma krav på innehåll i en sådan handling som för vanliga fakturor. Enligt artikel 22.3 a femte stycket i faktureringsdirektivet finns dock en möjlighet för medlemsstaterna att befria från skyldigheten att lämna vissa av de obligatoriska uppgifterna. I ML ställs inte lika omfattande krav på kreditnotor som på fakturor i fråga om innehållet. Enligt nuvarande 11 kap. 8 § ML skall en sådan handling innehålla

uppgift om ersättningen och nedsättningen av ersättningen, skatten och minskningen av skatten och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av om omvänd skattskyldighet föreligger.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet anser att kravet på att kreditnota måste innehålla hänvisning till den ursprungliga fakturan inte är hanterbar. En mer generell undantagsregel kopplad till god redovisningssed svarar bättre mot intentionerna i direktivet. *FAR* menar att för de flesta företag är fakturering okomplicerat. Krediteringar är mer komplicerat. Det finns situationer när det är svårt eller omöjligt att knyta en kreditering till en viss leverans, och därmed till en viss faktura. Bestämmelsen i 11 kap. 10 § ML bör hänvisa till god redovisningssed. Det är naturligt att Bokföringsnämnden ges i uppdrag att närmare definiera den goda seden i detta avseende. *Näringslivets Skattedelegation* menar att det inte alls är ovanligt att detta krav på hänvisning till ett enda dokument blir mycket svårt eller rentav omöjligt att uppfylla. Det kan gälla successiva leveranser, retur av varor som accepteras flera år efter leverans eller efterhandsrabatter. *Näringslivets Skattedelegation* hemställer därför att en undantagsregel skapas som ger utrymme för en hänvisning till god redovisningssed, allt i syfte att uppfylla intentionerna i skrivningen i direktivet.

Det har således anförts av flera remissinstanser att en hänvisning till den ursprungliga fakturan kan vara svår att åstadkomma. Ändamålet med en kreditnota är att korrigera eller ändra en ursprunglig faktura. Faktureringsdirektivets krav att kreditnotan måste innehålla en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan har tillkommit för att förhindra att de båda fakturorna vid en kontroll uppfattas som två fristående fakturor. Det skulle kunna göra det möjligt för förvärvaren att utverka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt både för ursprungsfakturan och för kreditnotan. Det väsentliga är således att det vid kontroll otvetydigt framgår att de båda fakturorna har samband och avser samma leverans eller tillhandahållande. En förutsättning för att ett rättensedokument skall likställas med en faktura är således att det innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan. Regeringen föreslår därför att en regel med detta innehåll införs i ML. Det kan dock inte anses nödvändigt att alla de uppgifter som krävs i ursprungsfakturan upprepas i kreditnotan under förutsättning att hänvisningarna till ursprungsfakturan är otvetydig och inte kan missförstås. Det föreslås därför att möjligheten att befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter utnyttjas.

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

Det tredje kravet i de nuvarande bestämmelserna avseende kreditnotor avser uppgift om övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av omvänd skattskyldighet (11 kap. 8 § punkten 3 ML). *Företagarnas Riksorganisation* anser att uppgiftskraven för kreditnotan skall hållas på

ett minimum. I ursprungsfakturan borde även omvänd skattskyldighet, skattesats och skattebeloppet ha angetts. Något skäl till att dessa anges igen i kreditnotan finns därför inte såvida inte ändringen avser skattskyldighet eller skattesats. Regeringen gör i denna del följande bedömning. I avsnitt 6.4.1. föreslås avseende vanliga fakturors innehåll att uppgift lämnas om att kunden är skyldig att betala skatt tillsammans med en hänvisning till relevant bestämmelse i direktivet eller i de nationella bestämmelserna. Denna uppgift om omvänd skattskyldighet bör av kontrollskäl lämpligen framgå även vid en ändring av den ursprungliga fakturan. Det föreslås därför att det ställs krav på att vid en ändring av en ursprunglig faktura så skall en uppgift om att transaktionen är föremål för ett förfarande för omvänd skattskyldighet anges även i kreditnotan.

6.5 Tid inom vilken en faktura måste utfärdas

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *RSV och Sveriges Byggindustrier* anger att de tillstyrkt Mervärdesskatteutredningens (SOU 2002:74) förslag. *Svenska Revisorsamfundet och Finansbolagens Förening* anser att det inte finns behov av en tidsfrist. *Företagarnas Riksorganisation* anser att en förenkling vore om den skattskyldige kunde välja fakturering som avgörande tidpunkt för skattskyldighet även om leverans skett tidigare.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt artikel 22.3 a sjätte stycket i faktureringsdirektivet får medlemsstaterna ålägga skattskyldiga personer som utför leveranser av varor eller tillhandahåller tjänster på dess territorium, en tidsgräns för utfärdande av fakturor. Bakgrunden till denna bestämmelse hänger samman med bestämmelserna avseende skattskyldighetens inträde ("the chargeable event"; den beskattningsgrundande händelsen). Enligt huvudregeln i artikel 10.2 i det sjätte direktivet inträder skattskyldigheten och skatt kan tas ut när varor levereras eller tjänsterna utförs. Det finns dock en möjlighet för medlemsstaterna att avvika från huvudregeln och i stället reglera att skatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut ("becomes chargeable") senast när fakturan utfärdas ("the issue of the invoice"). De medlemsstater som utnyttjar undantagsregeln och kopplar den beskattningsgrundande händelsen till ett fakturadatum måste ha en fast tidsgräns för utfärdande av faktura för att inte en utebliven faktura skall innebära att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen aldrig inträder.

Enligt det sjätte direktivet inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet (artikel 17.1), dvs. när varor levereras eller tjänsterna utförs (artikel 10.2). De Europeiska Gemenskapernas Domstol (EG-domstolen) har funnit att direktivet i detta avseende innebär att den skattskyldige har rätt att i enlighet med artikel 17 omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för utgifter som har samband med de transaktioner som han har

för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag (se t.ex. C-37/95 Ghent Coal Terminal, C-110/98 - -C-147/98 Gabalfrisa m.fl., C-400/98 Breitsohl). I artikel 18 i sjätte direktivet finns dock en regel som innebär att för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag så måste den skattskyldige personen inneha en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3 i det sjätte direktivet.

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

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

6.6 Valuta

Regeringens förslag: En bestämmelse införs som innebär att om valutan i fakturan uttrycks i en annan valuta än den skattskyldiges redovisningsvaluta och redovisningsvalutan är svenska kronor eller euro så skall mervärdesskattens belopp även anges i redovisningsvalutan.

Det införs även en bestämmelse som innebär att om den skattskyldige har en annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro och valutan i fakturan är en annan än svenska kronor så skall mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor.

Vidare preciseras de bestämmelser som anger vilket av fakturabeloppen som skall vara utgångspunkt vid beräkningen av skattebeloppet vid redovisningen i skattedeklarationen om två belopp angivits i fakturan.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *RSV* ifrågasätter om förslaget är tillräckligt för att uppfylla direktivets krav. *Företagarnas Riksorganisation, Svenska Revisorsamfundet och Finansbolagens Förening* tillstyrker förslaget. *Näringslivets Skattedelegation* anser att faktureringskyldig som inte har

euro eller svenska kronor som redovisningsvaluta bör få tillämpa en genomsnittlig växelkurs. *FAR* vill att det klarläggs vad som gäller för ett företag med euro som redovisningsvaluta vid omsättningar i Sverige.

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

Genom en ändring i BFL infördes fr.o.m. det räkenskapsår som inleddes den 1 januari 2001 en möjlighet för svenska företag att ha sin redovisning i euro (se Lag 2000:31, prop. 1999/2000:23, bet. 1999/2000:LU8, rskr. 1999/2000:127). Det innebär att vissa företag i dag har sin bokföring i euro medan andra företag har bokföringen i svenska kronor. Fakturering kan ske i euro, kronor eller någon annan valuta. I det fall valutan i en faktura är en annan än redovisningsvalutan skall enligt den nuvarande bestämmelsen i 11 kap. 5 c § ML mervärdesskattens belopp anges i båda valutorna i fakturan.

Det finns ett krav i 1 kap. 7 § SBL på att samtliga uppgifter som skall lämnas enligt SBL måste anges i svenska kronor. Det innebär att vid redovisningen av skattebeloppet i deklarationen måste alltid beloppet anges i svenska kronor. I samband med att euro tilläts som redovisningsvaluta infördes regler om hur omräkningen skall ske vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt. I 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (omräkningslagen), anges att omräkning skall ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.

I det fall ett företag har svenska kronor som redovisningsvaluta innebär redan de nuvarande reglerna i ML att skattebeloppet skall anges i svenska kronor på fakturan om fakturan är utställd i annan valuta. Även i det fall ett företag har euro som redovisningsvaluta och oavsett om denne fakturerar i euro eller svenska kronor eller någon annan valuta så leder reglerna i 1 kap. 7 § SBL och omräkningslagen till att syftet bakom det krav som ställs i artikel 22.3 b i fjärde stycket i faktureringsdirektivet kan anses tillgodosett. Även i de fallen kommer skattebeloppet att redovisas i svenska kronor i skattedeklarationen, efter ett omräkningsförfarande. Härigenom underlättas kontrollen av de deklarerade skattebeloppen vilket får anses vara syftet med valutabestämmelsen i faktureringsdirektivet.

I det fall företaget har valt en annan valuta än svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta måste dock de krav som anges i faktureringsdirektivet beaktas. Det kan t.ex. avse utländska företagare som har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet och som därför är skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige. Det gäller även t.ex. när en utländsk företagare gör ett gemenskapsinternt förvärv här eller importerar en vara till Sverige. För att syftet med regleringen av valuta i artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet skall vara uppfylld i dessa fall måste en regel införas i ML som innebär att skattebeloppet i detta fall skall anges i svenska kronor på fakturan.

Regeringen föreslår därför att reglerna om valutan i fakturor i nuvarande 11 kap. 5 c ML omformuleras och kompletteras i enlighet med bestämmelsen i faktureringsdirektivet Det föreslås således en regel i 11 kap. 11 § första stycket ML som innebär att i de fall valutan i en faktura är en annan än redovisningsvalutan och den skattskyldiges redovisningsvaluta är svenska kronor eller euro, så skall mervärdesskatten även anges i redovisningsvalutan i fakturan. FAR har i sitt remissvar anfört att enligt förslaget i promemorian skall ett utländskt företag med euro som redovisningsvaluta vid skattepliktig omsättning i Sverige alltid ange mervärdesskatten i euro. FAR anser att detta är en ändring från vad som gäller för närvarande och att frågan bör klarläggas. Regeringen gör följande bedömning. I bestämmelsen i 1 kap. 19 § ML anges en definition av vad som avses med redovisningsvaluta. Bestämmelsen hänvisar till bestämmelserna om redovisningsvaluta i 4 kap. 6 § BFL. Regeringen föreslår att bestämmelsen i 1 kap. 19 § ML slopas. Det innebär att bestämmelsen om valuta i faktura i den förslagna bestämmelsen i 11 kap. 11 § första stycket ML kommer att omfatta alla skattskyldiga som har redovisningsvaluta i euro eller svenska kronor om valutan i fakturan är en annan än redovisningsvalutan. Det innebär således att även de utländska företagens som inte omfattas av BFL kommer att omfattas. Dessa företag skall således alltid ange valutans belopp i fakturan även i sin redovisningsvaluta.

Regeringen föreslår vidare att en bestämmelse införs som innebär att om den skattskyldige har en annan redovisningsvaluta än svenska kronor, skall mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor på fakturan. Enligt artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet skall beräkningen i sådant fall ske med användning av den omräkningsmekanism som anges i artikel 11 C 2 i sjätte direktivet. I den artikeln skall för andra transaktioner än införsel, valutakursen vara den senaste säljkursen som vid den tidpunkt då skatten kan tas ut (eng. becomes chargeable) har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten i fråga, eller en kurs som bestäms genom hänvisning till denna eller dessa i enlighet med bestämmelser som fastställts av den medlemsstaten. I enlighet med faktureringsdirektivet föreslås en regel som innebär att vid en sådan omräkning som här är i fråga skall den senaste säljkursen som har registrerats på en representativ valutamarknad vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde tillämpas. *Näringslivets Skattedelegation* har ansett att man bör kunna tolka bestämmelserna i artikel 11.C.2 på sådant sätt att en genomsnittsberäkning skulle vara möjlig även i dessa fall. Någon sådan möjlighet synes dock inte kunna tolkas in i artikeln. När det gäller RSV:s invändning bör beaktas att syftet med bestämmelserna i artikel 22.3 b fjärde stycket faktureringsdirektivet är att underlätta för de nationella myndigheterna att kunna kontrollera den redovisade skatten mot fakturerat belopp. Som ovan nämnts får bestämmelserna i SBL och ML tillsammans anses uppfylla direktivets syften dvs. att skatten kommer att uttryckas i svenska kronor. Enligt 4 kap. 6 § BFL kan vissa företag välja att ha svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta. Någon annan valuta kan inte väljas som redovisningsvaluta. För företag som har euro som redovisningsvaluta finns därmed möjligheten att omräkna detta enligt omräkningslagen (se lagen (2000:46) om omräkningsförfarande

vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro m.m.). Som redovisats i förarbetena till den lagen skulle annars en omräkning per försäljningsdatum innebära att företagen som omfattas av BFL måste ha en dubblerad redovisning vilket i praktiken skulle förhindra företag att tillämpa euro som redovisningsvaluta (se prop. 1999/2000:23 s. 185). Företag som inte tillämpar euro som redovisningsvaluta omfattas dock inte av bestämmelserna i omräkningslagen. Det innebär att dessa företag för att uppfylla kraven i faktureringsdirektivet måste ange skattebeloppet i svenska kronor på fakturan och beloppet måste omräknas per försäljningsdag.

I ML finns regler som anvisar vilket belopp en skattskyldig skall utgå från vid den omräkning till svenska kronor som skall ske enligt SBL när mervärdesskatten är angiven i två valutor på fakturan. Skälen till dessa bestämmelser är att det inte skall vara möjligt för den skattskyldige att välja vilket av de två beloppen på fakturan som skall användas vid redovisningen av skattebeloppet i deklarationen. Om den skattskyldige har angett den utgående skattens belopp i flera valutor i en faktura framgår det sålunda av 13 kap. 15 a § ML att vid redovisningen av skatten så skall det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan användas. På motsvarande sätt skall vid redovisning av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta enligt 13 kap. 23 a § ML. Om beloppet inte angetts i denna valuta, skall enligt samma bestämmelse det skattebelopp användas som angetts i den valuta som fakturan är utfärdad i. Säljaren skall således enligt dessa regler vid upprättande av sin deklaration utgå från det skattebelopp som på fakturan är uttryckt i hans redovisningsvaluta i förekommande fall efter omräkning enligt 15 § omräkningslagen. Även förvärvaren skall vid upprättande av sin deklaration utgå från det skattebelopp som är angivet i hans redovisningsvaluta i förekommande fall efter omräkning enligt 15 § omräkningslagen. Om sådan valuta inte finns angiven skall han som grund för deklarationen och en omräkning till svenska kronor använda det belopp som angetts i faktureringsvalutan.

Regeringen föreslår att bestämmelserna preciseras så att det tydligt framgår att syftet med bestämmelserna är att utpeka vilket belopp den skattskyldige skall utgå från vid redovisningen av mervärdesskattebeloppet i deklarationen. Vid en sådan omräkning föreslås att det preciseras att principerna för omräkning enligt omräkningslagen även skall tillämpas av de utländska företagare som inte omfattas av omräkningslagen.

6.7 Översättning av fakturor till svenska

<p>Regeringens bedömning: Det införs ingen regel om att fakturor skall översättas till svenska.</p>
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig i denna fråga, *Företagarnas Riksorganisation, Svenska Revisorsamfundet och Finansbolagens Förening* har ingenting att invända mot förslaget.

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

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

6.8 Elektronisk fakturering

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Statskontoret, RSV, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, SIE-Gruppen, Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Företagarnas Riksorganisation, Finansbolagens Förening, Odette Sweden och Näringslivets Skattedelegation* är positiva till att några särskilda krav inte utpekas för säkerställande av fakturans äkthet. *RSV* ställer sig positiv till förslaget att *RSV* skall meddela närmare föreskrifter som kan behövas för kontroll. *Kommerskollegium* anser att de val som gjorts är välmotiverade och välbalanserade. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker förslagen och anser att kraven på säkerhet vid elektronisk fakturering bör utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

Skälen för regeringens förslag: Ett av huvudsyftena med faktureringsdirektivet är att skapa gemensamma regler inom gemenskapen för elektroniska fakturor. I artikel 22.3 e första stycket i faktureringsdirektivet har införts en definition av vad som i direktivet

avses med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg. Enligt bestämmelsen avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel. RSV har i sitt remissyttrande ifrågasatt behovet av att införa en definition i ML som avser lagring av fakturor på elektronisk väg. Regeringen föreslår nu att definitionerna i artikel 22.3 e första stycket faktureringsdirektivet förs in i ML endast i den del det avser överföring på elektronisk väg. Till den del den avser lagring på elektronisk väg bör den i stället föras in i SBL.

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

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

I artikel 22.3 c andra stycket faktureringsdirektivet anges de olika alternativ för elektronisk överföring av fakturor som måste godkännas av medlemsstaterna. Reglerna om elektronisk fakturering i faktureringsdirektivet finns beskrivna i avsnitt 5.1.2. ovan och innebär i korthet följande. Medlemsstaterna måste godkänna fakturor som överförs på elektronisk väg på villkor att äkthet och innehållets integritet säkras antingen genom avancerad elektronisk signatur (det får dock krävas att den avancerade elektroniska signaturen baseras på ett kvalificerat certifikat) eller genom elektroniskt datautbyte (EDI). Av artikel 22.3 c tredje stycket faktureringsdirektivet framgår att medlemsstaterna även kan godkänna att fakturor sänds på elektronisk väg enligt andra metoder. Det förutsätter dock att berörda medlemsstater godkänner detta.

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

Regeringen gör följande bedömning när det gäller de krav som skall ställas vid elektronisk fakturering. 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 pappersbaserade fakturor och elektroniska fakturor. Reglerna i SBL och BFL reglerar hanteringen av bl.a. fakturor som ställs ut men även sådana fakturor som mottas. De krav som ställs på fakturering enligt SBL och BFL och som även omfattar elektronisk fakturering innebär bl.a. att fakturor skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt enligt 7 kap. 2 § BFL. Företaget skall upprätta de beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall även upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik) enligt 5 kap. 11 § BFL. De regler om skyldighet att föra anteckningar som gäller för deklarationsskyldiga i 14 kap. 2 § SBL innebär att den deklarationsskyldige skall se till att det finns underlag för fullgörande av deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

De regler som anges i BFL och i BFN:s rekommendationer och vägledning om räkenskapsinformation bl.a. avseende utfärdade och mottagna elektroniska fakturor, anger bl.a. i vilken form upprättad och mottagen räkenskapsinformation skall lagras och när sådan information får förstöras eller överföras till annat medium (se BFNAR 2000:5 och BFN:s vägledning avseende räkenskapsinformation och dess lagring). BFL:s regler om systemdokumentation och behandlingshistorik avser att säkerställa att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera enskilda posters behandling och företagna bearbetningar inom systemet (se BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik). Enligt BFN kan sådant material som är av betydelse för att det skall gå att följa de enskilda bokföringsposternas behandling t.ex. EDI-avtal och krypteringsnycklar vara att betrakta som räkenskapsinformation. De särskilda krav som ställs i faktureringsdirektivet

avseende lagring av elektroniskt överförda fakturor behandlas nedan i avsnitt 6.9.

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

Det har inte framkommit att det i dag förekommer kontrollproblem vid tillämpning av elektronisk fakturering. Redan i dag föreligger ett krav på både pappersbaserade och elektroniska fakturor om att sådana måste vara korrekta och oförändrade för att kunna tjäna som underlag för redovisning och deklaration. Det föreskrivs dock ingen särskild teknisk lösning för att säkerställa oföränderligheten. Finns det anledning för kontrollerande myndigheter att misstänka någon felaktighet i fakturan kan en kontroll hos motpart ske. Därvidlag är det ingen skillnad vid pappersbaserad eller elektronsikt utfärdad faktura. Frågan är således om det är lämpligt att i detta sammanhang ställa krav på en särskild teknisk lösning för elektronisk fakturering genom en uttrycklig reglering i ML. Direktivet anvisar alternativa tekniska lösningar som medlemsländerna måste godta enligt artikel 22.3 c andra stycket respektive får godta enligt artikel 22 .3 c tredje stycket.

Ernst & Young har i ett yttrande anfört att det är ett minimikrav i direktivet att såväl äkthet som integritet skall säkerställas vid användandet av elektronisk fakturering oavsett om elektronisk signatur eller EDI tillämpas. *Gemenskapen för Elektroniska Affärer* har i sitt remissvar anfört tveksamhet till vilka krav som ställs och vad som läggs in i begreppen äkthet och oföränderlighet. Av artikel 22.3 c andra stycket faktureringsdirektivet framgår klart att krav på såväl äkthet som integritet skall ställas vid användandet av elektronisk fakturering oavsett om elektroniska signaturer eller EDI tillämpas. I de fall medlemsstaten väljer att ställa krav på elektronisk fakturering i enlighet med detta stycke föreligger ett krav på att äkthet och innehållets integritet säkerställs genom de metoder som anges i stycket. Om medlemsstaten i stället väljer att acceptera att faktura får sändas på elektronisk väg enligt andra metoder med stöd av artikel 22.3 c tredje stycket faktureringsdirektivet föreligger inte formellt något krav på att dessa metoder skall syfta till att säkerställa fakturans äkthet och integritet. Syftet med detta alternativ var att medlemsstaterna mer fritt skulle få bedöma om de ville ställa säkerhetskrav eller inte vid utfärdande av elektroniska fakturor. Inte heller lagringskraven i artikel 22.3 d tredje stycket faktureringsdirektivet för den elektroniska fakturering som sker med stöd av artikel 22.3 c tredje stycket är desamma som de krav som ställs i samma artikels andra stycke. För lagring av elektronisk faktura med stöd av 22.3 c andra

stycket krävs att fakturans äkthet och innehållets integritet samt läsbarhet måste säkerställas under lagringstiden. För elektronisk faktura som utfärdats med stöd av artikel 22.3 c tredje stycket anges att uppgifterna i sådana fakturor inte får ändras och måste vara läsbara under lagringsperioden. Regeringen gör bedömningen att Regeringen gör bedömningen att det för närvarande saknas skäl för Sverige att som förutsättning för elektronisk fakturering ställa krav på någon särskild teknisk metod som skulle ha som enda syfte att säkerställa att fakturan är korrekt och oförändrad. Ur kontrollsynpunkt bedöms den nuvarande regleringen i SBL och BFL vara tillfyllest. Det bör därför i första hand vara upp till säljare och köpare att själva avgöra vilka säkerhetskrav man anser sig behöva vid elektronisk fakturering. Någon särskild lagreglering blir därmed inte behövlig. Det bör dock alltid vara möjligt för RSV att meddela de närmare föreskrifter som kan behövas för kontrollen av överföring av fakturor på elektronisk väg. En sådan föreskriftsrätt bör framgå av mervärdesskatteförordningen. Regeringen anser att det inte finns skäl att göra någon annan bedömning avseende de fall som avses i artikel 22.3 c femte stycket faktureringsdirektivet. Möjligheten att ställa särskilda villkor enligt denna bestämmelse utnyttjas därför inte.

Telia Sonera har i yttrande liksom *Kommerskollegium* i sitt remissyttrande tagit upp att det faktum att Sverige inte ställer krav på en särskild teknisk lösning för elektronisk fakturering skulle kunna medföra problem för ett svenskt företag som fakturerar en kund i ett annat medlemsland där det ställs sådana särskilda krav. Enligt artikel 22.3 c tredje stycket i faktureringsdirektivet får faktura sändas på elektronisk väg enligt andra metoder än de som nämnts i bestämmelsens andra stycke endast under förutsättning att berörda medlemsstater godkänner detta. Det innebär att en medlemsstat enligt faktureringsdirektivet har rätt att vägra acceptera faktura som utfärdas på elektronisk väg på annat sätt än vad som anges i artikel 22.3 c andra stycket faktureringsdirektivet. Det torde i praktiken innebära att fakturor kan sändas elektroniskt med stöd av artikel 22.3 c tredje stycket faktureringsdirektivet enbart inom sådan medlemsstat som godkänner förfarandet samt mellan sådana medlemsstater som accepterar detta förfarande.

Enligt artikel 22.3 c fjärde stycket faktureringsdirektivet får som nämnts medlemsstaterna under en övergångsperiod fram till och med den 31 december 2005 föreskriva att en förhandsanmälan skall göras vid användningen av ett system för överföring av fakturor på elektronisk väg. Regeringen gör bedömningen att en anmälningsplikt inte skulle medföra en sådan ökad möjlighet för myndigheterna att kontrollera elektronisk fakturering som skulle uppväga den ökade administrativa bördan som en anmälningsplikt skulle innebära både för företagen och för myndigheterna. Det föreslås därför att en regel med denna innebörd inte införs.

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

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

6.9 Lagringsregler

6.9.1 Lagringskyldighet

Regeringens förslag: En definition av vad som avses med lagring av fakturor på elektronisk väg införs i skattebetalningslagen.

I skattebetalningslagen förs en regel in som särskilt anger att skattskyldiga personer är skyldiga att lagra ett exemplar av alla utfärdade och mottagna fakturor och att denna skyldighet omfattar fakturor som utfärdats av honom själv, hans kund eller i hans namn för en tredje person.

Regeringens bedömning: Lagringskyldighet av fakturor bör inte heller i framtiden gälla privatpersoner och juridiska personer med skattefri verksamhet som tar emot en faktura.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorian föreslog dock att skyldigheten att lagra fakturor skulle avse kopior av faktura.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* och *RSV* har anført att skyldigheten att lagra fakturor inte bör avse kopior av faktura. De remissinstanser i övrigt som har yttrat sig i denna fråga har i huvudsak ingenting att invända mot förslaget rörande lagringskyldigheten.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Nuvarande regler i sjätte direktivet om lagring (arkivering) innebär att den skattskyldige

skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats. Denna bestämmelse har i artikel 22.3 d första stycket i faktureringsdirektivet preciserats men även anpassats till att bestämmelserna också skall tillämpas för faktura som skickats och mottagits elektroniskt. I artikel 22.3 e första stycket faktureringsdirektivet framgår vad som avses med överföring och lagring av fakturor. Enligt bestämmelsen avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel. I avsnitt 6.8 har föreslagits att en regel som definierar överföring av fakturor på elektronisk väg förs in i 1 kap. 17 § ML. En motsvarande definition avseende lagring av fakturor på elektronisk väg bör införas i SBL.

Det finns inga särskilda regler i ML avseende lagring av fakturor. Den nuvarande skyldigheten att lagra fakturor styrs dels av SBL, dels av BFL. För dem som är bokföringsskyldiga enligt BFL omfattar kraven i BFL avseende arkivering alla verifikationer bl.a. fakturor. Skyldigheten att arkivera fakturor enligt BFL omfattar både utfärdade och mottagna fakturor.

Det finns subjekt som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt men som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL. Det kan vara fallet när någon som inte driver näringsverksamhet blir skyldig att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Det kan gälla stiftelser och ideella föreningar. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlig verksamhet) eller 4 kap. 3 § ML. För deklarationsskyldiga gäller enligt bestämmelsen i 14 kap. 2 § SBL en skyldighet att se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet och för kontroll av uppgiftsskyldighet och beskattning. Bestämmelsen i SBL begränsar inte skyldigheten att bevara underlag till sådana fakturor som den skattskyldige ställt ut utan omfattar alla fakturor som ställts ut eller mottagits. För att tydliggöra att lagringsskyldigheten omfattar alla fakturor som näringsidkaren är skyldig att ställa ut och som mottas dvs. även fakturor som näringsidkarens kund eller en tredje person ställt ut och att lagringsskyldigheten innebär att den faktureringskyldige skall säkerställa att sådana fakturor lagras, föreslås att en bestämmelse införs i SBL med detta innehåll.

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

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

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

En person som förvärvar ett nytt transportmedel som transporteras till Sverige för att användas stadigvarande här skall enligt 10 kap. 32 § SBL redovisa mervärdesskatten för förvärvet i en särskild skattedeklaration. Det innebär att den deklarationskyldige enligt reglerna i 14 kap. 2 § SBL i skälig omfattning skall bevara underlaget för fullgörande av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Mot bakgrund av de regler som således finns i SBL anser regeringen att det saknas skäl att för denna situation utnyttja möjligheten att utvidga lagringsskyldigheten på sätt som medges i artikel 22.3 d sjunde stycket i faktureringsdirektivet. Inte heller i övrigt anser regeringen att det föreligger skäl att utnyttja möjligheten i artikel 22.3 d sjunde stycket i faktureringsdirektivet.

6.9.2 Lagringsplats

Regeringens förslag: Bokföringslagen ändras så att maskinläsbara medier, maskinutrustning och system under vissa förutsättningar får hållas tillgängliga i ett annat EU-land. Samma regler skall även kunna tillämpas vid arkivering i ett land med vilket Sverige har ingått avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med rättsverkningar som motsvarar EG-reglerna.

De nya reglerna om arkivering skall endast kunna tillämpas om platsen för arkivering och varje ändring av förvaringsplats anmäls till Skatteverket eller till Finansinspektionen när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn. Företaget skall dessutom på begäran av Skatteverket eller Tullverket medge omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen under hela arkiveringstiden. Företaget måste även genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i läsbar form eller i mikroskrift.

Det skall inte längre finnas något generellt krav på att ett företag som efter dispens förvarar räkenskapsinformation utomlands alltid skall kunna ta fram denna i läsbar form i Sverige. Dispensmyndigheten får besluta att ett tillstånd skall förenas med villkor. Ett sådant villkor kan föreskriva att räkenskapsinformationen skall kunna göras tillgänglig i Sverige.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorians förslag om åtkomst till räkenskapsinformationen on-line har dock ersatts med ett krav på omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformation som förvaras utomlands. Promemorians bestämmelser om dispens i 7 kap. 4 § BFL har justerats för att bättre stämma överens med de nya reglerna för arkivering utomlands.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* anför att förslaget bör beakta även brottsutredarnas behov. *RSV* är positiv till att de valmöjligheter som direktivet ger att begränsa handlingsfriheten vid lagring har utnyttjats. *Bokföringsnämnden* tillstyrker i princip de föreslagna ändringarna. *Finansbolagens Förening* anser att det är av stort intresse för näringslivet att förslaget genomförs. *Sveriges advokatsamfund* anser att vissa problem i samband med kontroll av handeln med andra EG-länder bör lösas innan det tillåts att elektroniska fakturor kan lagras utanför Sverige. *Odette Sweden* har ifrågasatt kravet på on-line-åtkomst av förvarat material. *Tullverket* anser att det är viktigt att om förvaring av räkenskapsinformation sker i länder utanför EU så skall begränsningen till länder med vilka det finns ett rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd även avse tullfrågor.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i faktureringsdirektivet tillåter den skattskyldige att lagra fakturor utanför hemlandet (jfr artikel 22.d andra stycket i faktureringsdirektivet). En förutsättning för detta är dock att den skattskyldige på begäran och utan otillbörligt dröjsmål kan ge behöriga myndigheter tillgång till fakturor och uppgifter. *Sveriges advokatsamfund* har ansett att vissa problem i samband med

kontroll av handeln med andra EG-länder bör lösas, innan en reform av nu aktuellt slag genomförs. När det gäller faktureringsdirektivets lagringsregler har medlemsstaterna emellertid en skyldighet att medge lagring av elektroniska fakturor utomlands. Det är alltså inte möjligt att avvakta ytterligare med att införa de nya lagringsreglerna avseende sådana fakturor. Medlemsstaterna kan dock ställa vissa villkor och begränsningar för att lagring utomlands skall tillåtas. Medlemsstaterna kan sålunda uppställa krav på att den skattskyldige anmäler platsen för förvaring till en myndighet. Medlemsstaterna kan vidare förbjuda lagring av fakturor utomlands om lagringen inte sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av berörda uppgifter. Syftet med bestämmelsen är att medlemsstaten kan vägra sådan lagring av elektroniska fakturor utomlands som inte uppfyller de angivna kraven för åtkomst i faktureringsdirektivet men innebär även att medlemsstaten kan vägra lagring av andra fakturor än elektroniska fakturor utomlands. Vidare kan en medlemsstat förhindra att lagring sker i ett tredje land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU och även den rätt till åtkomst på elektronisk väg som anges i artikel 22 a i faktureringsdirektivet. Enligt denna artikel skall de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där den skattskyldiga personen är etablerad i enlighet med faktureringsdirektivet ha rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning av sådana fakturor med de begränsningar som fastställs i föreskrifter i den medlemsstat där den skattskyldiga personen är etablerad och i den mån detta är nödvändigt för medlemsstatens kontrolländamål.

Svensk lagstiftning i förhållande till faktureringsdirektivet

De svenska reglerna om var fakturor skall arkiveras finns i BFL. Det finns begränsade möjligheter i dag för företag att förvara räkenskapsinformation utanför Sverige. Enligt huvudregeln i 7 kap. 2 § BFL skall räkenskapsinformation förvaras i Sverige. Det finns två undantag från denna huvudregel. Enligt 7 kap. 3 § BFL får räkenskapsinformation i vissa särskilda fall tillfälligt förvaras utomlands. Det måste dock finnas något särskilt skäl för att frångå huvudregeln. I avsnitt 5.2.7 under rubriken ”BFL:s regler om arkivering av räkenskapsinformation” har redogjorts för när sådana skäl kan anses föreligga enligt Bokföringsnämnden. Förvaringen skall också vara förenligt med god redovisningssed. Det andra undantaget från huvudregeln om förvaring av räkenskapsinformation i Sverige är den dispensmöjlighet som regleras i 7 kap. 4 § BFL. Enligt bestämmelsen kan företag få tillstånd att förvara maskinläsbara medier utomlands.

Arkiveringsreglerna i BFL förhindrar således i stor utsträckning att arkivering av räkenskapsinformation sker utanför Sverige medan artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet i större utsträckning tillåter lagring av fakturor utomlands. Faktureringsdirektivet innehåller endast regler för fakturor i mervärdesskattehänseende och reglerar inte verifierationer i allmänhet. För att reglerna i faktureringsdirektivet skall kunna tillämpas av företagen krävs dock att reglerna om lagring av mervärdesskattefakturor enligt SBL och arkivering av verifierationer enligt BFL

överensstämmer. För att uppnå en harmonisering av reglerna bedöms det vara nödvändigt att sådana likalydande bestämmelser införs i SBL och BFL som innebär att den förvaringsskyldige på vissa villkor tillåts förvara fakturor utanför Sverige. Bestämmelserna i 7 kap. 4 § BFL som tillåter förvaring av verifikationer utomlands efter ett dispensförfarande bedöms inte vara tillräckliga för att uppfylla kraven i faktureringsdirektivet. I artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet anges nämligen uttryckligen en rättighet för den skattskyldige att bestämma lagringsplats under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Medlemsstaterna kan visserligen, såsom har framgått ovan, ställa vissa villkor för att tillåta förvaringen t.ex. att den skattskyldige i förväg meddelar lagringsplats till myndighet. Medlemsstaterna kan däremot inte enligt direktivet ställa krav på förhandsprövning av förvarsplats under förutsättning att villkoren för förvaring i övrigt är uppfyllda. För att reglerna om arkivering av verifikationer i BFL skall överensstämma med faktureringsdirektivet så att en harmonisering av bestämmelserna för förvaring av fakturor i BFL och SBL vara möjlig måste därför bestämmelserna i BFL ändras.

Vilken räkenskapsinformation skall omfattas av de regler som föreslås för lagring utomlands?

Ett sätt är att genomföra faktureringsdirektivets bestämmelser i svensk rätt är att införa nya arkiveringsbestämmelser som endast omfattar fakturor och låta de i dag gällande arkiveringsbestämmelserna få fortsatt betydelse för övrig räkenskapsinformation. En sådan lösning skulle innebära att företagen i vissa fall får arkivera fakturor utomlands medan övrig räkenskapsinformation måste arkiveras i Sverige. Detta skulle i stor utsträckning förhindra den skattskyldige från att införa rationella rutiner i bokföringen. För att möjliggöra för företagen att förvara all räkenskapsinformation samlat och därmed kunna införa rationella rutiner för bokföring och annan administration krävs därför att samma regler gäller för all räkenskapsinformation. Lagen bör därför ändras i enlighet med det.

I vilka länder skall det tillåtas att arkivering kan ske?

Enligt artikel 22.3 d sjätte stycket i faktureringsdirektivet får medlemsstaterna begränsa rätten till fri lagring av fakturor till länder med vilka medlemsstaten har ingått ett rättsligt avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med en räckvidd liknande den som finns inom EU. Regeringen anser att denna möjlighet att begränsa valfriheten för lagringsplats av kontrollskäl bör utnyttjas. Möjligheten till arkivering av elektroniska fakturor bör alltså begränsas till länder inom EU samt länder med vilka Sverige har avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med en räckvidd som motsvarar det som finns inom EU. Dessa avtal innehåller normalt regler om åtkomst motsvarande bestämmelserna i artikel 22 a i faktureringsdirektivet. Det innebär att Sverige kan begära handräckning i det andra landet för att få åtkomst till

den förvaringsskyldiges elektroniska fakturor som förvaras elektroniskt i det landet.

Vid bedömningen av om det bör tillåtas att även övrig räkenskapsinformation förvaras utomlands är det i detta avseende av avgörande betydelse att sådan räkenskapsinformation kan ställas till förfogande för kontrollerande myndigheter. I det fall företaget efter anmaning inte ger omedelbar elektronisk åtkomst avseende räkenskapsinformation till myndigheten, bör möjlighet föreligga för myndigheten att begära handräckning av utländsk myndighet i enlighet med de avtal som Sverige har ingått på området. I avsnitt 5.2.7 under rubriken ”internationella avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete” har redogjorts för de avtal och överenskommelser som Sverige har ingått på detta område. Genom de möjligheter som finns för sådan kontroll som redovisats i avsnitt 5.2.7 under rubriken ”internationella avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete” bedömer regeringen att det finns tillräckliga medel för myndigheter för kontroll och för åtkomst av räkenskapsinformationen. För de företag som önskar att förvara räkenskapsinformationen utanför Sverige bör därför enligt regeringens uppfattning ha möjlighet att välja sådan förvaring. Möjligheten att välja förvaringsplats utanför Sverige bör dock av kontrollskäl begränsas till länder inom EU samt till länder med vilka Sverige har sådana internationella överenskommelser om rättsliga instrument liknande dem som finns inom EU.

Vilka villkor bör ställas vid lagring av räkenskapsinformation utomlands?

Om behöriga myndigheter inte har möjlighet att få omedelbar tillgång till fakturor föreligger det en risk för att en effektiv kontroll försvåras eller omöjliggörs. Faktureringsdirektivet föreskriver därför att den skattskyldige skall ge behöriga myndigheter rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning av sådana fakturor som lagras i en annan medlemsstat än i den medlemsstat där den skattskyldige personen är etablerad, om detta är nödvändigt för kontrolländamål, se artikel 22 a. En ytterligare förutsättning för att den skattskyldige skall få bestämma lagringsplats är att denne utan otillbörligt dröjsmål kan ställa alla lagrade fakturor eller uppgifter till behöriga myndigheternas förfogande, jfr artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet.

Medlemsstaterna har dock, såsom framgått tidigare, en möjlighet att förhindra den skattskyldige från att välja var utfärdade och mottagna fakturor skall lagras. Det gäller när lagring inte sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst on-line av uppgifterna. Denna bestämmelse innebär som framgått ovan *dels* att medlemsstaterna kan förbjuda att fakturor som har upprättats i pappersform lagras utomlands, *dels* att medlemsstaten kan ställa särskilda krav på elektronisk åtkomst till fakturauppgifterna. Regeringen anser att det av kontrollskäl inte bör tillåtas att räkenskapsinformation som utfärdats i pappersform eller i mikroskrift får lagras utomlands. I promemorian förslogs att krav skulle ställas på att förvaring av uppgifterna i en elektronisk verifikation skall ske på ett sådant sätt att åtkomsten av uppgifterna on-line säkerställs under räkenskapsåret och tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Under

resterande arkiveringstid bedömdes det vara tillräckligt att företaget utan dröjsmål medger behöriga myndigheter elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen på annat sätt än on-line. Flera remissinstanser har ifrågasatt kravet på åtkomst on-line av räkenskapsinformationen. *Ekobrottsmyndigheten* anser att skälen bakom uppdelningen mellan on-line åtkomst och elektronisk åtkomst utan dröjsmål är svårförståelig. *Bokföringsnämnden* framhåller följande. Kravet på elektronisk åtkomst on-line under så lång tid starkt kan komma att begränsa möjligheten för de bokföringsskyldiga att tillämpa bestämmelsen. Begreppet on-line är något oklart till sin definition men tolkas ofta som ett krav på att motparten inte skall behöva assistera för att den eftersökta informationen skall bli åtkomlig. Det skulle omöjliggöra att avslutade räkenskapsår arkiveras på ett annat lagringsmedium, t.ex. CD-rom. Kravet på on-line åtkomst inte är tvingande enligt direktivet utan det krav som ställs är att alla lagrade fakturor utan otillbörligt dröjsmål kan ställas till behöriga myndigheters förfogande.

Regeringen anser i denna del följande. De bestämmelser som föreslås införas avseende lagringsplats för elektroniska fakturor kommer att innebära en särreglering i förhållande till de allmänna reglerna om arkivering för räkenskapsinformation enligt 7 kap. BFL. Mot bakgrund av den kritik som framförts av remissinstanserna mot otydligheten i begreppet on-line-åtkomst anser regeringen att det finns skäl att i stället knyta kraven för åtkomst av räkenskapsinformation till övriga bestämmelser i BFL avseende arkivering för att en enhetlig bedömning av reglerna för arkivering i BFL skall föreligga. De generella reglerna för arkivering i 7 kap. 1 § punkten 3 BFL innebär att elektronisk räkenskapsinformation genom *omedelbar* utskrift skall kunna tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift. Syftet med bestämmelserna är i båda fallen att kontrollerande myndigheter utan tidsutdräkt skall kunna få tillgång till räkenskapsinformation. Regeringen anser därför att ett motsvarande krav på omedelbarhet, i detta fall avseende åtkomst av uppgifterna för behöriga myndigheter i Sverige, bör ställas som villkor för att förvaring av räkenskapsinformation skall tillåtas utanför landet. På samma sätt som vid bedömningen av begreppet omedelbar utskrift som anges i förarbetena till 7 kap. 1 § BFL bör dock kravet på omedelbar åtkomst bedömas i det enskilda fallet (jfr prop. 1998/99:130 s. 405). Enligt regeringens bedömning uppfylls därmed kraven i artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet.

Av artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet framgår att medlemsstaterna får kräva att en anmälan om förvaringsplats görs av företag som önskar lagra fakturor utomlands. I promemorian föreslogs att en sådan anmälan skall ske i förväg till skattemyndigheten eller för företag som står under Finansinspektionens tillsyn, denna myndighet. Enligt promemorians förslag skall även ändring av lagringsplats utomlands anmälas. *Företagarnas Riksorganisation* har i sitt remissvar ansett att skattemyndigheternas behov av att i förväg känna till i vilket land uppgifterna lagras måste vara liten. Enligt *Företagarnas Riksorganisation* måste detta därför ses som en onödig administrativ börda för företagen. Enligt regeringens uppfattning måste det yttersta syftet med de begränsningar som medlemsstaterna tillåts tillämpa i detta sammanhang emellertid vara att myndigheterna skall ha möjlighet att

kontrollera uppgifter som lagras utomlands. För att en sådan kontroll faktiskt skall kunna ske måste kontrollmyndigheten ha kunskap om var den lagrade informationen finns tillgänglig. Enligt vår uppfattning är det därför rimligt att ett företag är skyldigt att i förväg anmäla var sådan information kommer att lagras. Ett företag bör också vara skyldigt att anmäla varje förändring av lagringsplatsen till skattemyndigheten eller, i förekommande fall, Finansinspektionen.

Dispensregeln enligt 7 kap. 4 § BFL

I de fall företaget önskar förvara elektronisk räkenskapsinformation i land utanför EU eller i land med vilket inte med vilket inte föreligger sådant rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd som finns inom EU kan det ändock i vissa situationer sådan förvaring tillåtas. En sådan förvaring bör dock först prövas genom dispensförfarandet. Den nuvarande möjligheten att arkivera räkenskapsinformation utomlands med stöd av dispens enligt 7 kap. 4 § BFL bör därför finnas kvar. I några avseenden bör dock dispensprövningen förändras. I dag fordras att ett företag som förvarar maskinläsbara medier utomlands alltid genom omedelbar utskrift skall kunna ta fram räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form eller i mikroskrift i Sverige. Detta uttryckliga krav bör tas bort. I stället bör den dispensgivande myndigheten i varje enskilt fall kunna pröva vilka villkor som bör gälla. Normalt torde det innebära att alla de tre villkor som ställs upp för förvaring utan dispensprövning också skall gälla i de fall förvaring kommer att ske utomlands med särskild dispens. Sålunda torde det ofta inte vara tillräckligt att räkenskapsinformationen kan skrivas ut i Sverige. Den dispensgivande myndigheten torde också normalt kräva att det finns uppgift om förvaringsplats och att myndigheten kan ges omedelbar elektronisk åtkomst till informationen. Den nya dispensregeln bör också medge att andra eller ytterligare villkor ställs upp för förvaring utomlands.

I de fall ett företag, med stöd av den nuvarande lydelsen av 7 kap. 4 § BFL, har medgivits dispens från att förvara räkenskapsinformation i Sverige bör de nya bestämmelserna omfatta sådan räkenskapsinformation för vilken arkivering skett efter reglernas ikraftträdande. De övergångs- och ikraftträdanderegler som skall gälla behandlas i övrigt i avsnitt 8.

Myndigheters åtkomst och kontroll av räkenskapsinformation

Ekobrottsmyndigheten har i sitt remissvar anfört följande. Enligt rättegångsbalken och Europakonventionen är det inte möjligt att tvinga en person som är misstänkt för brott att lämna ut uppgifter som kan användas som bevis mot denne. Ett av problemen med möjligheten till lagring utanför Sverige är att få fram var servern eller serverna där räkenskapsinformationen förvaras eller egentligen finns. De teoretiska möjligheterna för åklagare och polis att genom husrannsakan och beslag komma över räkenskaperna hindras genom att man inte vet var man skall leta. Om ett företag påstår att redovisningen finns arkiverad på en server utomlands men vägrar ange var så saknar det betydelse om förvaring sker

med eller utan skattemyndighetens tillstånd och om själva förvaringen är tillåten eller ej. Om polisen tar sig in i företagets databas riskerar man att göra sig skyldig till myndighetsutövning i främmande land.

De villkor och begränsningar som föreslås för arkivering av räkenskapsinformation utomlands samt de avtal och överenskommelser som Sverige har ingått på området är enligt regeringens uppfattning en tillräcklig försäkran för att kontroll kan ske av sådant arkiverat material. Möjligheten som faktureringsdirektivet ger medlemsstaterna att kräva att den skattskyldige i förväg meddelar myndigheterna var fakturor skall lagras är föranledd av de kontrollskäl som Ekobrottsmyndigheten anger. En anmälan av ett företag om att räkenskapsinformation kommer att arkiveras utanför Sverige möjliggör för kontrollmyndigheter att vid behov begära handräckning av det lands myndigheter där arkivering sker. Det möjliggör även för myndigheten att avgöra om arkivering avses ske i ett land i vilket BFL tillåter att arkivering kan ske. Den föreslås dessutom kompletterad med krav på att företaget lämnar omedelbar elektronisk åtkomst av arkiverad räkenskapsinformation för kontrolländamål. Bestämmelserna föreslås vidare begränsad till länder med vilket det finns ett rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad den inom EU. Av 7 kap. 1 § första stycket 3 BFL framgår att arkivering av räkenskapsinformation redan i dag får ske i elektronisk form. Med stöd av dispensregeln i 7 kap. 4 § BFL är det ca 1 000 företag som redan i dag arkiverar räkenskapsinformation utomlands. Situationen som Ekobrottsmyndigheten beskriver föreligger således redan i dag. Genom de villkor för arkivering av räkenskapsinformation som föreslås kommer enligt regeringens bedömning säkerställas att behöriga myndigheter har instrument som underlättar kontrollmöjligheterna för myndigheterna. Den anmälningsplikt och skyldigheten att anmäla förändring av lagringsplats som föreslås i 7 kap. 3 a § BFL innebär att företag som önskar arkivera räkenskapsinformation utomlands, måste anmäla detta i förväg. Om företaget har uppfyllt anmälningsplikten och de upplysningar företaget lämnat är korrekta känner således kontrollmyndigheterna till var företaget arkiverar räkenskapsinformationen. Det ytterligare villkor som föreslås är att företaget på anmodan av skattemyndigheten eller Tullverket måste medge dessa myndigheter omedelbar åtkomst till den arkiverade räkenskapsinformationen. Någon sådan reglering har inte tidigare funnits i BFL. Ett ytterligare villkor för att räkenskapsinformationen i dessa fall skall tillåtas arkiveras utomlands är att företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i läsbar form eller i mikroskrift.

Enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) kan den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller annan föreskriven skyldighet att föra och bevara räkenskaper i vissa fall dömas till ansvar för försvårande av skattekontroll. Ett åsidosättande av de nu föreslagna skyldigheterna rörande utställande och lagring av fakturor torde därför kunna medföra att ansvar för försvårande av skattekontroll kan aktualiseras. Även bestämmelserna i 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700) om bokföringsbrott kan aktualiseras om exempelvis BFL:s regler om arkivering inte följs.

Mot bakgrund av den skyldighet att anmäla arkiveringsplats och ändring av denna till kontrollmyndighet samt de möjligheter som finns

för myndigheterna att dels begära åtkomst av räkenskapsinformation av företaget dels möjligheten som finns att med stöd av internationella avtal och överenskommelser begära bistånd av myndighet i annat land att få åtkomst till informationen anser regeringen att det inte av kontrollskäl finns anledning att förhindra företag att arkivera räkenskapsinformation utanför landet. Regeringen anser därför att det bör tillåtas att räkenskapsinformation arkiveras elektroniskt utanför Sverige i land inom EU samt i länder med vilka Sverige har ingått avtal med rättsliga instrument som motsvarar de som finns inom EU.

Former för kontroll av räkenskapsinformation

RSV anser att innebörden av bestämmelsen bör vara att skattemyndigheten och Tullverket kan välja formen för på vilket sätt företagen skall tillhandahålla uppgifterna för kontrolländamål. RSV anser att tillgång till räkenskapsinformation i form av datafil är en nödvändighet om kontrollverksamheten skall kunna bedrivas effektivt. Regeringen gör följande bedömning. RSV:s förslag är inte begränsat till fall där bokföringsmaterial lagras utomlands, utan är avsett att gälla generellt. En ändring av regelverket skulle således behöva innefatta en mer övergripande översyn av taxeringslagens (1990:324) regler om en reviderads tillhandahållande av information. Regeringens bedömning är att ett sådant övervägande inte ryms inom ramen för detta lagstiftnings-ärende. Ett sådant villkor som RSV efterlyser kan dock i de fall där företag ansöker om tillstånd att förvara räkenskapsinformation utanför Sverige med stöd av 7 kap. 4 § BFL förenas med ett sådant tillstånd.

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

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten, Sveriges advokatsamfund, Företagarnas Riksorganisation, Svenska Revisorsamfundet och Finansbolagens förening* har ingenting att invända mot att mervärdes-skattefakturor skall som huvudregel lagras i mottagen form. *Näringslivets Skattedelegation* anser att svensk och utländsk lagring bör behandlas lika så att även i de fall fakturor lagras utomlands bör de efter treårsperiodens utgång få överföras till annat medium. Några remissinstanser, *Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, FAR, Svenska Revisorsamfundet, Gemenskapen för Elektroniska Affärer, Näringslivets Skattedelegation* och *Västmanlands läns landsting*, har synpunkter på de grundläggande reglerna i BFL avseende reglerna om räkenskapsinformationens form vid förvaring.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 5.1.3 angavs de regler som faktureringsdirektivet föreskriver skall gälla för lagring av elektroniska fakturor. Enligt bestämmelserna skall fakturornas äkthet och innehållets integritet samt läsbarhet säkerställas under hela lagringsperioden, artikel 22.3 d tredje stycket faktureringsdirektivet. Bestämmelsen omfattar dock inte det alternativ som regleras i artikel 22.3 c tredje stycket faktureringsdirektivet. För sådana fakturor anges i stället att uppgifter i fakturorna inte får ändras och att de måste vara läsbara under hela lagringsperioden.

Lagringsbestämmelser i svensk lagstiftning

Det finns regler i både SBL och BFL om lagring av räkenskapsinformation däribland fakturor. I bägge lagarna kan det dock anses finnas ett outtalat krav på att det lagrade materialet skall vara korrekt för att kunna tjäna som räkenskapsinformation respektive underlag för deklaration och kontroll. Det finns dock inte i någon av lagarna en uttrycklig bestämmelse om att material skall lagras på ett sätt som innebär att innehållets oföränderlighet säkerställs.

I ML finns inga uttryckliga regler för lagring av fakturor. De bestämmelser som reglerar lagring finns i stället som nämnts i avsnitt 6.9.1 i 14 kap. 2 § SBL som gäller alla deklarationsskyldiga. Av bestämmelsen framgår att en deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt skall se till att det finns underlag för fullgörande av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Av förarbetena till denna bestämmelse framgår att med uttrycket kontroll av uppgiftsskyldigheten avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldighet över huvud taget förelegat som kontroll av att skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt (se prop. 1996/97:100 s. 597). SBL anvisar dock inte på vilket sätt som bevarande av deklarationsunderlag skall ske. Det finns således inget uttryckligt formulerat krav som motsvarar faktureringsdirektivets krav på säkerställande av att uppgifterna i fakturan är oförvanskade.

I BFL finns dock regler som avser att försäkra att räkenskapsinformation inte förstörs. I 7 kap. 2 § BFL anger att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation skall vara varaktiga och lätt åtkomliga. De skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. I förarbetena till BFL anges att kravet på varaktighet medför att företaget i vissa fall måste framställa och lagra en åldersbeständig kopia av den ursprungliga informationsbäraren och att även i dessa fall måste originalet sparas oavsett skick (se prop. 1998/99:130 s. 406). I punkt 15 i BFN:s vägledning för räkenskapsinformation och dess lagring anges att för att en lagring skall anses ske på ett betryggande sätt skall företaget förvara räkenskapsinformationen så att den inte riskerar att förstöras eller förkomma.

Det finns även regler som skall försäkra att räkenskapsinformation inte förändras. Det krav som ställs i 7 kap. 6 § BFL om överföring av räkenskapsinformation till annan form (se avsnitt 5.2.7 under rubriken ”BFL:s regler om arkivering av räkenskapsinformation”) samt de principer om behandlingshistorik och systemdokumentation som skall

tillämpas vid redovisningen avser att reglera förändring av räkenskapsinformation.

För att det klart skall framgå vilka krav som ställs vid lagring av momsberärande fakturor bör en regel införas i SBL som innebär att all lagring av fakturor skall ske på sådant sätt att det säkerställs att uppgifterna i fakturan är oförändrade under hela lagringsperioden. Enligt regeringens uppfattning är en regel med den föreslagna innebörden i överensstämmelse med de bestämmelser om lagring av räkenskapsinformation respektive deklarations- och uppgiftsunderlag som i övrigt förutsätts i BFL och SBL.

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

Lagring i mottagen och upprättad form

Enligt artikel 22.3 d femte stycket i faktureringsdirektivet har medlemsstaterna en möjlighet att kräva att fakturor skall lagras i den form som de ursprungligen sändes i, antingen i pappersform eller elektroniskt. Det ställs inget sådant krav i dag i ML eller SBL. Sådana krav ställs dock i BFL. Enligt 7 kap. 1 § andra stycket BFL skall som huvudregel räkenskapsinformation bevaras i det skick som materialet hade när det kom till företaget eller i den form det fick när företaget självt har upprättat informationen. I förarbetena till BFL ansågs att det fanns en risk för att räkenskapsinformationens kvalitet försämrades genom att fakturor kopieras och originalinformationen förstörs (se prop. 1998/99:130 s. 273). En strikt tillämpning av dessa regler under hela den föreskrivna tioåriga lagringsperioden (se nedan) skulle kunna innebära en hög kostnad för den bokföringsskyldige. I förarbetena till bestämmelsen i BFL gjordes därför en avvägning mellan denna synpunkt och det allmänna intresset av att räkenskapsinformationens bevisvärde upprätthålls (se prop. 1998/99:130 s. 273). Huvudregeln kompletterades därför med undantagsregler som gjorde det möjligt för bokföringsskyldiga att överföra räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan tillåten form för lagring av räkenskapsinformation. Reglerna har beskrivits i avsnitt 5.2.7 under rubriken "BFL:s regler om arkivering av räkenskapsinformation".

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

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har i sitt remissyttrande ansett att det är positivt att koppling görs till befintliga regler. Förbunden anser dock att mot bakgrund av att det vid tillkomsten

vid av dessa regler i BFL, förekom en koppling till medium i stället för till själva informationsinnehållet, bör en översyn över dessa regler i BFL göras. När det gäller frågan om att förstöra räkenskapsinformation anser förbunden att det är viktigt att ta ställning till om det finns anledning att ha kvar kravet på att behålla fakturan på papper när fakturan har scannats in. *FAR* anser i sitt remissvar att de minsta företagen bör få rätt att direkt makulera elektroniska fakturor sedan de skrivits ut på papper. *Svenska Revisorsamfundet* anser i sitt remissyttrande att en översyn bör göras av lagreglerna om arkivering eftersom den tekniska utvecklingen går fort. *Gemenskapen för Elektroniska Affärer* har i sitt remissyttrande föreslagit att BFL görs tydligare och gör det uttryckligen tillåtet bl.a. att byta fakturors form, byta fakturors medium och byta fakturors format. Det anförs vidare reglerna bör medge att en pappersfaktura som scannas förstörs efter genomförd scanning. *Västmanlands läns landsting* anser att det skulle underlätta om en ändring gjordes i kravet att en faktura skall lagras i det format som den hade när den inkom. *Näringslivets Skattedelegation* anser i sitt remissyttrande att överföring av mottagna elektroniska fakturor till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium borde kunna ske utan beaktande av den fyraårsperiod som regleras i BFL. Regeringen anser att en bedömning av dessa för redovisningen centrala bestämmelser bör ske i ett sammanhang i särskild ordning. Förslagen behandlas därför inte i detta arbete.

Vidare anser *Näringslivets Skattedelegation* att svensk och utländsk lagring bör behandlas lika så att även i de fall fakturor lagras elektroniskt utomlands bör de efter treårsperiodens utgång få överföras till annat medium.

Den grundläggande förutsättningen enligt förslaget är att elektronisk räkenskapsinformation under vissa förutsättningar får lagras utomlands. Bestämmelserna kommer således inte omfatta förvaring i annan form, dvs. pappersdokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Det innebär att bestämmelsen i 7 kap. 6 § BFL inte kan tillämpas vid arkivering av elektronisk räkenskapsinformation utomlands.

Lagringstid

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

De gällande reglerna i 14 kap. 2 § andra stycket SBL innebär att underlag, som bl.a. innefattar fakturor, skall bevaras i sju år efter utgången av det kalenderår fakturan avser. Skälet till att lagringstiden satts till sju år är att beskattningsbeslut genom efterbeskattning av

mervärdesskatt kan vidtas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut (se prop. 1996/97:100 s. 597).

BFL föreskriver i 7 kap. 2 § en lagringstid som sträcker sig fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. I förarbetena till BFL diskuterades möjligheten att förkorta lagringstiden för bokföringsskyldiga men man valde att inte förkorta den (se prop. 1998/99:130 s. 265 f). De skäl som anfördes mot en förkortning av lagringstiden, bl.a. att vanliga fordringar preskriberas först efter tio år, att ekonomisk brottslighet ofta tar lång tid att utreda och att grova skattebedrägerier preskriberas först efter tio år ansågs väga tyngre än skälen för bl.a. problem med svällande arkivmängder (se prop. 1998/99:130 s. 265). Den bristande överensstämmelsen avseende lagringstid i SBL som även omfattar mervärdesskatten och BFL innebär i praktiken att fakturor för dem som omfattas av BFL måste bevaras i enlighet med den längsta föreskrivna lagringstiden i de båda lagarna dvs. enligt BFL:s regler. När det gäller frågan om lagringstid för fakturor för mervärdesskatteändamål anser regeringen att det inte finns skäl att förlänga den lagringstid som i dag gäller i skattelagstiftningen. En bedömning av lagringstiden för räkenskapsinformation i allmänhet bör lämpligen inte ske i detta sammanhang. Det föreslås därför att lagringstiden för fakturor i SBL behålls oförändrad. I rådets protokoll över antagandet av direktivet finns ett uttalande från rådet och kommissionen där det anges att en förteckning om de lagringstider som fastställs av medlemsstaterna kommer att upprättas och offentliggöras.

Finansbolagens Förening har i sitt remissyttrande anfört att hänvisningen i den föreslagna regeln i 14 kap. 2 c § SBL borde hänvisa till plats och tid för förvaring i BFL. I den föreslagna bestämmelsen i 14 kap. 2 c § SBL hänvisas till 7 kap. 2 och 3 a §§ BFL om plats för förvaring. Eftersom det inte föreslås någon ändring av lagringstid avseende mervärdesskattefakturor skall lagringstiden även i fortsättningen vara 7 år i enlighet med 14 kap. 2 § SBL. Någon hänvisning till reglerna i BFL om arkiveringstid skall därför inte göras.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2004. De ändringar som förslås i mervärdesskattelagen skall tillämpas första gången på fakturor som utfärdas från och med detta datum.

De ändringar som föreslås i skattebetalningslagen skall tillämpas första gången på fakturor som utfärdas och mottas från och med detta datum.

De ändringar som föreslås i bokföringslagen tillämpas på räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2003. I de fall företag har medgivits tillstånd som har förenats med villkor, behöver företaget inte tillämpa dessa villkor om de maskinläsbara medierna som tillståndet avser uppfyller de villkor som är en förutsättning för arkivering enligt den föreslagna bestämmelsen i 7 kap. 3 a § bokföringslagen.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anför att en anledning att avvakta med de nya faktureringsreglerna, eller att åtminstone göra reservationen för att de inte skall anses ha någon betydelse för frågor om uppkomst av skattskyldighet och avdragsrätt materiellt sett, är att de regeländringar som skedde den 1 juli 2003 i bl.a. ML genom SFS 2003:220-223 beträffande elektroniskt levererade tjänster (elektroniska tjänster) enbart gäller temporärt i tre år och kan komma att bytas ut mot den eventuella bättre ordning som skulle kunna ha utarbetats inför den 1 juli 2006. *Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska Revisorsamfundet, Gemenskapen för Elektroniska Affärer, svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Bankföreningen, Näringslivets Skattedelegation och TeliaSonera* har framfört att det bör införas en övergångstid under vilken fakturor som utfärdas enligt de nuvarande reglerna bör godkännas.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 5 i faktureringsdirektivet framgår att medlemsstaterna har en skyldighet att sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa faktureringsdirektivet med verkan från den 1 januari 2004. Direktivet ger inte medlemsstaterna någon möjlighet att införa en övergångstid för tillämpningen av reglerna. Det önskemål som framförts av flera remissinstanser att en övergångsperiod skall gälla under viss tid för tillämpningen av reglerna kan därför inte medges.

De ändringar som förslås i ML skall enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på fakturor som utfärdas från och med detta datum.

De ändringar som föreslås i SBL skall enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på fakturor som utfärdas och mottas från och med detta datum.

De ändringar som föreslås i BFL skall enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 2004. Vissa företag torde redan i dag ha getts tillstånd eller kommer att ges tillstånd att förvara räkenskapsinformation som arkiverats på maskinläsbara medier i ett land som varken är medlem i EU eller med vilket det har ingåtts avtal om rättsliga instrument om

ömsesidigt bistånd liknande dem som finns inom EU. Ett sådant tillstånd som med stöd av 7 kap. 4 § BFL har beslutats innan ikraftträdandet av de nya bestämmelserna, skall äga fortsatt giltighet även efter ikraftträdandet. Har tillståndet förenats med villkor och begränsningar bör företaget endast vara skyldigt att tillämpa dessa så länge landets förhållande till EU är oförändrat. Så snart de maskinläsbara medierna får förvaras i landet utan krav på dispens bör också villkor och begränsningar som har lämnats i en tidigare dispens upphöra att gälla.

8 Statsfinansiella effekter

Regeringen gör bedömningen att några statsfinansiella effekter inte uppkommer om förslaget genomförs. Förslaget kan innebära vissa mindre kostnader av engångskaraktär för Skatteverket och Tullverket. Dessa kostnader bedöms dock kunna hanteras inom befintliga anslagsramar.

9 Konsekvenser för små och medelstora företag

De föreslagna reglerna förtydligar reglerna i ML om vem som är faktureringskyldig samtidigt som det regleras i ML att s.k. self-billing och utläggning av faktureringsfunktionen är tillåten. Nuvarande generella krav på faktureringskyldighet som innebär att faktura skall utfärdas oavsett om förvärvaren är näringsidkare eller privatperson slopas. I stället föreslås att faktureringskyldighet gentemot privatpersoner endast skall föreligga vid distansförsäljningar samt vid försäljning av nya transportmedel. De uppgifter som en faktura skall innehålla regleras detaljerat i förslaget men skiljer sig inte i så stor utsträckning från de krav som i praktiken krävts vid fakturering enligt de gällande reglerna. Enligt de föreslagna reglerna kommer det att vara möjligt att utfärda en förenklad faktura då fakturan är på mindre belopp samt i vissa fall då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar gör det svårt att utfärda en fullständig faktura. De föreslagna reglerna innebär att det kommer att vara möjligt att utfärda en samlingsfaktura för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster. Det införs även en regel som uttryckligen tillåter elektronisk fakturering och det kommer även att vara möjligt att under vissa förutsättningar lagra fakturor elektroniskt utomlands. Bestämmelserna är inte direkt riktade mot små och medelstora företag utan avser att generellt reglera reglerna för fakturering och lagring av fakturor. Reglerna är föranledda av faktureringsdirektivet vars syfte är att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt. Förslagen kommer initialt att innebära krav på viss omställning av rutinerna för företag. De föreslagna bestämmelserna bedöms i huvudsak utgöra ett steg mot förenkling som kommer att påverka situationen även för små och medelstora företag.

10 Författningskommentar

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

1 kap.

4 a §

Orden ”eller jämförlig handling” och ”eller handlingen” har utmönstrats i paragrafen. Ändringarna föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” tagits bort från motsvarande bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet och skall därmed även tas bort från ML. Se vidare kommentaren till 17 §. Ändringen kommenteras även i avsnitt 6.3.

17 §

Ändringarna i föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” har tagits bort från sjätte direktivet och skall därmed även slopas i ML. I den tidigare lydelsen av artikel 22.3 a första stycket i det sjätte direktivet angavs att en skyldighet förelåg för en skattskyldig person att utfärda en ”faktura eller jämförlig handling” beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört. Enligt de nya bestämmelserna i artikel 22.3 e andra stycket i faktureringsdirektivet måste medlemsstaterna godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i faktureringsdirektivet. Begreppet ”jämförlig handling” är därmed onödigt. Definitionen i paragrafen har ändrats i enlighet med faktureringsdirektivet. Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.3.

17 a §

Bestämmelsen som är ny definierar vad som avses med överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg. Definitionen härrör från artikel 22.3 e första stycket i faktureringsdirektivet.

19 §

Paragrafen har upphävts. I paragrafen fanns en bestämmelse som angav att med redovisningsvaluta avses redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL. Bestämmelsen har slopats för att det klart skall framgå att en redovisningsvaluta i 11 kap. och 13 kap. även kan omfatta sådana utländska företagare för vilka BFL inte kan anses tillämplig.

3 kap.

26 a §

Ändringarna föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” har slopats i ML, se kommentaren till 1 kap. 17 §.

Bestämmelsens har formulerats i enlighet med prop. 2002/03:99. I propositionen föreslås att nuvarande tio skattemyndigheter och RSV avvecklas och att en ny skattemyndighet inrättas, som skall heta Skatteverket. De i propositionen angivna reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004.

30 b §

Andra stycket har upphävts. Bestämmelsen som saknar direkt motsvarighet i direktivet får anses överflödigt genom det krav på fakturans innehåll som ställs i nya 11 kap. 8 § 11. I den bestämmelsen anges att vid befrielse av skatt eller vid s.k. omvänd skattskyldighet (när köparen är skyldig att betala skatten) så skall en hänvisning göras till den relevanta bestämmelsen i ML, till relevant bestämmelse i sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet.

30 f §

I det *första stycket* har hänvisningen till 9 a kap. ändrats till att avse artikel 26a i det sjätte direktivet. Beskattningen enligt denna artikel utgör en specialordning där beskattningsunderlaget utgörs av vinstmarginalen i stället för ersättningen som normalt utgör beskattningsunderlag. Bestämmelsen innebär att vid en försäljning från ett annat EG-land till Sverige av vissa angivna varor skall det gemenskapsrättsliga förvärvet undantas från skatteplikt i Sverige om omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten började, enligt bestämmelser som motsvarar dem som anges i artikel 26a i det sjätte direktivet. Det korrekta är därför att hänvisa till det sjätte direktivets regler och inte till de regler som i motsvarande situation skulle gälla i Sverige. Det *andra stycket*, som saknar direkt motsvarighet i EG-regler, har tagits bort. Bestämmelsen innebar att den skattefrihet som regleras i det första stycket endast gällde om den utländske återförsäljaren utfärdade en faktura eller jämförlig handling som innehöll uppgift om att beskattning hade skett i enlighet med specialbestämmelserna. Bestämmelsen tillkom av kontrollskäl, se prop. 1994/95:202 s.75. Av artikel 22.3 b trettonde strecksatsen faktureringsdirektivet framgår dock att fakturan för att kunna göras gällande alltid måste innehålla uppgifter om att vinstmarginalsystem tillämpats. Den bestämmelsen har införts i nya 11 kap. 8 § 13. Av bestämmelsen, som är obligatorisk inom EU, får anses följa att köparen inte kan göra ett skattefritt förvärv utan att det finns uppgift på fakturan om att vinstmarginalbeskattning tillämpats av säljaren.

8 kap.

6 §

Enligt bestämmelsen uppgår den ingående skatten till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller

importen. Möjligheten att ha redovisningen i euro innebär att det kan uppkomma kursdifferenser som kan leda till vissa skillnader i de redovisade skattebeloppen hos säljaren och köparen om någon av dessa parter redovisar i euro. Ett tillägg gjordes i paragrafen i samband med tillkomsten av omräkningslagen som föranleddes av att i de fall omräkningslagen tillämpas kan den ingående skatten komma att skilja sig något från den utgående skatten eftersom omräkningen till svenska kronor i ett sådant fall sker med en genomsnittlig växelkurs (prop. 1999/2000:23). Samma situation kan uppstå när en av parterna har annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro och därför måste omräkna skattebeloppet till svenska kronor enligt bestämmelsen i nya 11 kap. 11 § andra stycket. Med anledning härav så har en justering gjorts i bestämmelsen i 6 §. Ändringen innebär att i ett sådant fall måste mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor på fakturan. Grundprincipen för mervärdesskatten är dock fortfarande den att ingående och utgående mervärdesskatt skall uppgå till samma belopp, även om denna princip måste frångås något på grund av de speciella förhållanden som uppkommer i samband med valutaomräkning (jfr även motiven avsnitt 6.6).

17 §

Ändringarna i *första stycket* föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” har slopats i ML. Angående vad som avses med begreppet faktura, se 1 kap. 17 §.

19 §

Paragrafen motsvaras av tidigare bestämmelser i 11 kap. 2 § andra stycket 3, 2 a § andra stycket, 3 § och 5 § d första – tredje styckena.

Enligt artikel 22.3 e andra stycket faktureringsdirektivet skall som fakturor godtas alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i artikel 22.3 faktureringsdirektivet. Bestämmelsen lämnar därmed inte utrymme för att anse annat dokument än det som uppfyller kraven i artikel 22.3 faktureringsdirektivet som faktura i mervärdesskattesammanhang. De bestämmelser som här är i fråga avser två olika situationer. Dels avses fall då en ny ägare av en fastighet vid skattskyldighet för uthyrning får rätt att dra av den skatt som den tidigare ägaren betalat men inte dragit av (9 kap. 8 § andra stycket 2) dels avses fall då en ny ägare får avdragsrätt för utgående skatt som säljaren redovisat för uttag (8 kap. 4 § första stycket 4). Den handling som avses i första fallet är inte en faktura i egentlig bemärkelse utan snarare en sammanställning eller dokumentation över den tidigare ägarens ingående skatt som upptagits i fakturor som han mottagit. Denna skatt har inte varit avdragsgill hos den tidigare ägaren eftersom han inte har varit frivillig skattskyldig. I det andra fallet är handlingen en dokumentation över skatt som den tidigare ägaren redovisat på gjorda uttag i byggnadsrörelse. De bestämmelser i 11 kap. som innehåller dessa regler har därför flyttats till förevarande paragraf och hänvisningen i det *första stycket* till 11 kap. tagits bort. Tillägget i *första stycket* motsvarar tidigare bestämmelser i 11 kap. 2 § 3, 2a § andra stycket och 3 §. Någon materiell ändring är inte

avsedd. Bestämmelserna i *andra och tredje* styckena i paragrafens föreslagna lydelse motsvaras av bestämmelser i 11 kap. 5 d § första respektive andra stycket i den tidigare lydelsen.

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

Den handling som på förvärvarens begäran skall utföras av överlåtaren kan utfärdas i pappersform eller i elektronisk form.

20 §

Ändringen föranleds av den ändring som kommenterats under 8 a kap. 15 §.

8 a kap.

12 §

Ändringen föranleds av den ändring som kommenterats under 8 a kap. 15 och 16 §§.

15 §

Paragrafen, som är ny, motsvaras av den tidigare lydelsen av 11 kap. 9 §. De bestämmelser som reglerar faktureringskyldigheten vid jämkning på grund av överlåtelse av en investeringsvara och som innebär att förvärvaren skall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt var tidigare placerade i 11 kap. Som nämnts i kommentaren till 8 kap. 19 §, så ger faktureringsdirektivet inte medlemsstaterna någon möjlighet att som fakturor godta andra handlingar än sådana som uppfyller kraven i artikel 22.3 i faktureringsdirektivet. De bestämmelser som här är i fråga avser jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror i 8 a kap. Här avses inte en faktura i egentlig mening utan en sammanställning över ingående skatt som en fastighetsöverlåtare fått sig fakturerad under den tid denne innehått fastigheten. Bestämmelserna har därför flyttats till 8 a kap. som nya 15–17 §§.

Den handling som här är i fråga kan utfärdas i pappersform eller i elektronisk form.

16 §

Paragrafen, som är ny, motsvaras av den tidigare lydelsen av 11 kap. 10 §, se kommentaren till 15 §.

17 §

Paragrafen, som är ny motsvaras av den tidigare lydelsen av 11 kap. 11 §, se kommentaren till 15 §. Hänvisningen i det sista stycket har tagits bort och i stället anges uttryckligen vilka uppgifter som skall framgå av handlingen. En korrigerig har dock skett avseende hänvisningen till 11 kap. 5 § 7, jfr kommentaren till 8 kap. 19 §.

9 b kap.

5 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura ”eller annan jämförlig handling” slopats i ML, se vidare kommentaren till 1 kap. 17 §.

10 kap.

8 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura ”eller annan jämförlig handling” slopats i ML, se vidare kommentaren till 1 kap. 17 §.

11 kap.

1 §

Paragrafen motsvaras delvis av tidigare lydelsen i 11 kap. 2 § första stycket 1 och 11 kap. 2 a § första stycket 1–3.

Den nya 1 § reglerar faktureringssskyldigheten och motsvarar artikel 22.3 a första stycket i faktureringsdirektivet och artikel 22.3 a nionde stycket avseende kravet på att självfakturerig måste ske i näringsidkarens namn och för hans räkning. Bestämmelsen reglerar vem som är faktureringssskyldig och att den faktureringssskyldige kan överlämna uppgiften att utfärda faktura till kunden eller till en tredje person. Bestämmelsen innebär att faktureringssskyldighet föreligger vid leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster från näringsidkare till annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

Faktureringssskyldighet föreligger även vid försäljning av nya transportmedel till privatperson och vid distansförsäljning oavsett vem som är köpare, dvs. även om köparen är en privatperson. Den bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 a första stycket andra meningen faktureringsdirektivet.

De nya reglerna kommenteras i motiven (avsnitt 6.1).

2 §

Enligt artikel 22.3 a fjärde stycket faktureringsdirektivet kan medlemsstaterna befria skattskyldiga från att utfärda en faktura för omsättning på deras territorium i särskilt angivna fall. Det gäller transaktioner som anges i artikel 13, artikel 28.2 a och artikel 28.3 b i sjätte direktivet. Enligt den tidigare lydelsen av reglerna i 11 kap. föreligger faktureringssskyldighet för omsättningar som medför skattskyldighet, se tidigare lydelse av 11 kap. 2 § 1. Som huvudregel

skall nu i stället gälla att faktureringskyldighet skall föreligga vid omsättning mellan näringsidkare samt i vissa fall även vid försäljning till privatpersoner, se kommentaren till nya 11 kap. 1 §. I avsnitt 6.2 har kommenterats bestämmelserna om faktureringskyldighetens omfattning och möjligheterna för medlemsstaternas att befria vissa undantagna omsättningar från faktureringskyldighet. Bestämmelsen i nya 2 § innebär att möjligheten för en medlemsstat att befria från faktureringskyldighet enligt artikel 22.3 a fjärde stycket faktureringsdirektivet utnyttjas utom i det fall som avses i 3 kap. 19 § första stycket 2. I det sistnämnda fallet skall faktura utfärdas vid omsättning till näringsidkare.

Bestämmelsen i 2 § 3 i den tidigare lydelsen ersätts av den föreslagna bestämmelsen i 8 kap. 19 § första stycket andra meningen.

3 §

Paragrafen motsvaras delvis av tidigare lydelse av 11 kap. 2 § 2 ML

Bestämmelsen föreskriver faktureringskyldighet vid förskotts- eller a conto-betalningar, jfr artikel 22.3 a andra stycket faktureringsdirektivet. Bestämmelsen innebär att varje näringsidkare skall säkerställa att faktura utfärdas vid betalningar a conto som görs till honom för sådan omsättning som avses i 1 §. Faktureringskyldigheten kan fullgöras av den faktureringskyldige själv eller i hans namn och för hans räkning av hans köpare eller en tredje person. Faktureringskyldighet föreligger dock inte vid a conto-betalningar när det är fråga om sådan omsättning som anges i 2 § eftersom det vid sådan omsättning inte föreligger faktureringskyldighet. Bestämmelsen anger även att det vid förskotts- eller a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader enligt 13 kap. 14 § inte föreligger någon faktureringskyldighet. Den frågan har behandlats i mervärdesskatteutredningens betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74 och bereds för närvarande inom Finansdepartementet. Utredningen föreslår att den särskilda redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML för byggnads- och anläggningsentreprenader slopas. Betänkandet har remissbehandlats. Något förslag i denna del lämnas därför inte i detta sammanhang. Bestämmelsen kvarstår således tills vidare.

4 §

Tidigare 4 § 1 om avräkningsnotor har slopats. Enligt den nya definitionen av faktura i 1 kap. 17 § kommer endast sådan handling som uppfyller kraven för faktura att accepteras som faktura, se vidare kommentaren till 1 kap. 17 § och motiven (avsnitt 6.3).

Begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” i tidigare 4 § 1 har slopats i enlighet med faktureringsdirektivet, se vidare kommentaren till 1 kap. 17 §.

Bestämmelsen i nya 4 § reglerar de närmare förutsättningarna för att självfakturering skall vara tillåten. Bestämmelsen motsvarar artikel 22.3 a åttonde och nionde styckena i faktureringsdirektivet. Denna situation har inte tidigare reglerats i ML. De krav som ställs är att det finns ett i förväg träffat avtal mellan parterna och att det finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura. I punkten 3 i bestämmelsen har möjligheten i artikel 22.3 a nionde stycket i faktureringsdirektivet utnyttjats och en regel förts in om att det på fakturan måste framgå att

fråga är om en självfakturering. En sådan notering ger kontrollerande myndigheter en granskningsignal avseende självfaktureringen.

Angående självfakturering, se även motiven (avsnitt 6.1.3).

5 §

Bestämmelsen motsvarar den tidigare lydelsen av 11 kap. 1 a § som upphävts. Innehållet är oförändrat.

6 §

I bestämmelsen klargörs att en faktura får utfärdas i pappersform eller i elektronisk form om mottagaren godkänner det och motsvarar artikel 22.3 c första stycket i faktureringsdirektivet. Den situation som regleras har inte tidigare kommit till uttryck i lagtexten men tillämpas i praktiken (se avsnitt 6.8).

7 §

I det *första stycket* i d 7 § fastslås att en samlingsfaktura får utfärdas. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 a sjunde stycket i faktureringsdirektivet. Det har tidigare inte funnits någon uttrycklig bestämmelse i ML som tillåter samlingsfakturer. Syftet med bestämmelsen är inte att den faktureringsskyldige kan utfärda en faktura med färre uppgifter än vad som krävs för en förenklad faktura (se nya 11 kap. 9 §). Syftet är istället att förenkla hanteringen för den faktureringsskyldige på så sätt att en enda (samlad) faktura kan utfärdas i stället för flera separata fakturer för varje leverans eller tillhandahållande. En förenklad faktura för vilken uppgiftskravet är begränsat kan endast utfärdas i särskilda fall. I paragrafen framgår detta genom att kravet på ett fullständigt fakturainnehåll i 8 § även omfattar samlingsfakturer i 7 § om inte förutsättningar för en förenklad faktura i 9 § föreligger. Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.4.3. Det *andra stycket* reglerar fall då flera elektroniska fakturer sänds till samma mottagare. Då behöver gemensamma uppgifter endast anges en gång (s.k. ”batches of invoices”). Tillämpningen av bestämmelsen förutsätts att all information är åtkomlig för varje faktura. Denna bestämmelse motsvarar artikel 22.3 c sjätte stycket i faktureringsdirektivet.

8 §

Paragrafen motsvaras delvis av tidigare 5 § och av artikel 22.3 b första stycket i faktureringsdirektivet. I paragrafen regleras uttömmande kraven på innehåll i en faktura. Se även motiven (avsnitt 6.4.1).

1. Enligt bestämmelsen som är ny, skall datum för utfärdandet anges.
2. Enligt bestämmelsen, som är ny, skall ett löpnummer baserat på en eller fler serier, som ensamt identifierar fakturan anges.
3. Enligt bestämmelsen skall säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges på fakturan. Innehållet i bestämmelsen motsvaras av tidigare lydelsen i 11 kap. 5 § 6.
4. Enligt denna bestämmelse skall köparens registreringsnummer till mervärdesskatt anges om köparen är skattskyldig för förvärvet eller om det är fråga om en undantagen gemenskapsintern varuförsäljning eller ett undantaget gemenskapsinternt förvärv som en utländsk mellanman gör i

Sverige vid s.k. trepartshandel. Innehållet i bestämmelsen motsvaras av den tidigare lydelsen av 11 kap. 5 § 7 och 11 kap. 5 a § .

5. Säljarens och köparens namn och adress skall anges på fakturan. Bestämmelsen motsvaras av tidigare 11 kap. 5 § 3 .

6. De omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art skall anges på fakturan. Bestämmelsen motsvaras av tidigare 11 kap. 5 § 4 .

7. I denna punkt finns en uttrycklig bestämmelse om att datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller datum för erlagd a conto-betalning skall anges om detta datum skiljer sig från fakturadatum. En sådan bestämmelse har saknats i ML. Uppgiftskravet framgick dock indirekt genom kravet i den tidigare lydelsen i 11 kap. 5 § 8 att övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning skulle anges på fakturan.

8. Beskattningsunderlaget måste anges för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om det inte är inkluderat i priset. Bestämmelsen motsvaras av tidigare 11 kap. 5 § 1 och 2 avseende ersättningen och skattens belopp och av tidigare 11 kap. 8 § avseende kreditnotor.

Enligt tidigare lydelse av 11 kap. 5 § 2 skall skattens belopp anges för varje skattesats.

9. Enligt denna bestämmelse skall tillämpad mervärdesskattesats anges.

10. Det mervärdesskattebelopp skall anges som skall betalas om inte en särskild ordning tillämpas för vilket detta är uteslutet. Det som avser med särskild ordning är vinstmarginalbeskattning för begagnade varor samt för resetjänster. I de fall vinstmarginalbeskattning tillämpas får inte mervärdesskattebeloppet anges på fakturan. I bägge fallen finns dock en möjlighet att i stället för att redovisa en vinstmarginal som underlag för mervärdesskatt redovisa enligt den normala beskattningsordningen. Denna bestämmelse är kommenterad i avsnitt 6.4.1.

11. Vid befrielse från skatt eller vid omvänd skattskyldighet (dvs. då köparen är skattskyldig) skall på fakturan anges en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i ML, det sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att leveransen är föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet. Det är det skattskyldige som kan välja vilken hänvisning som denne vill göra. Vid hänvisning till en annan uppgift än relevant bestämmelse i ML eller det sjätte direktivet torde då omvänd skattskyldighet föreligger, en uppgift om detta förhållande vara tillräckligt. Bestämmelsen har sin motsvarighet i tidigare 11 kap. 5 § 7 och 8 .

12. Vid leverans av nytt transportmedel skall på fakturan anges de uppgifter av vilka framgår att förutsättningarna för att leveransen skall vara att betrakta som en sådan leverans av nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a § är uppfyllda. Bestämmelsen motsvaras av tidigare 11 kap. 5 a § andra stycket .

13. Enligt denna bestämmelse skall det av fakturan framgå att reglerna för begagnade varor eller för resebyråverksamhet har tillämpats. Även i tidigare lydelse i 11 kap. 5 § 8 har denna uppgift krävts på fakturan.

Bestämmelsen i artikel 22.3 a första stycket fjortonde strecksatsen i faktureringsdirektivet om att uppgift krävs om att i de fall den som är skyldig att betala skatt är ett skatteombud så skall dennes registreringsnummer för mervärdesskatt anges gäller endast sådana ombud som är skyldiga att betala skatt (skatteombud). Den bestämmelse som tidigare fanns i 11 kap. 5 b § och som avser ombud enligt 3 kap. 10 c § avsåg inte ett skattskyldigt ombud. De ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL är inte skyldiga att betala skatt som skatteombud. Bestämmelsen i faktureringsdirektivet har därför inte förts in i ML.

9 §

Paragrafen motsvaras delvis av den tidigare lydelsen av 5 § andra stycket. I *första stycket första punkten* i bestämmelsens nya lydelse medges att förenklad faktura får tillämpas då fakturan avser ett mindre belopp. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.9 d första stycket första strecksatsen i faktureringsdirektivet och den tidigare lydelsen av bestämmelsen i 11 kap. 5 § andra stycket. En förenklad faktura får inte tillämpas vid vissa gränsöverskridande transaktioner inom gemenskapen. Det innebär att sådan förenklad faktura inte får tillämpas vid gemenskapsintern omsättning enligt 3 kap. 30 a §, gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap., vid installation och montering av varor enligt 5 kap. 2 § första stycket 2 och inte heller vid distansförsäljningar enligt 5 kap. 2 a §. Begränsningen motsvarar artikel 22.9 d tredje stycket i faktureringsdirektivet. I *första stycket andra punkten* medges en förenklad faktura även då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av faktura gör det svårt att utfärda en fullständig faktura. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.9 d första stycket andra strecksatsen i faktureringsdirektivet och tidigare bestämmelsen i 11 kap. 5 § tredje stycket. Det *andra stycket* i bestämmelsen reglerar vilka uppgifter som alltid måste framgå av en förenklad faktura. Ändringen innebär både en utvidgning och inskränkning av uppgifter som skall lämnas i en sådan faktura jämfört med vad som tidigare gällt i ML.

– Datum för utfärdandet.

– Identifiering av säljaren.

– Identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits.

– Den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Dessa uppgifter är obligatoriska enligt artikel 22.3 d andra stycket i faktureringsdirektivet.

För närvarande har i praktiken tillämpats en beloppsgräns på 500 kr för förenklad faktura. Genom de nya reglerna införs inte heller någon beloppsgräns för när en faktura skall anses avse ett mindre belopp. Det överläts i stället åt RSV att ange riktlinjer för detta.

Möjligheten i faktureringsdirektivet att tillåta en tillämpning av förenklad faktura i de fall då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor gör det svårt att iaktta de krav som ställs utnyttjas således. En sådan möjlighet fanns redan enligt

tidigare 11 kap. 5 § tredje stycket. Enligt dessa bestämmelser fick en förenklad faktura tillämpas om det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet fanns särskilda skäl för det. Det krävdes dock att den skattskyldige ansökte om detta och att skattemyndigheten beslutat att den skattskyldige inte behövde lämna en fullständig faktura. Möjligheten infördes av förenklings-skäl i samband med regleringen av broavgiften för passage över Öresundsbron, prop. 1999/2000:58. Lagtexten preciseras nu så att den avspeglar faktureringsdirektivets lydelse. Det kommer fortsättningsvis inte krävas en ansökan från den skattskyldige och beslut från skattemyndigheten. De situationer där det kan tillåtas att en förenklad faktura tillämpas förutom vid den redan i dag förekommande betalningen vid passering av Öresundsbron, t.ex. vid omsättning via automater såsom vid köp av bensin, betalning i parkeringsautomat eller vid betalning av viss personbefordran såsom tågresor. Det kommer dock att överlämnas till RSV att närmare föreskriva när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar nödvändiggör användandet av förenklade fakturor.

10 §

Paragrafen motsvaras delvis av tidigare 8 §.

Bestämmelsen innebär att en kreditnota skall innehålla en särskild och en otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan, jfr artikel 22.3 a femte stycket i faktureringsdirektivet. Kreditnotan måste dessutom innehålla uppgift om den ändring som gjorts, skatten enligt fakturan och ändringen av skatten samt i förekommande fall en uppgift om att förfarandet för omvänd skattskyldighet har tillämpats. Det skall således vid en kontroll tydligt framgå att ursprungsfakturan och kreditnotan har samband och avser samma leverans eller tillhandahållande. Risk föreligger annars att de två dokumenten kan uppfattas som två oberoende fakturor. Bestämmelsen är kommenterad i avsnitt 6.4.4.

11 §

Paragrafen motsvaras delvis av tidigare 5 c §.

Begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” tagits bort, se kommentaren till 1 kap. 17 §.

Den tidigare bestämmelsen om vilken valuta som skall användas i faktura har justerats med anledning av artikel 22.3 b fjärde stycket i faktureringsdirektivet. Syftet med bestämmelsen är att medlemsstaten skall kunna kontrollera mervärdesskattebeloppet vid kontroll av deklaration genom att detta belopp uttrycks i den nationella valutan. Enligt det *första stycket* i bestämmelsen skall alla skattskyldiga som har euro eller svenska kronor som redovisningsvaluta ange mervärdesskattebeloppet även i redovisningsvalutan. Genom att bestämmelsen om redovisningsvaluta i 1 kap. 19 § har slopats kommer det första stycket i innevarande bestämmelse att även omfatta utländska företagare med som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta. För de skattskyldiga som har euro som redovisningsvaluta kommer det omräkningsförfarande som anges i 15 § omräkningslagen att vara tillämpligt. Genom bestämmelserna kommer skattebeloppet i dessa fall vid tidpunkten för deklaration vara uttryckt i svenska kronor.

I de fall skattskyldiga har en annan valuta än svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, skall enligt *andra stycket* mervärdesskattebeloppet även anges i svenska kronor i fakturan. Sådana företag omfattas inte av omräkningslagen. För att tillförsäkra att omräkning sker till svenska kronor enligt ett förfarande som kan kontrolleras av skattemyndigheten, anges i bestämmelsen att en sådan omräkning skall ske efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (se avsnitt 6.6)

13 kap.

9 §

Begreppet ”fakturan eller motsvarande handling” har ändrats till ”fakturan” med anledning av att begreppet ”jämförlig handling” har slopats i ML, se kommentaren till 1 kap. 17 §.

14 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” har utmönstrats i ML, se kommentaren till 1 kap. 17 §.

15 a §

Ändringen har kommenterats i motiven (avsnitt 6.6).

19 §

Begreppet ”faktura eller motsvarande handling” har ändrats till ”faktura” med anledning av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” har slopats i ML, se kommentaren till 1 kap. 17 §.

20 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” slopats i ML, se kommentaren till 1 kap. 17 §.

23 a §

Ändringen har kommenterats i motiven (avsnitt 6.6).

25 §

Ändringarna är en följd dels av att begreppet ”jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller jämförlig handling” har tagits bort från ML (se kommentaren till 1 kap. 17 §) dels av att reglerna om kreditnotor har flyttats från 11 kap. 8 § till 11 kap. 10 §.

26 §

Se kommentaren till 25 §.

19 kap.

3 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket ”faktura eller annan jämförlig handling” utmönstrats, se kommentaren till 1 kap. 17 §.

Hänvisningen till 11 kap. 5 § första stycket avsåg en hänvisning till fakturas innehåll. Bestämmelserna i 11 kap. 5 § har sedermera ändrats och hänvisningen till enbart det första stycket i bestämmelsen har därmed blivit felaktig. Ändringen i *första stycket 1* har därför ändrats så att det krav som ställs enligt denna punkt är att faktura skall fogas till ansökan.

20 kap.

1 §

Ändringen föranleds av att begreppet ”eller jämförlig handling” i uttrycket faktura ”eller annan jämförlig handling” slopats i ML, se kommentaren till 1 kap. 17 §. Bestämmelsen i tidigare 11 kap. 5 § tredje stycket om att skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige får besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren på fakturan slopas. Möjligheten att underlåta att lämna en sådan uppgift föreligger enligt faktureringsdirektivet endast vid tillämpningen av en förenklad faktura, jfr 11 kap. 9 §. Förutsättningarna för förenklad faktura skall i fortsättningen föreskrivas av RSV och kommer inte att kräva särskilt beslut av skattemyndigheten.

Bestämmelsens nuvarande lydelse har formulerats i enlighet med prop. 2002/03:99. I propositionen föreslås att nuvarande tio skattemyndigheter och RSV avvecklas och att en ny skattemyndighet inrättas, som skall heta Skatteverket. De i propositionen angivna reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004.

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

7 kap.

3 a §

Paragrafen som är ny, innehåller ett undantag från 2 §. Den tillåter att företag under vissa förutsättningar förvarar maskinläsbara medier med räkenskapsinformation utomlands.

Första stycket ger möjlighet att förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat EU-land. Bestämmelsen omfattar all räkenskapsinformation. Det innebär att såväl fakturor som andra verifieringar och annan räkenskapsinformation kan bevaras på maskinläsbara medier som förvaras i sådana länder, så länge de förutsättningar som anges i paragrafen uppfylls. Det bör uppmärksammas att den nya bestämmelsen endast omfattar *maskinläsbara medier, maskinutrustning och system*. Det innebär att räkenskapsinformation som bevaras på annat sätt (dokument och mikroskrift) inte heller i fortsättningen får förvaras utanför Sverige annat än i de fall som avses i 7 kap. 3 § (tillfällig förvaring utomlands).

Första stycket anger vissa förutsättningar för att förvaring skall få ske i ett annat EU-land.

Den första förutsättningen är att företaget anmäler platsen för förvaring och varje ändring av denna plats till Skatteverket, eller i förekommande fall till Finansinspektionen.

Den andra förutsättningen är att företaget på anmodan av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen under hela förvaringstiden. Kravet på omedelbar åtkomst får bedömas på samma sätt som det motsvarande kravet på omedelbar utskrift av räkenskapsinformation enligt 7 kap. 1 §. I förarbetena till bestämmelsen i 7 kap. 1 § anges att utskriften måste kunna ske ”omedelbart” men att kravet på omedelbar utskrift får anpassas till

förhållandena i det enskilda fallet. Det anges vidare att det i fråga om räkenskapsinformation som avser tidigare och avslutade räkenskapsår och som har lagrats med äldre teknik torde få accepteras att utskrifter kan tas fram först med en sådan kortare fördröjning som beror på att äldre programversioner och filer måste föras över till modern utrustning (prop. 1998/99:130 s. 405).

Den tredje förutsättningen är att företaget genom omedelbar utskrift måste kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i läsbar form eller i mikroskrift. Ett motsvarande krav har tidigare funnits i 7 kap. 4 §. Bestämmelsen är avsedd att ha samma innebörd som tidigare.

Enligt paragrafens *andra stycke* får förvaring av maskinläsbara medier, maskinutrustning och system ske även i ett land utanför EU. Det gäller sådana länder med vilka Sverige har ingått avtal om ömsesidigt bistånd med motsvarande räckvidd som de som finns inom EU. I avsnitt 5.2.7 (under rubriken ”Internationella avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete”) har redogjorts för dessa avtal. De villkor som anges i första stycket måste vara uppfyllda även i dessa fall.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om att maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation får förvaras utomlands efter särskilt myndighetstillstånd. De nya bestämmelserna i 7 kap. 3 a § har föranlett att den har getts en något annorlunda utformning än den hittills har haft.

Tillståndsbestämmelsen aktualiseras i de fall där ett företag önskar förvara maskinläsbara medier med räkenskapsinformation i ett land där förvaring inte får ske med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § (se vidare kommentaren till den paragrafen).

Tillståndsbestämmelsen kan även aktualiseras i fall då ett företag har önskemål om att avvika från de villkor som ställs i 7 kap 3 a § första stycket. De förutsättningar som normalt gäller för förvaring utomlands har kommenterats i anslutning till den bestämmelsen. I de flesta fall torde tillståndsmyndigheten inte ha anledning att medge avvikelse från dessa krav. I vissa fall kan det dock vara motiverat exempelvis därför att syftet med bestämmelsen – åtkomst till räkenskapsinformationen – kan tillgodoses på annat sätt genom att myndighetens tillstånd förenas med särskilda villkor

I paragrafens första mening har även beteckningen ”skattemyndigheten” ersatts med beteckningen ”Skatteverket”. Ändringen är föranledd av regeringens förslag om att nuvarande tio skattemyndigheter och RSV skall avvecklas och att en ny skattemyndighet med namnet Skatteverket bildas (jfr prop. 2002/03:99).

Av paragrafens sista mening framgår slutligen att tillstånd kan begränsas till viss tid.

Den äldre bestämmelsen i paragrafens tredje mening har flyttats till 3 a § första stycket.

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

14 kap.

2 a §

Bestämmelsen är ny. I *första stycket* klargörs att den som är faktureringskyldig enligt ML även är skyldig att säkerställa att fakturor som utfärdats bevaras. Detsamma gäller i fråga om fakturor som mottagits. Denna lagringsskyldighet innefattar även sådana fakturor som utfärdats av kunden genom s.k. självfakturering och sådana som utfärdats av en tredje person genom utläggning av faktureringsfunktionen.

I *andra stycket* ställs kravet att elektroniska fakturor under hela lagringstiden skall vara oförändrade och läsbara. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 d tredje stycket andra meningen i faktureringsdirektivet.

I *tredje stycket* definieras vad som avses med bevarande av fakturor på elektronisk väg. Bestämmelsen motsvaras av artikel 22.3 e första stycket i faktureringsdirektivet.

2 b §

Bestämmelsen, som är ny, anger att även de som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL men som är faktureringskyldiga enligt ML skall vara skyldiga att lagra fakturor i enlighet med bestämmelserna i 7 kap. 1 § andra stycket, 2–4 §§ och 6 § BFL. Som exempel på subjekt som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt men som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL kan nämnas de som inte driver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Det kan vara fallet med stiftelser och ideella föreningar. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlig verksamhet) eller 4 kap. 3 § ML.

Ikraftträdandebestämmelser

Förslaget till ikraftträdandebestämmelser kommenteras i avsnitt 8

Lagförslag i promemorian Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt (Fi2003/3465)

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

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

dels att 11 kap. skall upphöra att gälla,

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §

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

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

17 §

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

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

17 a §

Med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg avses överföring eller ett ställande till

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

17 b §

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

3 kap.

26 a §

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

1. enligt 10 kap. 6 §, eller

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

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

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

30 b §

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

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

2. förvärvet görs för en efterföljande omsättning här i landet,

3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EG-land än det där den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt, och

4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

Undantaget i första stycket gäller endast under förutsättning

att den utländske företagaren utfärdar en faktura eller jämförlig handling som uppfyller kraven i 11 kap. 5 a § tredje stycket.

30 f §

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

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

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

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

8 kap.6 §²

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

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

² Senaste lydelse 2000:1291.

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

17 §

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

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

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

19 §

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

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

(11 kap. 3 §)

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

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

(11 kap. 5 d § första stycket)

En handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

(11 kap. 5 d § tredje stycket)

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

Den särskilda handlingen som avses i första stycket skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Den särskilda handlingen skall dessutom innehålla följande uppgifter

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

2. transaktionens art,

3. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller

organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och

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

20 §

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

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

8 a kap.

Särskilt om faktureringskyldighet vid jämkning

Utfärdande av särskild handling vid jämkning

(11 kap. 9 §)

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

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

15 §

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

(11 kap. 10 §)

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

16 §

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

(11 kap. 11 §)

En handling som utfärdas enligt 9 § skall innehålla uppgifter om

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

17 §

En handling som utfärdas enligt 15 § skall innehålla uppgifter om

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

eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,

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

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

4. uppgift om handling som avses i 10 §.

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

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

eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,

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

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

4. uppgift om handling som avses i 16 §.

Handlingen skall dessutom innehålla *följande* uppgifter

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

2. *transaktionens art,*

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

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

9 kap.

(11 kap. 2 a § andra stycket)

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

(11 kap. 3 §)

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

(11 kap. 5 d § andra stycket)

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

14 §

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

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

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

har dragit av.

(11 kap. 5 d § tredje stycket)

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

har dragit av.

Den särskilda handlingen skall dessutom innehålla följande uppgifter

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

2. transaktionens art,

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

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

9 b kap.

5 §

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

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

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

10 kap.

8 §

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

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

11 kap. Fakturering

Faktureringsskyldighet

1 §

Varje näringsidkare skall säkerställa att en faktura utfärdas

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

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

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

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

2 §³

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

3 §

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

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

2. det finns ett förfarande enligt vilket säljaren godkänner varje faktura, och

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

4 §

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

³ Senaste lydelse 2001:971.

5 §⁴

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

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

Fakturans form

6 §

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

Samlingsfaktura7 §⁵

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

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

Fakturans innehåll8 §⁶

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

- 1. datum för utfärdandet*
- 2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,*
- 3. säljarens registrerings-*

⁴ Senaste lydelse 2001:971.

⁵ Tidigare lydelse upphävd genom 1995:700.

⁶ Senaste lydelse 2002:1004.

nummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,

4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a § och 3 kap. 30 b §,

5. säljaren och köparens namn och adress,

6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,

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

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

9. tillämpad mervärdeskattesats,

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

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

föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet,

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

13. vid tillämpning av det särskilda förfarandet enligt 9 a kap. eller 9 b kap. i denna lag, en hänvisning till dessa bestämmelser eller till artikel 26 respektive 26 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, eller till en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

9 §

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

1. fakturan är på mindre belopp, eller

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

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

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren
3. de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art, och
4. det mervärdesskattebelopp

som skall betalas angivet per skattesats eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna skatten.

Ändringsdokument

10 §

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

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

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

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

Valuta

11 §

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

Om valutan i en faktura är en annan valuta än svenska kronor

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

13 kap.

9 §

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

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

14 §

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

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

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

15 a §

För det fall *den skattskyldige* För det fall *den utgående*

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

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

19 §

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

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

20 §

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

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

23 a §

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

För det fall skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura skall vid redovisningen i deklarationen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta. Om beloppet inte angetts i denna valuta, skall det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd, i förekommande fall omräknat till svenska kronor med stöd av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning

25 §

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

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

Avdrag för nedsättning av priset skall grundas på *en kreditnota eller någon jämförlig handling enligt 11 kap. 8 §.* Avdrag för nedsättning av priset skall grundas på *ett sådant ändringsdokument som avses i 11 kap. 10 §.*

26 §

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

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

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

19 kap.

3 §

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

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

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

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

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

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

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

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

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

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

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

20 kap.

1 §

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

Beslut som Riksskatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1-8

Beslut som Riksskatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1-8

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

Härigenom föreskrivs i fråga om bokföringslagen (1999:1078)

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

3 a §

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

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

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

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

- rådets direktiv 76/308/EEG, av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garanti-fonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdeskatt

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

4 §

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) Bilaga 1

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

Särskilda regler om bevarande av fakturor

2 a §

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

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

2 b §

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

2 c §

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

2 d §

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004

Förteckning över remissinstanser beträffande
Finansdepartementets promemoria Nya
faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt (dnr
Fi2003/3465)

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av Ekobrottsmyndigheten, Statskontoret, Stockholms Handelskammare, Tullverket, Riksskatteverket, Bokföringsnämnden, Vattenfall AB, Västmanlands läns landsting, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Sveriges Advokatsamfund, Kommerskollegium, Svenska Handelskammareförbundet, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR, Svenska Revisorsamfundet, Svenska Bankföreningen, Finansbolagens förening, Gemenskapen för elektroniska affärer, Odette Sweden AB, Redovisningsrådet, SIE-gruppen, Sveriges byggindustrier och Finansinspektionen.

Yttrande har också inkommit från Ernst & Young, TeliaSonera och Näringslivets Skattedelegation.

Kammarkollegiet har förklarat sig inte ha några synpunkter på förslagen.

Post- och telestyrelsen instämmer i förslagen.

Konsumentverket och Svenska Postorderföreningen har beretts tillfälle att avge yttrande, men har förklarat sig avstå från att göra det.

Posten AB, SJ AB, IT-kommissionen samt Sveriges Redovisningskonsulters förbund har beretts tillfälle att avge yttrande men har inte gjort det.

Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svensk Handel, Företagarnas Riksorganisation och Svenska Bankföreningen har åberopat yttrandet från Gemenskapen för Elektroniska Affärer. Bakom detta yttrande står även Svenskt Näringsliv och IT-företagen.

Stockholms handelskammare, Svenska Handelskammareförbundet Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

Riksskatteverket har även bifogat yttranden från Skattemyndigheterna i Göteborg, Malmö och Stockholm.